



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

**Processo n°** 16561.000196/2007-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.132 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** PADMA INDUSTRIA DE ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

EMPRÉSTIMO PARA CONTROLADORA NO EXTERIOR. CESSÃO DOS DIREITO CREDITÓRIOS PARA EMPRESA COLIGADA NO PAÍS. INEXISTÊNCIA DE RECEITA FINANCEIRA E DE VARIAÇÃO CAMBIAL DO CONTRATO ORIGINAL.

Não restando demonstrados elementos suficientes para a descaracterização dos contratos de cessão de direitos creditórios celebrados pela Contribuinte, não há que se falar em reconhecimento de receita de variação cambial ou juros do contrato original de mútuo, devendo ser exonerado o crédito tributário daí decorrente

Não tendo a Fiscalização tratado a operação de cessão como ato simulado ou trazido elementos que assim o demonstrasse, não cabe a descaracterização do ato praticado com base em opiniões vagas sobre a normalidade das condições da operação

GLOSA DE DESPESAS. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas escrituradas, mas não comprovadas mediante documentação hábil e idônea são passíveis de glosa, e não podem ser dedutíveis para efeito de cálculo do Lucro Real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da causa e do efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR  
**PROVIMENTO ao recurso de ofício, ACOLHER a preliminar da discussão judicial referente à**

COFINS e INDEFERIR a preliminar da precariedade do Termo de Verificação Parcial, e, no mérito, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a exigência dos tributos incidentes sobre omissão de receitas financeiras, vencidos o Relator, que lhe dava integral provimento, e os Conselheiros Rafael Correia Fuso e João Carlos de Lima Júnior, que lhe davam parcial provimento para afastar também a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, tendo sido designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna.

(assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS MOZART BARRETO VIANNA – Redator Designado

EDITADO EM: 17/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Neto, Rafael Correia Fuso, Carlos Mozart Barreto Vianna (em substituição ao Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida que declarou-se suspeito nos termos do art. 43 do RICARF) João Carlos de Lima Junior e Luis Fabiano Alves Penteado.

**Relatório**

Trata-se de Autos de Infração lavrados contra a Recorrente relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-base de 2002, decorrentes da glosa de despesas e omissão de receitas de variação de juros e variação cambial.

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados os autos de infração de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL (fls. 898/913), conforme abaixo especificado:

<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)</b>	
<b>Item 001</b>	<b>CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS GLOSA DE DESPESAS</b> Valor apurado conforme demonstrado no Termo de Verificação Parcial e suas planilhas, os quais são partes integrantes deste Auto de Infração.
Fato Gerador	31/12/2002
Fundamento legal	Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99
<b>Item 002</b>	<b>OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS</b> Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de ..., gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.
Fato Gerador	31/12/2002
Fundamento legal	arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288 e 373, do RIR/1999.
Valor Total das Infrações	40.353.138,15
Prej. Compensado Período	40.353.138,15
Valor Tributável	0,00 TOTAL

<b>Contribuição para o PIS</b>	
<b>Item 001</b>	<b>PIS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA – APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA</b> Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de ..., gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.
Fato Gerador	31/12/2002
Fundamento legal	Art. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02.
Crédito Tributário (em reais)	395.121,84 Contribuição 301.991,62 Multa de ofício 296.341,38 Juros de mora (cálculo até 30/07/2004)
	993.454,84 TOTAL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)		
<b>Item 001</b>	<b>COFINS FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS</b>	
	Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de ..., gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.	
Fato Gerador	31/12/2002	
Fundamento legal	Art. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10. 22 e 51 Decreto nº 4.524/2002	
Crédito Tributário (em reais)	718.403,35	Contribuição
	549.075,68	Multa de ofício
	538.802,51	Juros de mora (cálculo até 30/07/2004)
	1.806.281,54	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
<b>Item 001</b>	<b>CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO</b>	
Fato Gerador	31/12/2002	
Fundamento legal	Art. 2º, e §§, 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; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições	
Valor Total das Infrações	40.353.138,15	
Prej. Compensado Período	40.353.138,15	
Valor Tributável	0,00	TOTAL

A fundamentação das autuações consta do Termo de Verificação Parcial de fls 778-964 que trata da glosa de despesas e do Termo de Verificação Parcial de fls 965-978 que trata da omissão de receitas financeiras, dos quais passo a transcrever trechos importantes para o entendimento do caso.

#### DA GLOSA DE DESPESAS

##### *CONTAS CONTÁBEIS*

##### *1. DAS VERIFICAÇÕES*

<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição</b>
<i>5.01.01.01.08.008</i>	<i>Fidelidade</i>
<i>5.01.01.01.08.015</i>	<i>Ponto Extra (Positioning)</i>
<i>5.01.01.01.08.017</i>	<i>Promoção Consumidor</i>
<i>5.01.01.01.08.033</i>	<i>Matl Pto Vda/Promoc (Positioning)</i>
<i>5.01.01.01.06.057</i>	<i>Acordo Logística</i>

*Verificados diversos lançamentos efetuados nas contas contábeis, acima relacionadas, por intermédio do Termo de Intimação nº 03/2007, de 19/03/2007, a empresa foi intimada a:*

*- Explicar a natureza jurídica dos lançamentos efetuados;*

*- Informar para cada um dos lançamentos efetuados o beneficiário (nome*

*empresarial e CNPJ); os períodos a que se referiram os pagamentos efetuados; a base de cálculo de cada bonificação e as respectivas porcentagens (quando fosse o caso); e, a operação que deu origem aos pagamentos:*

*- Apresentar, para cada um dos lançamentos, cópia dos contratos e/ou outros documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva ocorrência das operações que lhes deram causa e, ainda, a compatibilidade com as atividades da empresa.*

*Em adendo ao termo supracitado, ficou estipulado, para comprovação dos lançamentos na conta Fidelidade, o valor mínimo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).*

*...Em 09/04/2007, a empresa apresentou o razão contábil referente as tela, o qual está neste processo anexado. Apresentou cópia d firmados com as grandes redes, bem como apresentou suas explicações, resumidamente são:*

*- As despesas relativas as contas Fidelidade são decorrentes das negociações efetivadas com as grandes redes varejistas celebradas nos contratos de fornecimento de produtos e parcerias comerciais, necessárias para as atividades da empresa para a manutenção da fonte produtora;*

*- Existem outras verbas, previstas em contratos celebrados com as grandes redes, que possuem a mesma natureza jurídica.*

*Apresentou as definições para cada uma das contas analisadas. Resumindo:*

Conta	Definição	Fu aciona meu to	Contrato	Pagamento
Fidelidade	Para fidelização do cliente: negociação para fornecimento de produtos, prevista em contrato	Apuração mensal do faturamento para aplicação do % contratual	Negociação formal: Acordo Nacional de Fornecimento	Depósito bancário ou abatimento
Logística	Negociação para fornecimento/entrega de produtos diretamente no depósito, previsto no contrato	Apuração mensal do faturamento para aplicação do % contratual	Negociação formal: Acordo Nacional de Fornecimento	Depósito bancário ou abatimento
Ponto Extra	Investimento realizado no ponto de venda	Negociados investimentos nos pontos de venda como: tablóide, ponto extra, ilha, ponta de gôndola etc.	Negociação formal: Acordo Promocional	Depósito bancário ou abatimento
Material Ponto Venda	Investimento realizado no ponto de venda	Negociados investimentos nos pontos de venda como: tablóide, ponto extra, ilha, ponta de gôndola etc,	Negociação formal: Acordo Promocional	Depósito bancário ou abatimento

*Considerando as informações prestadas pela empresa em 09/04/2007, conforme resumo constante da tabela acima, foram analisados todos os beneficiários relacionados nas contas contábeis, em tela, conforme os lançamentos constantes no razão do ano calendário de 2002.*

*Muito embora a empresa tenha afirmado em suas informações, datadas de 09/04/2007, que as despesas relativas à conta "Fidelidade" referem-se a negociações efetivadas com as grandes redes varejistas nos contratos de fornecimento de produtos e parcerias comerciais (e.g., Carrefour, SONAE.*

*Companhia Brasileira de Distribuição CBD etc.) (.), verificamos que na referida conta contábil 5.01..01.01.08.008 (Fidelidade) havia inúmeros outros lançamentos, cujos beneficiários não eram as grandes redes varejistas, como tal classificadas pela Parmalat*

*Verificamos, também, que nas outras contas contábeis havia vários lançamentos referentes a empresas diferentes das conceituadas como 'grandes redes varejistas', a despeito da afirmação da empresa, em 09/04/2007, que 'Da mesma forma que o*

*pagamento relativo a "Fidelidade ", existem outras verbas devidas as grandes redes previstas contratualmente que possuem a mesma natureza jurídica. O mero implemento das condições combinadas no contrato para concessão dos benefícios determina que a PARMALAT BRASIL fórmula prevista e realize os pagamentos correspondentes.*

*Deste modo, por amostragem, foram selecionados alguns beneficiários e por intermédio do Termo de Intimação nº 006/2007, com ciência em 24/07/2007, a Parmalat Brasil foi intimada a apresentar cópia dos contratos dos Acordos Comerciais firmados com as respectivas empresas selecionadas, relacionadas naquele termo, referentes aos lançamentos constantes das contas contábeis 5010108008 - Fidelidade; 501010106057- Acordo Logística; 501010108015 – Ponto Extra; 501010108017 - Promoção Consumidor; e, 501010108033 – Material Ponto Venda.*

*Naquele termo, a empresa também foi intimada a explicar alguns lançamentos constantes das contas contábeis: 501010108008 (Fidelidade) e 501010108017 (Promoção Consumidor).*

*Analisados os Acordos Comerciais firmados com as grandes redes, foram elaboradas Tabelas Resumo dos Acordos Comerciais, anexadas ao Termo de Intimação nº 006/2007, no qual a Parmalat Brasil foi intimada a, com base nas referidas tabelas, prestar algumas explicações sobre o tipo de acordo e os seus correspondentes lançamentos.*

*Após prorrogação de prazo concedida, em 03/09/2007 a empresa apresentou alguns esclarecimentos e documintos em atendimento ao Termo de Intimação nº 006/2007, a saber:*

- Fez a correlação entre os lançamentos contábeis e os tipos de acordos comerciais, conforme suas definições, em relação its despesas comerciais com as grandes redes;*
- Informou e apresentou documentação para comprovar a validade dos acordos comerciais firmados com o Carrefour Comércio e Indústria Ltda. e demais empresas do Grupo Carrefour, bem como dos acordos firmados com o Wal Mart Brasil Ltda;*
- Apenas apresentou cópia dos lançamentos contábeis, dos pedidos de pagamentos, dos border& e dos contratos pontuais (solicitação de ação promocional) referentes aos beneficiários constantes dos lançamentos nas contas 50 1010 108015 - Ponto Extra e 501010108033 - Material Ponto Venda (itens 2.1.D e 2.1.G do Termo de Intimação nº 006/2007 , respectivamente).*

*Informou, outrossim, que a empresa não encontrou, apesar de seus esforços, todos os contratos e documentos fiscais que embasassem as despesas questionadas pela fiscalização (itens 2.1.A, 2.1.0 e 2.1.E) solicitando, para tanto uma prorrogação de prazo de mais trinta dias.*

*Essa fiscalização elaborou, então, a Tabela - Relação dos Contratos dos Acordos Comerciais com base nas contas contábeis, sob análise, conforme o razão analítico do ano calendário de 2002. Dessa relação não constaram as empresas consideradas "grandes redes", pois os respectivos contratos foram apresentados pela Parmalat Brasil, bem como as empresas já relacionadas no Termo de Intimação nº 006/2007.*

*A tabela, supracitada, foi anexada ao Termo de Intimação nº 007/2007, lavrado em 06/09/2007, no qual a Parmalat Brasil foi intimada a apresentar cópia dos contratos dos Acordos Comerciais das empresas, ali relacionadas, referentes aos lançamentos constantes das contas contábeis: 501010108008-Fidelidade; 501010106057 - Acordo Logística; 501010108015 - Ponto Extra (P 501010108033 Mail Pto V da/Promoc (Position); e, 501010108017 Consumidor.*

*Em 03/10/2007, em complementação ao atendimento ao Termo de Intimação nº 006/2007, cuja ciência foi dada em 24/07/2007, a empresa apresentou documentação, composta de contratos para ações promocionais, lançamentos contábeis, borderos, pedidos de pagamentos, acordos promocionais pontuais etc., para a comprovação das despesas comerciais com: A. Angeloni, Tereza de Fátima Botelho Reis, Transportadora Frossard, Will Alimentos, Supermercado Silva Indaia, Alto Serviço Pague Menos, Casas Guanabara, Brapeko, 100 Porcento Design, New Momentum, The Marketing Store. Não comprovou as despesas comerciais relativas a Enxuto Comercial Ltda. e Pillsbury Brasil Ltda.*

*Em 10/10/2007, a empresa solicitou, para atendimento ao Termo de Intimação nº 007/2007, uma prorrogação de prazo de sessenta dias. Em 15/10/2007, foi concedido prazo até 30/11/2007.*

*Em 30/11/2007, prazo final concedido pela fiscalização para o atendimento ao Termo de Intimação nº 007/2007, lavrado em 06/09/2007, a empresa não apresentou os documentos que comprovassem as despesas comerciais constantes da Tabela - Relação dos Contratos dos Acordos Comerciais.*

*Comprovou, por outro lado, os lançamentos na conta Fidelidade, com valores mínimos de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), em atendimento ao adendo constante do Termo de Intimação nº 03/2007, de 19/03/2007.*

## **2. DAS DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS:**

*As bonificações, ora analisadas pela fiscalização, são usadas por diversas empresas visando aumentar suas vendas e, conseqüentemente, seus lucros. Normalmente essas bonificações são pagas aos clientes pelo uso exclusivo de uma determinada marca; por terem atingindo uma determinada meta de vendas; ou ainda, por exporem os produtos em locais privilegiados em seus estabelecimentos.*

...

*Deste modo, para todas as despesas de bonificações, mesmo que os beneficiários estejam identificados, sem conhecermos os critérios estabelecidos e acordados entre as partes interessadas, não há como identificar as operações que deram origem aos pagamentos das referidas bonificações.*

*Voltamos a afirmar que para enquadrar-se no conceito de despesa, conforme a legislação do Imposto de Renda, a mesma deverá ser necessária, usual e documentada, bem como a operação que lhe deu origem deve ser comprovada e, ainda, guardar estrita correlação com as atividades da empresa.*

*A não observância de qualquer dos requisitos supracitados, descaracteriza a despesa como passível de dedução para a determinação do lucro tributável.*

*Considerando que as despesas, aqui analisadas, reduziram o lucro líquido apurado pela Parmalat Brasil e, por conseqüência, o crédito tributário, a comprovação de tais despesas é do contribuinte.*

## **3. DA CONCLUSÃO:**

*Foram comprovadas as despesas cujos beneficiários são: Bom Preço Supermercados do Nordeste, Carrefour Comércio e Indústria Ltda. e Dia Brasil, Companhia Brasileira de Distribuição, Makro Atacadista S.A., Martins Comércio e Serviços de Distribuição S.A.,*

*Jerônimo Martins Distribuição Brasil, JM & Marlins S.A., Sendas S.A., Sonae Distribuição Brasil S.A, e Wal-Mart Brasil Ltda.*

*Também foram comprovadas todas as despesas relativas as empresas: Tereza de Fátima Botelho Reis, Transportadora Frossard Ltda., Will Alimentos Ltda., Supermercado Silva Indaia Ltda., Alto Serviço Pague Menos Ltda., Brapelco Com. Transp. E Serv., Adernar Alves Vilela, Arara de Araruana Supermercado, Iguazu Entrep. De Pesca A!im., Transportadora Santana Ltda., 100 Porcento Design e Comunicação, New Momentum Servo Temp. Ltda., The Marketing Store Worldwide Affectio Com. E Distr. De Prod., Casa Rena Ltda. e Transcharter Transportes Ltda.*

*Em relação aos lançamentos contábeis correspondentes à empresa A. Angeloni & Cia. Ltda., temos a informar que, com exceção dos abaixo relacionados, os demais foram devidamente comprovados:*

*- Lançamento correspondente ao PP nº 1105250, de 28/02/2002, no valor de R\$ 3.450,00 (três mil, quatrocentos e cinquenta reais) refere-se ao Ines de novembro de 2001, conforme período averbado na Solicitação de Ação Promocional: lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*- Lançamento correspondente ao PP nº 1105254, de 28/02/2002, no valor de RS 4.807,00 (quatro mil, oitocentos e sete reais) refere-se ao mês de novembro de 2001, conforme período averbado na Solicitação de Ação Promocional: lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002.*

*Em relação aos lançamentos contábeis correspondentes à empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda., temos a informar que, com exceção dos abaixo relacionados, os demais foram devidamente comprovados:*

*- Lançamento correspondente ao PP nº 1622, de 28/02/2002, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) refere-se ao mês de dezembro de 2001, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento do próprio PP (parcela 02/05) :lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*- Lançamento correspondente ao PP nº 1131574, de 30/01/2003, no valor de R\$ 2,500,00 (dois mil e quinhentos reais) refere-se ao mês de janeiro de 2003, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento do próprio PP (parcela 04/04): lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*- Lançamentos correspondentes aos PP nº 1131580 e 1131581, de 30/01/2003 e 27/02/2003, no valor total de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) referem-se aos meses de janeiro e fevereiro de 2003, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento dos próprios PPs (parcelas 04/05 e 05/05): lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*- Lançamentos contábeis, abaixo relacionados, indevidos no ano calendário de 2002;*

PP N.	DATA	VALOR	DATA DE REFERENCIA	AVERBAÇÃO
1129719	30/01/2001	28.000,00	JANEIRO/2003	PARCELA 03/05
1129720	27/02/2001	28.000,00	FEVEREIRO/2003	PARCELA 04/05
1129512	21/03/2001	28.000,00	MARÇO DE 2003	PARCELA 05/05
1129810	30/01/2003	54.000,00	JANEIRO/2003	PARCELA 03/05

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS MOZART BARRETO VIANNA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS MOZART BARRETO VIANNA, Assinado digitalmente em 21/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 06/08/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

1129809	27/02/2003	54.000,00	FEVEREIRO/2003	PARCELA 04/05
1129808	27/02/2003	54.000,00	MARÇO/2003	PARCELA 05/05

*Deste modo, por tudo aqui exposto e com base nos artigos 299, 300 e 304, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), as despesas de bonificações, relacionadas nas planilhas a seguir anexadas, devem ser consideradas como DESPESAS NÃO COMPROVADAS - INDEDUTIVEIS. Tais planilhas são partes integrantes deste Termo de Verificação Parcial.*

#### 4. INFRAÇÕES:

*Por tudo exposto, verificamos que o contribuinte infringiu o disposto nos artigos 249, inciso I; 251 e parágrafo único; 299; 300 e 304, todos do Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99).*

#### 5. BASE DE CÁLCULO:

Conta Contábil	Descrição	Valor (RS)
5.01.01.01.08.008	Fidelidade	5.745.656,41
5.01.01.01.08.015	Ponto Extra (Positioning)	4.848.786,34
5.01.01.01.08.017	Promoção Consumidor	626.141,92
5.01.01.01.08.033	Matl Pto Vda/Promoc (Positionin~)	14.322.625,43
5.01.01.01.06.057	Acordo Logística	863.149,52
		16.406.359,62

#### DA OMISSÃO DE RECEITAS

#### 6. RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

*Em resposta ao Termo de Intimação de nº 02, de 02./02/2007, mediante o qual se solicitou as memórias de cálculo das operações sujeitas a preços de transferência, além de cópia de contratos de mútuo, ativos ou passivos, que teriam sido celebrados com pessoas vinculadas sediadas no exterior, a empresa apresentou cópia de contratos efetuados com a BONLAT FINANCING CORPORATION e com a PARMALAT SpA.*

*Os acordos firmados com a PARMALAT SpA, com vencimento em 5 anos contados da data de sua assinatura foram, no dia de sua celebração, cedidos, mediante instrumento, à PARMALAT PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA. Por esses acordos de cessão, a PARMALAT BRASIL S/A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS passou à PARMALAT PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA todos os direitos que lhe cabiam, na qualidade de mutuante. t o que estipula a cláusula de nº I do Instrumento Particular de Cessão de Crédito, a exemplo do acordo firmado em 31/01/2002, verbis:*

*"I. A CEDENTE na qualidade de credora da DEVEDORA pela importância US\$ 3.185.345,08 (Três milhões, cento e oitenta e cinco mil, trezentos e quarenta e cinco mil, trezentos e quarenta e cinco reais).*

*Dólares norte-americanos e oito centavos) correspondente a R\$ 7.703.120,00 ( Sete milhões , setecentos e três mil e cento e vinte reais) com base na taxa PTAX800BC, decorrente de mútuo entre elas contabilizado nesta data através das Notas de Contabilidade abaixo mencionadas, cede e transfere referido crédito e todos os seus acessórios .CESSIONÁRIA, que sub-rogou-se em todos os direitos que cabiam a CEDENTE com base no crédito ora cedido, com efeitos retroativos àquela data;*

*Nota de Contabilidade nº D31/01/02 no valor de 12,5 7.703.120,00"*

*Neste contexto, os direitos cedidos encontravam-se estabelecidos nos contrato de mútuo, os quais previam, ainda, a forma de correção dos valores que teriam sido emprestados:*

*"2, A quantia mutuada, quando do pagamento pela MUTUÁRIA deverá ser convertida para Reais com base na variação" pro rata die" do Dólar norte-americano de acordo a taxa PTAX 800BC, devendo, ademais, ser remunerada pela aplicação "pro rata die" da taxa LIBOR semestral acrescida de 3% ( três por cento) ao ano, desde a data de assinatura deste contrato até a data do efetivo pagamento,"*

*A cessão de crédito é, pois, um negócio jurídico em que o credor transfere a um terceiro seu direito, havendo, no entanto, apenas uma modificação no pólo ativo da relação jurídica. No presente caso, a PARMALAT PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA tornou-se detentora dos direitos contratuais frente à PARMALAT SpA, enquanto a mutuante passou a ser credora da cessionária.*

*Analisando-se os lançamentos contábeis da PARMALAT BRASIL, verificamos que a cedente não contabilizou as receitas decorrentes da variação monetária e dos juros estabelecidos no contrato, aos quais tinha direito no período, em face de PARMALAT PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA, de acordo com o que determinam os artigos 373 e 375 do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — RIR199: .*

*Em assim sendo, calculamos, por contrato, os valores que deixaram de ser adicionados ao Lucro Real da empresa em 2002, conforme as planilhas em anexo e quadro resumo abaixo:*

<b>Mês</b>	<b>Variação Cambial</b>	<b>Juros</b>
Janeiro	3.551.659,76	517.103,98
Fevereiro	4.211.803,61	529.633,61
Março	1.629.539,20	187.995,61
Abril	3.512.400,00	361.973,70
Maió	3.280.151,55	343.818,99
Junho	2.776.267,00	357.410,32
Julho	303.920,00	210.336,47
Agosto	2.333.594,43	264.181,15
Outubro	-183.868,31	46.023,37
Novembro	-330.174,85	43.008,94
<b>Total</b>	<b>21.085.292,39</b>	<b>2.861.486,14</b>

A Recorrente foi cientificada dos Autos de Infração em 28/12/2007 e apresentou sua **Impugnação** que traz, sinteticamente, as seguintes alegações.

## **DA IMPUGNAÇÃO**

### **DA GLOSA DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS MOZART BARRETO VIANNA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS MOZART BARRETO VIANNA, Assinado digitalmente em 21/03/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 06/08/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 17/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da conclusão do Termo de Verificação Fiscal tem-se que as despesas não comprovadas totalizariam o montante de R\$ 336.757,00 que corresponderiam a supostos lançamentos relacionados as empresas A. Angeloni & Cia Ltda. e Casas Guanabara Comestíveis Ltda., no entanto, em clara contradição, a fiscalização teria apresentado no auto de infração o quadro demonstrativo da base de cálculo das supostas infrações, e totalizando R\$ 16.406.359,62.

As despesas supostamente não comprovadas, no montante de R\$ 336.757,00, encontrar-se-iam cabalmente amparadas pelos documentos ora juntados, os quais compreendem planilha demonstrativa dos valores glosados, pedidos de pagamento efetuados à Recorrente e contratos de acordo promocionais.

A Recorrente teria juntado as solicitações às instituições financeiras com as quais mantém conta bancária a comprovação dos pagamentos devidos a Casas Guanabara e A. Angeloni & Cia Ltda., no que não teria sido ainda atendida, pelo que protesta pela juntada em momento posterior a fim de provar tudo quanto alegado.

Não teria ficado claro quais condutas supostamente adotadas fundamentaram a apuração de um total de despesas glosadas no montante de R\$ 16.406.359,62, o que levaria ao cerceamento do direito de defesa.

A Recorrente teria comprovado percentual significativo (aproximadamente 80%) das despesas contabilizadas como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, ao acolher mais de 80% dos lançamentos contábeis, restaria evidente que a fiscalização teria validado as despesas dedutíveis contabilizadas nas contas em análise, tornar-se-ia despropositada a exigência do emprego de esforços na localização de documentos que comprovariam apenas 18,96% dos lançamentos efetuado no período, a diferença entre o valor fiscalizado e o valor autuado, afigurar-se-ia imaterial e insignificante diante de todo o conjunto probatório já exposto pela Recorrente.

Em demonstração à falta de razoabilidade da Fiscalização a título de exemplificação, o Termo de Verificação Parcial menciona que a Recorrente não teria comprovado as despesas comerciais relativas a Enxuto Comercial Ltda. e Pillsbury Brasil Ltda., e tais despesas equivaleriam apenas e respectivamente a R\$ 5.243,90 e R\$ 414,09, do total analisado de R\$ 86.547.612,06, sendo que no que se refere às despesas incorridas a favor da empresa Enxuto Comercial Ltda., a impugnante apresenta anexos os comprovantes de pagamento.

Deveriam ser estendidas às demais despesas glosadas, no montante de R\$ 16.406.359,62, o mesmo caráter já reconhecido quanto As demais escrituradas na mesma conta, qual seja, a de que seriam dedutíveis para fins de apuração do lucro real, não merecendo prosperar a autuação neste ponto, devendo ser cancelada e, conseqüentemente reconhecida a compensação do montante supostamente devido a título de IRPJ e CSLL com os prejuízos apurados pela impugnante em exercícios anteriores.

## DA OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Teria decaído o direito creditório relativo ao PIS e a COFINS, pois a ciência do auto deu-se em 28/12/2007 e de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, para os tributos

sujeitos à homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados à partir da ocorrência do fato gerador.

Conforme o Termo de Verificação Parcial de fls. 884/886, as receitas financeiras que deixaram de ser adicionadas ao Lucro Real da empresa em 2002, referem-se a juros e variação cambial supostamente auferidos nos meses de janeiro a novembro de 2002, no entanto, no quadro "Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais" referentes ao PIS e a COFINS o autuante indicou como data da ocorrência do fato gerador o dia 31/12/2002, como se essas contribuições fossem devidas apenas ao final do ano-calendário, e como é sabido o fato gerador do PIS e da COFINS, ao contrário do que pretende a fiscalização materializar-se-ia mensalmente, conforme prescreveria a legislação de regência.

Não haveria que se imputar à Recorrente o dever de contabilizar a variação cambial positiva e os juros decorrentes de crédito que não seria mais seu, vez que ao transferir validamente A Parmalat Participações do Brasil Ltda. os créditos que possuía junto a Parmalat SPA, teria deixado de ser parte na relação com esta última. Admitir o contrário implicaria na desconsideração injustificada dos negócios jurídicos validamente celebrados entre as partes.

Se o crédito e seus acessórios foram transferidos A Parmalat Participações do Brasil Ltda. caberia única e exclusivamente a ela contabilizar as receitas financeiras auferidas em função da variação cambial e do pagamento dos juros pactuados.

A cessão de créditos implicaria na substituição do pólo ativo da obrigação, não poderia a fiscalização ter considerado que a Recorrente deveria ter contabilizado receitas financeiras decorrentes do mútuo cedido A Parmalat Participações do Brasil Ltda., como se tal fosse idêntico ao mútuo inicialmente celebrado junto à Parmalat SPA.

As receitas financeiras para a fiscalização decorreriam de juros e variações cambiais supostamente auferidas nos meses de janeiro a novembro de 2002, aos quais tinha direito no período, em face de Parmalat Participações do Brasil Ltda., no entanto, a variação cambial seria a diferença em moeda nacional resultante das modificações nas taxas de câmbio de uma moeda estrangeira e, portanto, só haveria que se falar em eventual ganho cambial nos casos de transações efetuadas em moeda estrangeira, o que não se teria verificado no presente caso.

Ao exigir que a Recorrente ofereça à tributação eventual receita financeira decorrente de mútuo com pessoa jurídica nacional (Parmalat Participações do Brasil Ltda.) como se estivesse diante de um mútuo em moeda estrangeira, estar-se-ia obrigando a impugnante a infringir a legislação vigente que não permite que sejam firmados contratos exequíveis no Brasil que não seja com moeda nacional, sendo expressamente proibido que o pagamento de obrigações contratuais seja vinculado A variação cambial.

Por fim, requereu fosse afastada a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, incidente a partir do protocolo da Impugnação.

A Impugnação seguiu para julgamento pela DRJ/SP que determinou a baixa em diligência por duas vezes, conforme abaixo explanado.

## **DA PRIMEIRA DILIGÊNCIA**

Por não constarem nos autos elementos que permitissem concluir qual o regime adotado pelo contribuinte, caixa ou competência, para o reconhecimento das receitas

decorrentes das variações cambiais, no ano-calendário de 2002, os autos foram baixados em diligência, em 17/12/2009.

A Recorrente foi intimada em 26/01/2002, pela Delegacia e Origem, para informar se tida feito a opção prevista no parágrafo 1º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para considerar as receitas decorrentes das variações cambiais pelo regime de competência, na apuração das bases de cálculos da Cofins e do PIS, no ano-calendário de 2002.

A Recorrente informou em 08/02/2009, ter se valido da referida opção e considerado as receitas decorrentes das variações cambiais pelo regime de competência, na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, no ano-calendário de 2002, tendo colacionou cópia do LALUR em fls. 1.209/1.245.

A Delegacia de Origem emitiu o relatório de fls. 1.246, em 05/03/2010, nos seguintes termos:

*A Delegacia da Receita Federal de Julgamento Selo Paulo I determinou diligência para que fosse verificado se a contribuinte teria feito a opção prevista no § 1º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ou seja, para considerar na apuração da base de cálculo da Cofins e do Pis as receitas decorrentes das variações cambiais pelo regime de competência.*

*Em resposta, a PARMALAT BRASIL informou ter se valido da opção prevista no dispositivo legal retrocitado, juntando cópia simples do LALUR do ano de 2002. Importante observar que na lavratura do auto de infração foi considerado o regime de competência para apuração da base de cálculo dos tributos lançados*

A Recorrente foi cientificada dessa conclusão e foi aberto o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar a respeito desse relatório, em 12/03/2010. Transcorrido o prazo sem qualquer manifestação do contribuinte, foram os autos encaminhados a Delegacia de Julgamento, em 30/03/2010, para prosseguimento do feito.

## DA SEGUNDA DILIGÊNCIA

Tendo em vista o fato de que o contribuinte optou por considerar na apuração da base de cálculo da Cofins e do Pis as receitas decorrentes das variações cambiais pelo regime de competência, foi requisitada nova diligência, em 28/05/2010, para que a fiscalização segregasse o valor da receita financeira auferida com variação cambial que deveria ser apropriada no mês de dezembro de 2002.

A fiscalização assim se manifestou (fls. 1261) em 14/07/2010:

*A taxa de câmbio utilizada para dividas constantes no balanço da empresa, relativa do mês de dezembro de 2002, informada pelo Ato Declaratório Cosit n. 001/2003 foi de Id 3,5333, enquanto a Ptax do mês de novembro de 2002 foi fixada em 3,6365 reais para cada dólar dos Estados Unidos (ADE Cosit nº 041/2002). Verifica-se, assim, apreciação da moeda nacional no período e, conseqüentemente, perda cambial para ativos fixados na moeda estrangeira. Anexamos a esta informação, as planilhas que acompanham ao auto de infração, desta feita com a segregação da variação cambial do mês de dezembro de 2002.*

Das planilhas apresentadas pela fiscalização em fls. 1262/1271 extraem-se os seguintes valores que deverão ser apropriados no mês de dezembro de 2002 para cada um dos seguintes contratos:

Mês do Fechamento do Contrato	Variação Cambial de DEZ/2002	Receita Mínima de Juros
Janeiro	-328.727,61	47.198,17
Fevereiro	-306.703,70	52.241,40
Março	-139.016,65	19.496,15
Abril	-309.600,00	42.945,78
Maió	-334.729,20	44.087,78
Junho	-415.896,00	1.740,36
Julho	-299.280,00	42.617,18
Agosto	-471.285,61	67.128,00
Outubro	-169.876,54	23.388,93
Novembro	-330.174,85	43.008,95
<b>Total</b>	<b>-3.165.290,16</b>	<b>383.852,70</b>

A Recorrente foi cientificada, em 04/08/2010 e apresentou, em 16/08/2010, a manifestação de fls. 1273/1274, alegando que concorda com as novas planilhas contendo a segregação referente aos valores segregados no mês de dezembro de 2002, que apresentam perda cambial para ativos fixados em moeda estrangeira, reiterando que teria cedido de forma onerosa todos os dez contratos em questão para a Parnalat Participações do Brasil LTDA, ocasião em que teria havido a alteração do pólo credor da obrigação inicialmente contraída.

Por fim, reiterou também que no caso do PIS e da COFINS os créditos teriam sido abarcados pela decadência tributária, nos art. 150, § 4º do CTN.

### DA DECISÃO DA DRJ

Em sessão de 23 de setembro de 2010, 2. Turma DRJ/SP julgou a Impugnação PARCIALMENTE PROCEDENTE, para manter inalterados os lançamentos referentes ao IRPJ e CLL e para exonerar parte dos lançamentos relacionados ao PIS e COFINS, mantendo somente os débitos relacionados ao mês de dezembro de 2002, conforme abaixo demonstrado:

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS

##### PIS

PERÍODO	EXIGIDO	EXONERADO	MANTIDO
Dez/2002	395.121,84	388.788,28	6.333,57

##### COFINS

PERÍODO	EXIGIDA	EXONERADA	MANTIDA
Dez/2002	718.403,35	706.887,77	11.515,58

Os fundamentos da decisão da DRJ foram os seguintes:

### **DA GLOSA DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, por não ter ficado claro quais condutas supostamente adotadas pelo contribuinte fundamentaram a apuração de um total de despesas glosadas no montante de R\$ 16.406.359,62, cumpre ressaltar que o autuado recebeu cópia do auto de infração e de todos os elementos que o compõem.

No Termo de Verificação Parcial de fls. 744/755, consta expressamente:

*Deste modo, por tudo aqui exposto e com base nos artigos 299, 300 e 304, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR199), as despesas de bonificações, relacionadas nas planilhas a seguir anexadas, devem ser consideradas como DESPESAS NÃO COMPROVADAS - INDEDUTÍVEIS. Tais planilhas são partes integrantes deste Termo de Verificação Parcial.*

As referidas planilhas anexas encontram-se em fls. 756/883, contribuinte teve acesso ao tempo da ciência e impugnação. Tais planilhas somam exatamente os valores apresentados no referido Termo de Verificação Parcial.

Além disso, quanto a alegação de nulidade, deve ser observado o artigo 59, do Decreto n.º 70.235, de 1972, somente admite, literalmente, nulidade do auto de infração por incompetência do agente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, não se aplicaria a auto de infração, nem a notificação de lançamento. E que a ampla defesa e o contraditório somente têm lugar com a apresentação da impugnação, já que o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitiva.

Os autos de infração em questão foram lavrados por pessoa competente, afastando assim a hipótese de nulidade disposta no inciso I e ademais, a empresa teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, assim como gozou do prazo de 30 (trinta) dias, da data da ciência da exigência tributária, para apresentar a impugnação.

Nos autos de infração e no Termo de Verificação Parcial, parte integrante da autuação, os diversos dispositivos legais pertinentes relativos às infrações detectadas, conforme relacionados acima.

Assim descabida a alegação de cerceamento do direito de defesa, não assiste razão ao impugnante uma vez que o auto de infração preencheu os requisitos legais e o processo administrativo proporcionou plenas condições ao interessado de impugnar o lançamento, motivo pelo qual se rejeita a arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa.

Indevida, também, a alegação a respeito das despesas glosadas de que já teria comprovado percentual significativo, aproximadamente 80% das despesas e uma vez que estas teriam sido acatadas pela fiscalização o mesmo entendimento deveria ser estendido ao restante das despesas glosadas, pois a diferença entre o valor fiscalizado e o autuado, afigurar-se-ia imaterial e insignificante diante de todo o conjunto exposto pelo contribuinte.

Primeiro, porque as despesas glosadas montam a R\$ 16.406.359,62, e, segundo que para que sejam dedutíveis é imprescindível que as despesas atendam o disposto pelos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 300 e 304 do RIR/1999.

Para o caso da empresa Enxuto Comercial Ltda, por exemplo, a contribuinte colacionou aos autos o comprovante de que os pagamentos teriam sido efetuados, no entanto não apresentou os respectivos contratos das ações promocionais e os lançamentos contábeis, acompanhados dos documentos hábeis e idôneos a sustentá-los, o mesmo ocorreu no curso da ação fiscal e ao tempo da impugnação para as demais despesas glosadas.

Da mesma forma, com respeito à glosa parcial das despesas das empresas Angeloni & Cia Ltda. e Casas Guanabara Comestíveis Ltda. que somam R\$ 336.757,00, verifica-se que os documentos colacionados junto com a impugnação já haviam sido analisados pela fiscalização, constam nos autos (fls. 509/669), e não são suficientes para afastar a causa da glosa, portanto, nenhum reparo deve ser feito quanto a este item da autuação.

Assim, deve ser mantida a autuação das despesas glosadas que somam R\$ 16.406.359,62 por não terem sido comprovados os requisitos estabelecidos pela legislação de regência, acima transcritos.

## **DA OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS**

Insurge-se a contribuinte contra a autuação das receitas financeiras, advindas da variação monetária e dos juros decorrentes dos mútuos celebrados pela Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos com empresa ligada no exterior, alegando que ao transferir validamente à Parmalat Participações do Brasil Ltda os créditos que possuía junto a mutuarria no exterior, caberia única e exclusivamente à Parmalat Participações do Brasil Ltda. contabilizar as receitas financeiras auferidas em função da variação cambial e do pagamento dos juros pactuados e que admitir o contrário implicaria na desconsideração injustificada dos negócios jurídicos validamente celebrados.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos, tal como é o caso da cessão de crédito para pessoa jurídica sediada no país, efetuada no mesmo dia da celebração do contrato de mútuo com pessoa jurídica sediada no exterior, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, quando fundamentado por prova inequívoca.

As documentos obtidos pela fiscalização no curso da ação fiscal, demonstram ter o contribuinte enviado valores para o exterior a título de mútuo com pessoa vinculada, no caso a PARMALAT S.P.A., situada em Parma, Itália, no curso do ano calendário de 2002, no meses de janeiro a novembro, para no mesmo dia da celebração do mútuo, de acordo com o "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITO" ceder para terceira pessoa vinculada no país, os referidos créditos e todos os seus acessórios.

Deste modo, no quadro probatório posto, constata-se que as aparentemente licitas operações foram realizadas em composições que visavam evitar situações previstas normas de incidência tributária, sendo correta a exigência do IRPJ e reflexos sobre as receitas financeiras advindas de variação cambial ativa e juros, incidentes sobre os contratos de mútuo realizados pela autuada com pessoa vinculada no exterior, bem assim correta a desconsideração das cessões dos referidos créditos para pessoa vinculada no país.

## DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Foram constituídas as exigências do PIS e da COFINS, para os contratos sobre o montante de R\$ 23.946.778,53, em 31/12/2002.

Ocorre, entretanto que, em decorrência da opção do contribuinte pelo regime de competência para a apropriação das receitas advindas de variações monetárias em função da taxa de câmbio, para o PIS e a COFINS, estas se aperfeiçoariam ao final de cada mês, e não somente no final do exercício como lançado pela fiscalização.

Os autos foram baixados em 28/05/2010, para que fosse segregado por contrato o valor da receita financeira e da variação cambial que deveria ser apropriada no mês de dezembro de 2002. Das novas planilhas apresentadas pela fiscalização extrairam-se os seguintes valores:

Mês do Fechamento do Contrato	Variação Cambial de DEZ/2002	Receita Mínima de Juros
Janeiro	-328.727,61	47.198,17
Fevereiro	-366.703,70	52.241,40
Março	-139.016,65	19.496,15
Abril	-309.600,00	42.945,78
Mai	-334.729,20	44.087,78
Junho	-415.896,00	1.740,36
Julho	-299.280,00	42.617,18
Agosto	-471.285,61	67.128,00
Outubro	-169.876,54	23.388,93
Novembro	-330.174,85	43.008,95
<b>Total</b>	<b>-3.165.290,16</b>	<b>383.852,70</b>

Sendo assim, a base de cálculo do PIS e da COFINS, para o mês de dezembro de 2002, deve ser alterada de R\$ 23.946.778,53, como constava inicialmente no auto de infração para R\$ 383.852,70, em razão de que somente este valor deve ser apropriado em dezembro de 2002, e para os demais meses havia se operado a decadência, visto ter o contribuinte sido cientificado sobre a autuação, em 28/12/2007.

## DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Quanto à reclamação pela cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, há de se considerar, primeiramente, que não houve o lançamento de juros de mora sobre multa de ofício, pois esta é uma questão atinente à cobrança do crédito eventualmente mantido, posterior ao julgamento da impugnação. Não há pois litígio instaurado quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

## DO IRPJ E DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA (CSLL, PIS E COFINS)

Os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, PIS e COFINS, no tocante às receitas financeiras, decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova. Desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende à CSLL, ao PIS e a COFINS.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário de fls 1385, onde alega o seguinte.

### **PRELIMINARMENTE**

#### **DA PERDA DO OBJETO EM RELAÇÃO À COFINS**

Alega a Recorrente a perda do objeto do Auto de Infração relacionado à COFINS, em razão de obtenção de decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança n. 1999.61.00014548-5.

Nesta ação judicial, informa a Recorrente, obteve o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança da COFINS sobre receitas financeiras com fulcro na Lei n. 9.718/98.

#### **DA PRECARIÉDADE DO LANÇAMENTO**

Aduz a Recorrente que a conclusão constante no Termo de Verificação Fiscal, consta que as despesas não comprovadas totalizam o montante de R\$ 336.757,00 que são relacionados a supostos lançamentos relacionados às empresas A. Angeloni & Cia Ltda., e Casas Guanabara Comestíveis Ltda.

No entanto, em clara contradição, a Fiscalização apresentou no Auto de Infração uma base de cálculo de R\$ 16.406.359,62 de despesas glosadas, o que mostra incongruência entre os fatos conclusivos narrados pela Fiscalização e as infrações imputadas.

### **DO MÉRITO**

#### **DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Alega a Recorrente que após cumprir integralmente 06 (seis) intimações fiscais relacionadas à comprovação de despesas, foi surpreendida com o Termo de Intimação n. 7/2007, por meio do qual foi intimada a apresentar todos os contratos relacionados nos acordos comerciais listados em 27 páginas que totalizam cerca de 7.000 lançamentos e, conseqüentemente, demandariam a apresentação de quantidade similar de contratos.

Neste momento, a Recorrente apresentou petição à Fiscalização em que esclarece que: i- ) havia entregue todos os acordos comerciais firmados nos anos-base de 2002 e 2003 com as grandes redes varejistas; ii-) foi comprovado 96,09% das despesas da conta Fidelidade do ano-base de 2002, em valores acima de R\$ 100.000,00, no valor total de R\$ 32.679.848,71; iii-) os documentos até então apresentados são suficientes à demonstração da natureza jurídica de tais despesas e iv-) diante da documentação apresentada, restou demonstrada a efetividade das despesas e seria inviável a apresentação de documentos relacionados à mais de 7.000 lançamentos.

As despesas foram comprovadas e acatadas pela Fiscalização em grande parte, conforme resumido abaixo:

Conta	Total da despesa escriturada	Valor aceito pela Fiscalização	% Aceito	% a ser Autuado
Fidelidade	59.436.186,81	53.690.530,40	90,33	9,67
Ponto Extra	8.621.749,78	3.772.963,44	43,76	56,24
Promoção/Consumidor	2.498.571,27	1.872.429,35	74,94	25,06
Material/Promocional	7.761.199,31	3.438.573,88	44,30	55,70
Acordo Logística	8.229.904,89	7.366.755,37	89,51	10,49
<b>Total</b>	<b>86.547.612,06</b>	<b>70.141.252,44</b>	<b>81,04</b>	<b>18,96</b>

Conclui a Recorrente que a materialidade das provas produzidas durante a fiscalização, foram suficientes para demonstrar a dedutibilidade das despesas nos moldes do art. 299 do RIR/99.

### DA OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Alega a Recorrente que os contratos de mútuo celebrados com a empresa Parmalat SpA no ano de 2002, foram cedidas de forma legítima e legal à outra empresa, a Parmalat Participações Ltda.

Assim, absurda é a conclusão da Fiscalização de que a variação cambial e os juros celebrados em tais contratos, deveriam ser reconhecidos pela Recorrente, uma vez que esta já não era parte credora deste mútuo no exterior. Caberia à empresa Parmalat Participações Ltda., cessionária e nova credora da Parmalat SpA, o reconhecimento de tais efeitos. Contudo, parece que quis a Fiscalização, aplicar elementos de contratos de mútuo externo à operação de cessão, operada entre duas empresas sediadas no Brasil.

Além disso, equivocada também a decisão da DRJ acerca deste ponto, quando afirma que a Fiscalização pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados para dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo.

Isso porque, tal alegação é nova, trazida pela DRJ, mas que não serviu de fundamento para a lavratura de Auto de Infração, onde não constou qualquer alegação de fraude ou simulação.

### DO JUROS SELIC SOBRE MULTA

A Recorrente traz também alegações e jurisprudência sobre a ilegalidade da cobrança de juros Selic sobre multa.

### DO RECURSO DE OFICIO

Dada a exoneração de parte do lançamento relacionado ao PIS e COFINS pela DRJ, foi apresentado também Recurso de Ofício para apreciação deste Conselho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

### PRELIMINARES

#### DA DISCUSSÃO JUDICIAL REFERENTE À COFINS

Traz a Recorrente aos autos, notícia acerca de obtenção de decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança da COFINS sobre receitas financeiras com base na Lei n. 9.718/98. Isso se deu no Mandado de Segurança n. 1999.61.00014548-5.

Sendo assim, a parcela mantida da cobrança da COFINS mantida pela DRJ/SP, referente ao período de dezembro de 2002, restaria prejudicada pela mencionada decisão judicial.

Após discussão judicial que atravessou as instâncias inferiores, a Recorrente obteve a seguinte decisão do STF, transitada em julgado em 30/08/2010:

“(…)

*Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário apenas para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 3º, § 2º da Lei n. 9.718/98.”*

Tendo em vista o efetivo trânsito em julgado desta decisão e, considerando que a parte da presente discussão relacionada à omissão de receitas, refere-se, exatamente, às receitas financeiras, não resta dúvida que o lançamento da COFINS fica prejudicado, devendo, portanto, ser cancelado.

Assim, acolho a preliminar e voto pelo cancelamento do lançamento da COFINS do período de dezembro de 2002, cuja base de cálculo são as receitas de juros do contrato de mutuo celebrado com a empresa Parmalat SpA.

#### DA PRECARIEDADE DO TERMO DE VERIFICAÇÃO PARCIAL

A Recorrente traz em seu Recurso, extensa argumentação sobre suposta **precariedade** do Termo de Verificação Parcial, por entender que durante o processo fiscalizatório, havia atendido de forma satisfatória os pedidos da Fiscalização e que o pedido apresentado pelo agente fiscal para apresentação de todos os contratos relacionados às despesas auditadas, mostrava-se absurda.

Além disso, alega que a autuação não traz coerência lógica com a fundamentação constante do Termo de Verificação Parcial, mostrando-se, portanto, nula. Traz ainda, argumentos baseados na Lei n. 9.784/99 e Decreto 70.235/72 (PAF).

Não vejo qualquer nulidade nas autuações lavradas. O agente fiscal possuía competência para tal ato, a base utilizada para a autuação está devidamente identificada, assim como, toda a fundamentação legal e infralegal que originou as autuações.

As alegações sobre a documentação apresentada pela Recorrente durante a Fiscalização e seu poder de evitar ou não o lançamento, devem ser avaliadas em matéria de mérito.

Desta feita, afasto tal preliminar levantada pela ora Recorrente.

## DO MÉRITO

### DAS DESPESAS INDEDUTIVEIS

A Fiscalização considerou indedutíveis as despesas abaixo demonstradas, classificadas como operacionais pela Recorrente e deduzidas para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

<i>Conta Contábil</i>	<i>Descrição</i>
<i>5.01.01.01.08.008</i>	<i>Fidelidade</i>
<i>5.01.01.01.08.015</i>	<i>Ponto Extra (Positioning)</i>
<i>5.01.01.01.08.017</i>	<i>Promoção Consumidor</i>
<i>5.01.01.01.08.033</i>	<i>Matl Pto Vda/Promoc (Positioning)</i>
<i>5.01.01.01.06.057</i>	<i>Acordo Logística</i>

Segundo a Recorrente, tais despesas têm a seguinte natureza:

Conta	Definição	Fu açiona meu to	Contrato	Pagamento
Fidelidade	Para fidelização do cliente: negociação para fornecimento de produtos, prevista em contrato	Apuração mensal do faturamento para aplicação do % contratual	Negociação formal: Acordo Nacional de Fornecimento	Depósito bancário ou abatimento
Logística	Negociação para fornecimento/entrega de produtos diretamente no depósito, previsto no contrato	Apuração mensal do faturamento para aplicação do % contratual	Negociação formal: Acordo Nacional de Fornecimento	Depósito bancário ou abatimento
Ponto Extra	Investimento realizado no ponto de venda	Negociados investimentos nos pontos de venda como: tablôide, ponto extra, ilha, ponta de gôndola etc.	Negociação formal: Acordo Promocional	Depósito bancário ou abatimento
Material Ponto Venda	Investimento realizado no ponto de venda	Negociados investimentos nos pontos de venda como: tablôide, ponto extra, ilha, ponta de gôndola etc.	Negociação formal: Acordo Promocional	Depósito bancário ou abatimento

Aduziu a Fiscalização que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a origem contratual que levou ao pagamento das despesas junto à determinados parceiros comerciais, restando não preenchidos os requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 e 304 do RIR, que assim dispõem:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1.º — São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1.º).*

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

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

### **Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado**

*Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 2.º).*

Conforme argumentos trazidos pela Recorrente em suas respostas às intimações ou mesmo em Impugnação e Recurso Voluntário, tais despesas se referem à ações efetivadas junto aos compradores de seus produtos, grupo no qual se incluem desde as grandes redes de varejo até os pequenos pontos de venda, todos esses que compõem o elo da cadeia que separa a Recorrente do consumidor final.

Tais ações visam fidelizar os compradores, com estabelecimento de metas que, se alcançadas, dão origem ao pagamento das bonificações. Além disso, estão incluídos neste grupo de despesas, os pagamentos que visam garantir uma maior ou melhor disposição dos produtos da Recorrente nos pontos de venda, como, por exemplo, posições mais privilegiadas na gôndolas dos supermercados.

Desta forma, constam na lista de beneficiários da Recorrente, grandes grupos como a CBD, Walmart Brasil, Carrefour e Sendas, dentre outros.

No Termo de Intimação n. 3, a Fiscalização solicitou esclarecimentos sobre os lançamentos contábeis registrados na contas contábeis acima especificadas, recebendo em resposta da Recorrente, o Razão Contábil do ano-base de 2002, **cópia de contratos firmados com os maiores parceiros** e explicações detalhadas sobre a relação jurídica estabelecida, tratamento contábil e forma de pagamento. **Importante ressaltar: em observação ao final deste Termo de Intimação, o auditor fiscal limita a comprovação das despesas da conta “Fidelidade” aos valores com valor superior a R\$ 100.000,00.**

Após isso, a Fiscalização apresentou o Termo de Intimação n. 06/2007, na qual requer a apresentação de cópias de contratos e acordos comerciais firmados junto às empresas selecionadas por esta, por amostragem, tendo em vista que “na referida conta contábil 5.01.01.01.08.008 (Fidelidade) havia inúmeros outros lançamentos, cujos beneficiários não eram as grandes redes varejistas, como tal classificadas pela Parmalat Brasil.”

Vejam. A própria Fiscalização limitou o atendimento do Termo de Intimação n. 03 aos valores superiores a R\$ 100 mil que, naturalmente, só envolviam as grandes redes

varejistas, contudo, após receber a resposta da Recorrente, voltou no Termo de Intimação seguinte, com a afirmação de que havia encontrado no universo total de beneficiários, pessoas jurídicas que não eram grandes rede varejistas.

Por fim, a Fiscalização apresentou o Termo de Intimação n. 07, na qual requer a apresentação de todos os contratos relacionados nos acordos comerciais listados em 27 páginas anexas ao Termo de Intimação que somavam mais de 7.000 lançamentos, cujos valores eram inferiores à R\$ 100 mil.

Após pedido de prorrogação de prazo, a Recorrente apresentou (petição de fls 739), documentação diversa relacionada às despesas em comentários, tais como: i-) planilhas demonstrativas dos pagamentos efetuados às empresas A.ANGELONI & CIA; TEREZA DE FATIMA BOTELHO REIS, TRANSPORTADORA FROSSARD; WILL ALIMENTOS LTDA., SUPERMERCADO SILVA INDAIA LTDA., ALTO SERVIÇO PAGUE MENOS LTDA. e CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA; ii-) CDs com arquivos que contém a correlação dos faturamentos **com as grandes redes com as despesas apropriadas**; iii-) comprovação dos respectivos pagamentos.

Ao fim da resposta, a Recorrente esclarece que restara comprovada cerca 96% das despesas superiores à R\$ 100 mil (cerca de R\$ 32,7 milhões) e que necessita de mais 90 (noventa) dias para cumprimento dos demais itens.

Após isso, a Fiscalização conclui seu trabalho através do Termo de Verificação Parcial, na qual traz os seguintes argumentos na Conclusão:

*“Foram comprovadas as despesas cujos beneficiários são: Bom Preço S.A. Supermercados do Nordeste, Carrefour Comércio e Indústria Ltda. e Dia Brasil, Companhia Brasileira de Distribuição, Makro Atacadista S.A., Martins Comércio e Serviços de Distribuição S.A., Jerônimo Martins Distribuição Brasil, JM & Martins S.A., Sendas S.A., Sonae Distribuição Brasil S.A. e Wal-Mart Brasil Ltda.*

*Também foram comprovadas todas as despesas relativas As empresas: Tereza de Fátima Botelho Reis, Transportadora Frossard Ltda., Will Alimentos Ltda., Supermercado Silva Indaia Ltda., Alto Serviço Pague Menos Ltda., Brapelco Com. Transp. E Serv., Ademar Alves Vilela, Arara de Araruana Supermercado, Iguaçu Entrep. De Pesca Alim., Transportadora Santana Ltda., 100 Porcento Design e Comunicação, New Momentum Serv. Temp. Ltda., The Marketing Store Worldwide, Affectio Com. E Distrb. De Prod., Casa Rena Ltda. e Transcharter Transportes Ltda.*

*Em relação aos lançamentos contábeis correspondentes à empresa A. Angeloni & Cia. Ltda., temos a informar que, com exceção dos abaixo relacionados, os demais foram devidamente comprovados:*

*4. Lançamento correspondente ao PP nº 1105250, de 28/02/2002, no valor de R\$ 3.450,00 (três mil, quatrocentos e cinqüenta reais) refere-se ao mês de novembro de 2001, conforme período averbado na Solicitação de Ação Promocional: lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*4 Lançamento correspondente ao PP n° 1105254, de 28/02/2002, no valor de R\$ 4.807,00 (quatro mil, oitocentos e sete reais) refere-se ao mês de novembro de 2001, conforme período averbado na Solicitação de Ação Promocional: lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002.*

*Em relação aos lançamentos contábeis correspondentes à empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda., temos a informar que, com exceção dos abaixo relacionados, os demais foram devidamente comprovados:*

*4 Lançamento correspondente ao PP n° 1622, de 28/01/2002, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) refere-se ao mês de dezembro de 2001, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento do próprio PP (parcela 02/05): lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*4 Lançamento correspondente ao PP n° 1131574, de 30/01/2003, no valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) refere-se ao mês de janeiro de 2003, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento do próprio PP (parcela 04/04): lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

*4 Lançamentos correspondentes aos PP n's 1131580 e 1131581, de 30/01/2003 e 27/02/2003, no valor total de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) referem-se aos meses de janeiro e fevereiro de 2003, conforme averbado no Contrato Promocional e no Histórico do Período de Pagamento dos próprios PPs (parcelas 04/05 e 05/05): lançamento contábil indevido no ano calendário de 2002;*

Na seqüência, conclui que a Recorrente não cumpriu os requisitos previstos nos artigos 299, 300 e 304 do RIR e, ato seguinte, apresenta uma base de cálculo de R\$ 16.406.359,62 de despesas glosadas (fls. 789)!!?

Ora, me parece que os fundamentos apresentados pela Fiscalização, que aponta a comprovação de grande parte das despesas e faz menção à falha de comprovação em casos pontuais, de valores ínfimos, não traz uma correlação lógica com a glosa de R\$ 16,6 milhões.

Avaliando toda a documentação acostada nos autos, com inúmeros contratos, notas, demonstrativos e esclarecimentos, me pareceu cristalina a demonstração de que tais pagamentos efetuados pela ora Recorrente são normais e usuais neste mercado. Aliás não somente mercado de laticínios, mas em qualquer outro que dependa da exposição de produtos em rede varejistas.

A Fiscalização não traz qualquer fundamento ou argumento pontual acerca da documentação que não fora apresentada, sendo determinante para a glosa da despesa. Traz apenas observações sobre casos pontuais, seguidas de uma conclusão genérica de descumprimento do RIR.

Cabe esclarecer, a ora Recorrente passava por processo de recuperação judicial, amplamente conhecido pelo público, o que, por si só, já traz dificuldades relevantes para a localização de documentação referentes a períodos de 05 anos passados.

Certamente, tal fato não justificaria o não atendimento à Fiscalização. O que não ocorreu. Contudo, também não se justifica a glosa genérica de despesas, com alegações genéricas de descumprimento da lei.

O **Parecer Normativo n. 32/81**, traz importante apontamento a este respeito:

*Parecer Normativo n.º 32/81:*

*“(...) despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”*

Vejamos o que diz a jurisprudência do Conselho a este respeito:

*“A regra geral de definição do lucro real baseado no lucro líquido, ou seja, contábil, é no sentido de que, em princípio todos os dispêndios da empresa são dedutíveis.*

*A lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para cálculo do lucro tributável.*

*(...)*

*Partindo dessa premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada ou até mesmo que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.*

*Em contrapartida, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais. (...).”*

*Acórdão n.º 101-93720 do Primeiro Conselho de Recursos Fiscais.(nossos grifos)*

*IRPJ – DESPESAS – COMPROVAÇÃO – Devidamente comprovado com documentação hábil e idônea a efetiva despesa, bem como, tratar-se de despesas com característica necessária e essencial a atividade exercida pela contribuinte e vinculada à fonte produtora dos rendimentos, impõe-se o restabelecimento da dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda.”*

*(Acórdão n.º 101-96082 do Primeiro Conselho de Recursos Fiscais)*

*GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS.COMPROVAÇÃO. Exclui-se do lançamento a parte dos custos e despesas comprovados por meio de documentos, bem como, as despesas para as quais não se consegue identificar a razão da glosa de cada item, uma vez que nos termos do art. 149 do CTN, o lançamento não pode ser impreciso.*

*(Acórdão n. 1402-00.342 – Primeira Seção – 4. Câmara – 2. Turma)*

Diante do exposto, entendo que resta genérica e fracamente fundamentada a glosa das despesas pagas pela ora Recorrente a seus parceiros comerciais, tendo em vista que, durante o processo fiscalizatório, foram apresentados documentos diversos e esclarecimentos que demonstram a normalidade, usualidade e necessidade das despesas, além de comprovadas por documentação que suporta uma grande parte das despesas contabilizadas o que, diante da ausência de argumentos pontuais e objetivos da Fiscalização para respectiva glosa, me leva à

conclusão de que deve ser restaurada a dedutibilidade de tais despesas e o correspondente crédito tributário deve ser exonerado.

## DA OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Durante o processo fiscalizatório, foi demonstrado que a Recorrente, na qualidade de mutuante, celebrou diversos contratos de mútuo com empresa ligada no exterior (Parmalat SpA) e, passo seguinte, celebrou contratos de cessão de créditos com outra empresa sediada no Brasil, a Parmalat Participações.

Assim, a cessionária (Parmalat Participações) passou a figurar como credora do direito em moeda estrangeira junto à Parmalat SpA e devedora de obrigação em moeda local (Reais) junto à ora Recorrente.

Entendeu a Fiscalização que a Recorrente deveria ter reconhecido a receita de variação cambial ativa, bem como, os juros decorrentes dos contratos de mútuo originais, mesmo após a cessão de tais direitos creditórios para outra empresa no Brasil.

Assim, a Fiscalização efetuou lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrente desta suposta omissão de receitas. A DRJ manteve os lançamentos (com exoneração parcial dos créditos de PIS e COFINS por motivos que serão abordados a frente) sob argumento de que a Fiscalização pode “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos, tal como é o caso da cessão de crédito para pessoa jurídica sediada no país, efetuada no mesmo dia da celebração do contrato de mútuo com pessoa jurídica sediada no exterior, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, quando fundamentado por prova inequívoca.*”

Contudo, entendo que merece reparo a decisão da DRJ. Vejamos.

A Recorrente celebrou contratos de mútuo com empresa sediada no exterior, o que, a partir daquele momento lhe obrigaria a reconhecer eventuais efeitos de variação cambial, bem como, os juros previstos no contrato. Contudo, no mesmo dia em que contratou os mútuos, celebrou contratos de cessão dos direitos creditórios relacionados aos mútuos em questão.

Tais cessões dos direitos creditórios, foram celebradas com pessoa jurídica estabelecida no Brasil. Assim, a obrigação assumida pela cessionária em pagamentos dos créditos adquiridos, se deu em valores estabelecidos em Reais. Assim, a cessionária, passou a ser a nova credora dos contratos de mútuo, ficando, assim, obrigada a reconhecer eventuais variações cambiais em seus livros, bem como, os juros.

À Recorrente, isso já não era possível, pois, não era mais credora de obrigação estabelecida em moeda estrangeira, não fazendo mais sentido o reconhecimento de efeitos de variação cambial.

Neste ponto, a exigência do reconhecimento da variação cambial e juros, deveria ter sido feita à cessionária dos direitos, a empresa Parmalat Participações.

Em momento algum, a autoridade fiscalizadora trouxe elementos que pudessem configurar “provas inequívocas” de que os contratos de cessão teriam sido utilizados para dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo.

Em lugar disso, apenas argumentou que os contratos de cessão foram assinados no mesmo dia da celebração dos contratos de mútuo e, ato seguinte, concluiu pela omissão das receitas que seriam ou deveriam ser reconhecidas, caso tais contratos de cessão não tivessem ocorrido.

Aliás, se existe prova inequívoca de que a Recorrente incorreu em atos viciados, que visaram dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo, deveria a Fiscalização ter aplicado a multa qualificada de 150% e não a multa de ofício de 75%, como fez.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (1). Segundo Orlando Gomes, ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros" (2). A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam" (3). Uma das mais freqüentes hipóteses de simulação ocorre justamente na messe do direito tributário. De fato, é extremamente comum a simulação de venda por preço inferior ao efetivamente ajustado, com o intuito de burlar o fisco.

Contudo, no presente caso, em momento algum, a Fiscalização tratou a operação como ato simulado ou trouxe elementos que assim o demonstrasse. Não cabendo, portanto, descaracterizar o ato praticado com base em opiniões vagas sobre a normalidade das condições da operação

Desta forma, não restando demonstrados elementos suficientes para a descaracterização dos contratos de cessão de direitos creditórios celebrados pela ora Recorrente, não há que se falar em reconhecimento de receita de variação cambial ou juros do contrato de mútuo original, devendo ser exonerado o crédito tributário daí decorrente.

## DO RECURSO DE OFÍCIO

Como mencionado no Relatório, a decisão da DRJ exonerou parte das exigências do PIS e da COFINS em decorrência do fato da Recorrente ter optado pelo **regime de competência** para a apropriação das receitas advindas de variações monetárias em função da taxa de cambio e que, para o PIS e a COFINS, tal apropriação gera efeitos ao final de cada mês, e não somente no final do exercício, tal como lançado pela fiscalização.

Desta sorte, tendo em vista que a autuação foi lavrada em dezembro de 2007, todos os débitos que fossem anteriores à dezembro de 2002, já teriam sido alcançados pela decadência de 05 anos.

Não merece reparo a decisão da DRJ neste ponto, isso porque, trata-se de clássica situação de pagamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o prazo decadencial é contado a partir do momento do fato gerador, que no caso do PIS e COFIS, é mensal.

Assim, entendo que deve ser mantida a decisão da DRJ em relação a este item.

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO e afasto as preliminares suscitadas pela Recorrente para, no MÉRITO, DAR-LHE INTEGRAL PROVIMENTO e CONHEÇO também do RECURSO DE OFÍCIO para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS MOZART BARRETO VIANNA

Não obstante o brilhantismo do voto, ousei divergir do I. Relator durante os debates que se sucederam no curso do presente julgamento, por entender que a não apresentação de documentação hábil e idônea, na qual tenha se lastreado os lançamentos contábeis referentes a despesas pagas ou incorridas, dá ensejo a sua glosa para efeito da determinação da base de cálculo do IRPJ.

### Da Escrita Contábil e da Guarda de Documentos

Trata o caso em tela de contribuinte que optou pela apuração anual do IRPJ, cuja forma de tributação se deu pelo Lucro Real, o que torna imprescindível a manutenção de escrituração contábil, como assim dispõe o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º](#)).*

(...)

Ao se estabelecer o lucro líquido como ponto de partida para apuração do Lucro Real fica evidente a necessidade de que aquele resultado esteja respaldado em escrituração contábil que guarde estrita consonância com os dispositivos previstos na legislação comercial pertinente.

Nesse sentido, vale destacar o disposto no art. 251 do RIR/99, *in verbis*:

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).*

Considerando-se que ações, cujas repercussões acarretam modificação no patrimônio da pessoa jurídica, e, por imposição legal, devem estar devidamente registradas em livros contábeis, faz-se necessário, obrigatoriamente, que estas estejam alicerçadas em documentação hábil e idônea, visando à fidedignidade da escrita fiscal e contábil, razão pela qual a legislação tributária prevê a necessidade de guarda de livros e documentos, como estabelece o art. 264 do RIR/99, *in verbis*:

*Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º](#)).*

(...)

Como se observa, a legislação tributária adotou uma sistemática para apuração do Lucro Real calcada na estruturação traçada pela legislação comercial, com vistas à determinação do resultado contábil, ou seja, o lucro líquido, fazendo com que a fiel observância aos requisitos legais impostos pela lei comercial torne-se de vital importância para a correta definição da base de cálculo do IRPJ.

Assim sendo, a manutenção da escrita contábil, e, mormente, a boa guarda dos livros e documentos contábeis são imprescindíveis para exatidão da apuração do IRPJ a ser recolhido aos cofres públicos.

#### **Da não dedutibilidade das Despesas não comprovadas**

À luz do exposto no Termo de Verificação Parcial, às fls. 778 a 789, a questão crucial do presente embate, refere-se à não apresentação, por parte da Requerente, de documentação que tenha dado suporte a lançamentos contábeis, com registro no Livro Razão, identificados pela Fiscalização.

Instada, mediante Termo de Intimação nº7/2007, às fls. 797 a 798, a apresentar os documentos que serviram de base aos lançamentos contábeis registrados a título de despesa nas contas contábeis objeto da auditoria, os quais constaram, de forma individualizada, de relação anexa ao aludido termo, a Requerente não logrou êxito, a despeito da prorrogação do prazo para atendimento que lhe foi concedido.

Convém mencionar, que a própria Requerente reconheceu o não atendimento ao pleito da Fiscalização, conforme consta de documento apresentado em resposta ao Termo de Intimação nº 7/2007, às fls. 711 e 712.

Vale salientar, também, que as despesas glosadas pela Fiscalização, compõem a escrituração de contas contábeis, as quais tem por finalidade a demonstração do volume de recursos dispendidos em ações comerciais junto aos seus fornecedores, mediante, inclusive, a concessão de bonificações, conforme relata a Requerente nos autos do presente processo.

Por tratar-se de despesas não componentes dos custos da Recorrente, para serem consideradas operacionais, e, portanto passíveis de dedutibilidade para efeito do computo do Lucro Real, faz-se mister a comprovação da sua necessidade e usualidade, nos termos do que dispõe o art. 299 do RIR/99.

Em face das peculiaridades das mencionadas ações comerciais, bem como, das características contratuais relacionadas às despesas em comento, não resta dúvida que a apresentação dos Contratos de Acordos Comerciais era indispensável, não só para comprovação da efetividade das despesas, como também, da sua necessidade e usualidade.

Quanto à eficácia probatória dos livros e documento, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, assim estabelece:

*Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

Do texto legal se depreende, claramente, a necessidade de apresentação de documentos hábeis para que a escrituração legalmente mantida possa fazer prova a favor do contribuinte.

Importante mencionar, também, que o dispositivo legal ao mencionar “documentos hábeis, segundo sua natureza”, faz referência à documentação que guarde intrínseca relação com o respectivo lançamento contábil, revestida de tamanha verossimilhança, capaz de criar a convicção de ter sido esta, a base do lançamento.

A questão de fato, que emana dos autos, é que a Requerente não logrou comprovar mediante documentação hábil, como prevê a legislação de regência, parte de sua escrituração contábil, submetida à auditoria da Fiscalização, ao deixar de atender o Termo de Intimação nº 07/2007.

Cabe ressaltar, também, que não deve prosperar as alegações da Requerente, as quais foram encampadas pelo I. Relator, de tratar-se de percentual ínfimo o total de despesas não comprovadas, podendo ser resumidas ao status de casos pontuais, mesmo porque o valor questionado envolve a cifra de R\$ 16.406.359,62.

Dessa forma, nos termos da legislação em vigor, a escrituração contábil referente aos valores não comprovados deixa de fazer prova a favor da Requerente, cujos reflexos na apuração do IRPJ se traduzirão pelo acréscimo destes valores no computo do Lucro Real.

Pelo exposto, ousou divergir do I. Relator para negar provimento ao recurso voluntário, no que concerne à glosa de despesas, por inexistência de sua comprovação, mantendo os respectivos lançamentos referentes ao IRPJ e à CSLL.

(assinado digitalmente)

Carlos Mozart Barreto Vianna

CÓPIA