



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007794/2008-26
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1402-006.003 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTHER FÁBRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

CUSTO. GLOSA. MERCADORIA PARA REVENDA. DESPESA NECESSÁRIA. ERRO NA ESCRITURAÇÃO.

Incabível a glosa do custo incorrido com a aquisição de mercadoria posteriormente revendida em regular operação de exportação, registrado, indevidamente, a título de matéria-prima, eis que o erro na escrituração não invalida o direito à dedutibilidade, na apuração do lucro real, das despesas incorridas e necessárias a atividade de comercialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausentes os conselheiros Evandro Correa Dias e Antonio Paulo Machado Gomes.

Relatório

Trata o presente de Recurso de Ofício em face de decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA, através do acórdão 15-26.675, que julgou PROCEDENTE, INTEGRALMENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcreve-se o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Trata o presente processo dos Autos de Infrações de folhas n.ºs. 348 a 357, lavrados contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 5.268.122,46 (cinco milhões, duzentos e sessenta e oito mil, cento e vinte e dois reais e quarenta e seis centavos), relativo ao ano-calendário de 2004, estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.....R\$ 1.822.328,80;
Juros de Mora (calculados até 27/02/2009).....R\$ 1.007.565,59;
Multa Proporcional (passível de redução).....R\$ 1.366.746,60;

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....R\$ 465.274,86;
Juros de Mora (calculados até 27/02/2009).....R\$ 257.250,47;
Multa Proporcional (passível de redução).....R\$ 348.956,14.

2. De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica e o “Termo de Constatação n.º 01” (docs. de fls. n.ºs. 341 a 352), **o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão de a Fiscalização ter realizado a glosa de custos operacionais no montante de R\$ 7.385.315,24**, relativos à exportação de 8.714.303 Kg de soja a granel, ocorrida no decorrer do ano-calendário de 2004, adquiridos pela Impugnante junto à pessoa jurídica Cargil Agrícola S/A, sob o entendimento de que os custos de aquisição da referida soja **“não guardaram qualquer relação com as atividades da empresa e, portanto, não foram necessários às suas atividades e à manutenção da respectiva atividade produtora”** (destaquei), tendo como enquadramento legal os artigos 249, inciso I; 251 e parágrafo único; 289; 290, inciso I: 292 e 300, todos do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

3. Ainda no que diz respeito à apuração da base tributável do IRPJ, de acordo com o Termo de Constatação n.º 01 (fl. n.º 345), **a Fiscalização informa que a Contribuinte teria compensado, em 31/12/2004, todo o saldo dos Prejuízos Fiscais de anos anteriores, e, assim, não restaria qualquer saldo a compensar**, para fins de redução da Base de Cálculo do IRPJ decorrente da irregularidade apontada naquele Termo.

4. Em decorrência dos mesmos fatos e dos mesmos elementos de prova, foi apontada **a falta de recolhimento da CSLL**, resultando na lavratura do respectivo Auto de Infração, onde, além da constituição do referido crédito tributário de CSLL, **foi compensado parte do Saldo da Base Negativa da CSLL de períodos anteriores**

para reduzir a base tributável, no montante de R\$ 2.215.594,54. Saldo este que em 31/12/2004 era de R\$ 19.859.021,60 e, após a compensação efetivada, foi reduzido para o montante de R\$ 17.643.427,06, observando-se que os enquadramentos legais e as descrições dos fatos constam nos respectivos Autos (docs. de fls. n.ºs. 345, 346 e 353 a 357).

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcreve-se o relatório pertinente na decisão *a quo*:

5. Ciente das autuações em 28/03/2009 (sábado), no dia 27/04/2009, a Interessada apresenta sua impugnação, onde, citando doutrina e jurisprudência, contesta os referidos lançamentos, e, especificamente em relação ao lançamento do IRPJ, alega, em síntese, que (fls. n.ºs. 360 a 376):

a) em preliminar que é nulo o Auto de Infração, uma vez que o Agente Fiscal assevera que ela teria compensado integralmente em 31/12/2004, todo o saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, e, por isso, não restaria qualquer saldo a compensar para fins da redução da base de cálculo do IRPJ decorrente da suposta irregularidade;

b) porém, ao contrário do que asseverou o Sr. Agente Fiscal, à época dos fatos (ano-calendário 2004), ela “possuía sim saldo de prejuízo fiscal no montante de (R\$ 5.904.307,84), o que é facilmente constatado por meio do LALUR, ora anexado (DOC. 03 - vide pág. 33 do LALUR)”;

c) “considerando que o próprio Sr. Agente Fiscal confirma que a existência de prejuízo fiscal atua como redutor da base de cálculo do suposto IRPJ devido e existindo tal saldo de prejuízo fiscal acumulado (não observado pela D. Autoridade), resta evidente que o valor apontado como devido está absolutamente errado. Afinal, foi calculado a partir de base de cálculo errada”;

d) “tal fato enseja a nulidade da peça acusatória na medida em que o valor do tributo não foi informado corretamente”, pois, nos termos do artigo 11, do Decreto n.º 70.235, de 1972, “o lançamento deverá, obrigatoriamente, indicar, o valor do crédito tributário”;

e) “está-se diante de erro na apuração do tributo supostamente devido e tal equívoco enseja a nulidade do Auto de Infração!!! Vale lembrar que o lançamento tributário cuja base de cálculo não obedece a critérios definidos e uniformes em sua apuração, contribuindo assim para sua distorção, é nulo por não observar a forma prescrita em lei (Princípio da Legalidade, art. 150,1, da CF/88)”;

f) “a ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao Princípio da Legalidade, que devem sempre nortear a atividade da Administração”;

g) “o fato da D. Autoridade Fiscal não ter constatado tal saldo de prejuízo denota a fragilidade da acusação fiscal e enseja, sem sobras de dúvidas, o reconhecimento da sua nulidade, pois este é o entendimento do então CONSELHO DE CONTRIBUINTES, atual CARF”;

h) “não obstante o vício que macula de morte a acusação fiscal e por isso deve ser julgada nula, no mérito, melhor sorte não lhe resta, pois ainda que o Sr. Agente Fiscal houvesse considerado o saldo de prejuízo fiscal de (R\$ 5.904.307,84) e apurado adequadamente o suposto IRPJ devido, ainda assim a exigência deve ser cancelada”;

i) para justificar a glosa ora impugnada, a Fiscalização afirma que a exportação de soja (em grãos) não está contemplada no seu objeto social (no escopo de sua comercialização), daí porque não seriam necessárias às suas atividades e à manutenção da respectiva atividade produtora, e de que tais operações, também, não seriam usuais ou normais e que não guardariam qualquer relação com suas transações, operações e atividades exploradas;

j) entretanto, “essa informação está equivocada. Trata-se de premissa equivocada”, pois, à época dos fatos objeto da glosa (31/01/2004), encontrava-se vigente o Estatuto Social aprovado na Assembléia realizada em 18/03/2003 (doc. 04), que no artigo 3º, do Capítulo I, contemplava, além das importações/exportações de produtos produzidos pela própria IMPUGNANTE, também as importações/exportações em geral com outros produtos, inclusive de terceiros, *in verbis*:

*“Art. 3º – A Sociedade tem por objeto a exploração da indústria do papel, seus artefatos, congêneres e similares, absorventes higiênicos, fraldas descartáveis em geral e outros produtos de higiene e limpeza, bem como a industrialização, venda, **exportação, importação, desses produtos** por conta ou encomenda de terceiros; o comércio e a representação por conta ou encomenda de terceiros; **a importação e a exportação em qualquer das suas modalidades**, podendo participar de outras sociedades na qualidade de quotista ou acionista. (grifo nosso)”*

k) “em outras palavras, a importação/exportação de outras mercadorias, produzidas por terceiros, por exemplo, como a exportação da soja não se afasta do objeto social (vigente à época do suposto fato gerador) da IMPUGNANTE, razão pela qual resta evidente a **improcedência do lançamento** ora impugnado”;

l) “além da utilização do vício de nulidade que paira sobre o lançamento e da utilização de premissa equivocada ao lavrar o malfadado Auto de Infração, o Sr. Agente Fiscal afirma também que o lançamento contábil realizado pela IMPUGNANTE foi realizado de forma equivocada, sendo que os pagamentos efetuados à CARGILL **não possuem natureza de custo de aquisição de matéria-prima ou quaisquer outros bens/serviços aplicados ou consumidos na produção**, por não serem necessários às suas atividades e à manutenção da respectiva fonte produtora, por não serem usuais e normais e não guardarem qualquer relação com as suas transações, operações e atividades que explora”;

m) “data vênia, para que se possa afirmar se a classificação contábil adotada pela IMPUGNANTE está correta ou equivocada e sua consequente dedutibilidade da apuração do IRPJ, é preciso compreender corretamente a natureza dos negócios jurídicos celebrados pela IMPUGNANTE, a saber:

i) CONTRATO DE CÂMBIO firmado com banco BANCA NACIONAL DEL LA VORO (atual UNIBANCO) na modalidade ACC (adiantamento sobre o contrato de câmbio); e

ii) CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO celebrado com a CARGILL;”

n) “em linhas gerais e nos termos da Resolução n.º 3.389 do BACEN e da Lei n.º 4.595/64, por meio de um CONTRATO DE CÂMBIO, um exportador cede à uma determinada instituição financeira (banco) os seus créditos decorrentes dos contratos de exportação firmados com clientes estrangeiros, para recebimento no exterior;”

o) “isso é o que leciona o I. Professor EDUARDO FORTUNA (Mercado Financeiro: produtos e serviços, 17ª edição. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008, p. 419), especialista nos produtos e serviços do mercado financeiro, *in verbis*:

“O contrato de câmbio visa à prestação de um serviço por um banco ao seu cliente. Quando este cliente for um exportador, o serviço bancário será a cobrança, no exterior, de cambiais sacadas pelo exportador nacional contra o importador residente em outro país. Quando for um importador, (...).”

p) “nesse contexto, o I. Professor também ensina que a contratação do câmbio pode ocorrer prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria. Com a prévia e total contratação do Câmbio, tem-se a modalidade ACC (adiantamento sobre o contrato de câmbio), *in verbis* (idem, p. 421):

‘Com a prévia contratação total do câmbio – o exportador, a seu critério, contrata o câmbio com um banco, antes do embarque da mercadoria (a contratação do câmbio significa a fixação de taxa cambial; normalmente, isto ocorre quando o exportador pretende obter adiantamento sobre o contrato de câmbio - ACC -, a fim de obter recursos para produzir a mercadoria);’

q) “trata-se de uma espécie de financiamento da exportação futura, através do qual o Banco passa a ser o credor dos títulos (recebíveis) emitidos contra os compradores estrangeiros, para recebimento no exterior, com grande utilidade para os exportadores com baixo capital de giro, especialmente porque demanda despesas financeiras (juros) bem mais favoráveis do que as taxas praticadas no mercado interno”;

r) “ocorre que, como se vê, o efetivo embarque dos produtos exportados representa condição para que esses compradores estrangeiros possam efetivar o pagamento pelos produtos adquiridos, diretamente ao Banco financiador, que assumiu a condição de credor dos respectivos títulos. Caso o comprador estrangeiro não receba a mercadoria que comprou ao exportador aqui localizado, ele não efetuará o pagamento ao Banco financiador. Por isso, é indispensável que o exportador nacional concretize o embarque das mercadorias a serem exportadas. É o que leciona aquele mesmo autor, *in verbis* (idem, p.423):

‘Como vimos, os contratos de câmbio de exportação somente poderão ser liquidados com o prévio recebimento da moeda estrangeira, mediante créditos em conta mantida no exterior, por banco autorizado a operar em câmbio. Isto significa que o contrato de câmbio só será liquidado após o efetivo pagamento da exportação e a consequente transferência, pelo país importador, dos recursos para a conta do banco brasileiro.’

s) “nesse contexto é que aparece o chamado CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO, firmado pela IMPUGNANTE com a empresa CARGILL (DOC. 07)”;

t) “nessa modalidade contratual, a CARGILL não cedeu um crédito, mas sim vendeu a mercadoria à IMPUGNANTE, que a exportou e, portanto, deveria ser embarcada”;

u) “para melhor compreensão do tema, toma-se emprestado o exemplo do já citado autor, *in verbis*:

‘A empresa X vendeu seu produto ao exterior, sem ter comprometido antecipadamente seus dólares futuros através de uma operação ACC.

A empresa Y, ao contrário, utilizou-se de um ACC e, por razões diversas, não dispõe da mercadoria para efetuar o embarque. A empresa X vende performance para a empresa Y.

O preço estabelecido será pago pela empresa compradora da performance à empresa vendedora, via de regra, em data anterior ao embarque (48 horas), ficando ajustado que as despesas necessárias desde a retirada do produto do estabelecimento da empresa vendedora até seu embarque, tais como transporte, seguro-armazenagem, capatazia e outras, correrão por conta exclusiva da empresa Y.”

v) “*in casu*, vê-se que a IMPUGNANTE figurou na qualidade da empresa Y do exemplo dado, ou seja, como a empresa compradora da performance da empresa X (CARGILL)”;

w) “conforme dito, a IMPUGNANTE precisava liquidar uma operação ACC que havia contratado com o banco BANCA NACIONAL DEL LAORO, atual UNIBANCO, sob pena de vir a ser executado por aquela instituição financeira”, tratando-se (a contratação da performance) de operação bastante corriqueira no mercado financeiro, como lembra o referido autor, *in verbis*:

‘As empresas contratam o câmbio via ACC e aplicam os recursos no mercado doméstico ganhando, portanto, o diferencial de arbitragem entre as taxas. Outra alternativa vantajosa seria para as empresas que não dispõem de tradição em exportação, mas que gostariam de se beneficiar da obtenção de recursos financeiros com taxas vinculadas aos juros internacionais, melhorando, assim, a qualidade do seu passivo bancário.

Os grandes vendedores de performance são empresas multinacionais que seguem limites impostos pela matriz para contratação ACC, bem como empresas que visualizam no prêmio pago pelo comprador um atrativo maior vis-à-vis a exportação direta.’”

x) “ademais, essa compra de performance não encontra qualquer vedação legal no ordenamento jurídico brasileiro e foi realizada sem qualquer resultado operacional para ambas as empresas (SANTHER e CARGILL), porque os grãos de soja foram exportados pela IMPUGNANTE pelo mesmo valor de aquisição, o que foi regularmente constatado pela fiscalização”;

y) “ainda que a D. Autoridade Fiscal tenha desconsiderado o lançamento contábil adotado pela IMPUGNANTE (custo operacional), por não se tratar de bem ou serviço aplicado na produção, tal dispêndio (R\$ 7.385.315,24) constitui despesa necessária, nos termos do disposto no art. 299, do RIR e, portanto, é dedutível”;

z) “de fato, A IMPUGNANTE se equivocou ao contabilizar o pagamento realizado à CARGILL como CUSTO DE PRODUÇÃO (nos termos do art. 290 do RIR/99), uma vez que a soja adquirida foi revendida, sem sofrer qualquer industrialização e/ou beneficiamento e nem serviu de matéria-prima para qualquer outro processo de industrialização, contudo, tal mero equívoco não gerou nenhum prejuízo ao erário”;

aa) “em que pese o equívoco cometido (que não ensejou prejuízo ao erário), é intrigante o fato do Sr. Agente Fiscal entender estar equivocada tal classificação contábil, sem, contudo, indicar qual seria a correta contabilização”;

bb) “se o referido pagamento (saída do caixa) não pode ser contabilizado como CUSTO DE PRODUÇÃO, qual a correta contabilização desse fato? Conforme dito, a própria fiscalização não a indicou”;

cc) “não sendo possível contabilizar esse pagamento como CUSTO DE PRODUÇÃO, só restaria contabilizá-lo como CUSTO DE AQUISIÇÃO, ou seja, como CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS ou CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS, nos termos do (art. 289 do RIR/99), *in verbis*:

Custo de Aquisição

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n- 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.’’

dd) “o pagamento efetuado à CARGILL decorre da compra, pela IMPUGNANTE, de sua performance de exportação. Trata-se de verdadeira aquisição de mercadorias para posterior revenda no mercado internacional (exportação)”;

ee) ao adquirir a performance de exportação da CARGILL, agiu verdadeiramente como empresa comercial, que adquire mercadorias para posterior revenda. Por essa razão é que, descartada a sua natureza operacional, esse pagamento possui natureza de CUSTO DE AQUISIÇÃO (art. 289 do RIR/99), também denominado CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS ou CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS, e assim sendo, também é considerado dedutível;

ff) “a bem da verdade o pagamento à CARGILL consiste em DESPESA OPERACIONAL, nos termos dos arts. 299 e 300, do RIR/99, e assim deveria ter sido contabilizado e como tal também seria dedutível, *in verbis*:

Despesas Necessárias

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

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

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

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei n- 4.506, de 1964, art. 45, §2º).

gg) “fato é que o equívoco perpetrado pela IMPUGNANTE ao contabilizar o pagamento em questão na conta de CUSTOS OPERACIONAIS não gerou nenhum prejuízo aos cofres públicos, na medida em que a correta contabilização do pagamento como DESPESA OPERACIONAL também é dedutível da apuração do resultado”;

hh) “ora, é fato (não contestado pela fiscalização) que a IMPUGNANTE contratou a performance de exportação da CARGILL, remunerando-a em função

disso, ou seja, que houve uma saída de recursos para pagamento das mercadorias adquiridas (soja para exportação)”;

ii) “ademais, como visto, faz parte do objeto social da IMPUGNANTE não apenas a industrialização de mercadorias, mas também a importação/exportação em qualquer modalidade”;

jj) “inclusive, a operação realizada com a CARGILL está perfeitamente contemplada no objeto social da IMPUGNANTE de modo que não se pode afirmar tratar-se de operação não relacionada às suas atividades. Isto porque a exportação em geral (mesmo de bens não industrializados por ela) também faz parte do seu objeto social”;

kk) “tais fatos são facilmente comprovados pelos fatos documentos acostados à presente, que foram consultados pela fiscalização, não restando dúvida sobre a efetividade da operação e/ou identificação das partes envolvidas. E nem poderia ser diferente, eis que se trata de documentos hábeis e idôneos”;

II) “pelo mesmo motivo, a compra da performance de exportação da CARGILL se mostrou, *in casu*, indispensável para a liquidação da operação ACC referida, o que revela sua estreita relação com a manutenção da atividade produtora”. Não se trata, portanto, de mera liberalidade, mas de verdadeira imprescindibilidade da operação e da respectiva contraprestação (pagamento = saída de recurso)”;

mm) “essa imprescindibilidade é confirmada, por exemplo, pela dedutibilidade (fixada pela legislação) dos encargos financeiros (juros) sobre empréstimos e financiamentos diversos tomados junto às instituições financeiras, a título de despesas financeiras. Isto porque o ordenamento jurídico reconhece que essas operações (empréstimos e financiamentos) são indispensáveis para a manutenção da atividade produtora, daí porque autoriza a dedução dessas despesas”;

nn) “assim, da mesma forma que as operações de ACC são indispensáveis às atividades da IMPUGNANTE, as compras de performance de exportação (para liquidação daquelas operações de ACC) são imprescindíveis para a manutenção da atividade produtora”;

oo) “seja como DESPESA OPERACIONAL, seja como CUSTO DE AQUISIÇÃO, o fato é que esse pagamento (saída de recurso) segue a regra da dedutibilidade na apuração do lucro contábil e fiscal”;

pp) “isto significa que o pagamento à CARGILL deve ser deduzido da apuração da base de cálculo do IRPJ, assim como o fez corretamente a IMPUGNANTE, ainda que tenha cometido equívoco na classificação contábil desse lançamento, porque ambos os tipos de lançamento são dedutíveis, daí porque eventual equívoco não produz qualquer efeito fiscal, não implicando redução de imposto devido”;

qq) “assim sendo, não há que se falar em glosa da dedução perpetrada, consoante o entendimento do então CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, atual CARF, *in verbis*:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. (...)”

II - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO - A impropriedade na classificação contábil de "Custos de Reformas" e "Cartas e Patentes" a título de "Construção em andamento" não enseja a glosa automática do total dos encargos de depreciação apropriados no resultado do exercício, sem que sejam investigados os reflexos tributários decorrentes da falha escritural, visto que ambas são dedutíveis: a primeira sujeitando-se à depreciação e a segunda à amortização.

RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FATURADAS E ESCRITURADAS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS – Não caracteriza omissão de receita o fato de a empresa ter escriturado receitas de prestação de serviços faturadas em conta de "Adiantamento de Clientes", sem trânsito no resultado do exercício. Tal procedimento, contudo, acarreta falta de tributação das referidas receitas e sujeita-se ao lançamento de ofício, por esse fundamento. (...)

Recurso conhecido e provido, em parte.’ (1º CC - Ac. 101.91.558 – 1ª C. -Rel. Sebastião Rodrigues Cabral - DOU 27.10.1998 - p. 33) (g.n.)

‘IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

(...)

2 - CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES - A inadequada classificação contábil dos gastos suportados e apropriados como despesas operacionais não podem dar ensejo à sua glosa. No entanto, é cabível quando a razão da impugnação seja a falta de comprovação do pagamento, e que os gastos não satisfazem às condições de necessidade, usualidade e normalidade.

(...)' (1º CC – 1ª C - Ac. 101-89.421 - DOU 09.12.1997 - p. 29179) (g.n.)”

rr) “por tais motivos, é evidente que os rendimentos pagos à CARGILL pela compra da sua performance possuem evidente natureza OPERACIONAL, seja a título de CUSTO ou DESPESA, daí porque não se pode negar sua dedutibilidade, restando ilegal a glosa efetuada, restando afastada a aplicação dos julgados referidos pela autoridade fiscal.”

6. Finalizando, requer que sua impugnação seja conhecida e provida para que o lançamento seja julgado nulo, diante do vício material, ou improcedente quanto ao mérito, ou ainda, “*caso assim não se entenda, o que não se acredita, requer, no mínimo seja considerado o saldo de prejuízo fiscal existente no ano-calendário de 2004 de (R\$ 5.904.307,84) e reduzido o montante do IRPJ devido*”.

7. No que diz respeito ao lançamento da CSLL, a Contribuinte, além de contestá-lo com os mesmos argumentos utilizados para se contrapor ao lançamento do IRPJ, já aqui relatados, aduz, ainda, em síntese que (fls. de n.ºs. 515 a 532):

- a) o Auto de Infração da CSLL é nulo, pois a Fiscalização ao realizar a compensação da base de cálculo negativa limitada à 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, teria ofendido a coisa julgada à medida em que deixou de dar cumprimento à ordem judicial, já transitada em julgado, no Mandado de Segurança n.º 95.0031284-0 (AMS n.º 96.03.064612-1), que lhe assegurou o direito de não se submeter à limitação da compensação em 30% (trinta por cento) do valor tributável na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- b) o saldo acumulado da base de cálculo negativa da CSLL existente à época era suficiente para absorver toda a base tributável apontada no referido Auto de Infração;
- c) “nem se diga que D. Autoridade não tinha conhecimento da referida decisão judicial, haja vista que relatou expressamente possuir pleno conhecimento do seu inteiro teor”.

8. Finalizando, da mesma forma que na petição contestando o IRPJ, requer que sua impugnação seja conhecida e provida para que o lançamento seja julgado nulo, diante do vício material, ou improcedente quanto ao mérito, ou ainda, “*caso assim não se entenda, o que não se acredita, requer, no mínimo, seja realizada a compensação da base de cálculo negativa da CSLL sem a observância da limitação dos 30%, prevista*

no art. 58 da Lei 8.891/95 c/c art. 16, da 9.065/95 e cancelado o montante da contribuição devida”.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por DAR PROVIMENTO INTEGRAL à mesma, cancelando a autuação fiscal, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade do Auto de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

CUSTO. GLOSA. MERCADORIA PARA REVENDA. DESPESA NECESSÁRIA. ERRO NA ESCRITURAÇÃO.

Incabível a glosa do custo incorrido com a aquisição de mercadoria posteriormente revendida em regular operação de exportação, registrado, indevidamente, a título de matéria-prima, eis que o erro na escrituração não invalida o direito à dedutibilidade, na apuração do lucro real, das despesas incorridas e necessárias a atividade de comercialização.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, *mutatis mutantis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se/transcreve-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para fundamentar a sua decisão final:

- rejeitou a nulidade suscitada;
- no mérito, entendeu em dar razão ao contribuinte, entendendo como dedutível a despesa (que fora glosada no auto de infração);

Do Recurso de Ofício:

Considerando a decisão *a quo*, o presente processo subiu ao CARF em recurso de ofício, atendendo os requisitos necessários para ser julgado por este colegiado.

É o relatório do que entendo necessário dos autos.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso de ofício atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Do recurso de ofício:

Em análise aos autos, conforme termo de constatação n.º 01 (efls. 345/350), no qual descreve os fatos que fundamentaram a autuação fiscal, há, resumidamente, o seguinte:

- em 2004, foi realizada a operação no total de R\$ 7.385.315,24, junto à Cargill Agrícola S/A, no qual envolve uma venda-exportação;
- tal valor foi apropriado como custo operacional da Santher, na conta contábil 3211001 – Materiais Diretos;
- referia-se a uma operação não usual, denominada “performance de exportação”, para possibilitar a Santher alcançar performance contratada com o Banco Financiador de suas exportações;
- era uma operação contratada a preço de custo equivalente ao de venda-exportação, não gerando nenhum resultado operacional para as partes envolvidas (Cargill e Santher);
- no entender da fiscalização, os custos gerados não guardaram qualquer relação com as atividades da empresa, e, portanto, não foram necessárias;
- soja em grãos não guarda relação com nenhum produto fabricado pela Santher, e nem com seu objeto social;
- assim glosou o custo de R\$ 7.385.315,24.

Em impugnação, o contribuinte, em síntese, alega que:

- o valor de R\$ 7.385.315,24 foi pago à Cargill Agrícola S/A, pela compra de performance de exportação de soja (em grãos) (compra para posterior exportação já contratada);

- no mérito, alegou que teve o seu estatuto social alterado em 18/03/2003 (antes da operação), o qual contemplaria a operação em análise (a importação e a exportação em qualquer das suas modalidades);
- procura justificar toda a operação, que envolve um contrato de compra e venda de performance de exportação, operação permitida legalmente;
- houve a devida contabilização da operação.

A decisão da DRJ, após impugnação do contribuinte, entendeu que:

- a operação existe materialmente (algo confirmado pela fiscalização);
- a operação é uma típica operação de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, com erro de escrituração – deveria ter escriturado como custo de aquisição de mercadoria para revenda (e não custo de materiais diretos);
- a receita da operação foi oferecida à tributação, tendo resultado operacional nulo;
- por fim, entendeu por cancelar a autuação fiscal.

Em atenção aos fatos relatados acima, e à leitura dos principais elementos dos autos, entendo que o valor de R\$ 7.385.315,24 deve ser considerado dedutível, pois os eventuais erros na contabilização não afastam sua natureza contábil, e a repercussão tributária devida.

Assim, acompanho os fundamentos da decisão da DRJ, pelo qual o adoto como fundamento da minha decisão, para mantê-la na integralidade.

Abaixo transcrevo-a:

DO MÉRITO:

9. No tocante ao mérito, a questão diz respeito, essencialmente, à dedutibilidade da despesa glosada, no montante de R\$ 7.385.315,24, que, a meu ver, independentemente de estar previsto ou não no contrato social a operação realizada pela Impugnante, a questão, inicialmente, passa pelo exame da materialidade da operação, e, por consequência, pela investigação do vínculo entre as operações, ou seja se a operação de aquisição foi necessária para a atividade de exportação, como assim afirma a Impugnante.

10. No presente caso a Fiscalização atesta a existência da materialidade das operações de aquisição de soja e sua posterior exportação, conforme consta no “Termo de Constatação nº 01”, o qual transcrevo no pertinente:

(...)

(9) Face aos fatos elencados, esta fiscalização CONSTATATOU que o contribuinte deduziu indevidamente como CUSTOS OPERACIONAIS em janeiro de 2004, a título de MATERIAIS DIRETOS (ou seja, como sendo Materiais aplicados diretamente na Produção), o valor de R\$ 7.385.315,24, correspondente ao valor da operação de compra de produtos da CARGILL, que depois foram Exportados como se fossem produtos próprios de sua industrialização, com a finalidade, única e exclusiva, de aumentar artificialmente a sua "performance de exportação", para fins de comprovação ao Banco Credor de seu "ACC", e, ao mesmo tempo não auferindo qualquer resultado operacional, de modo a não gerar tributação de IRPJ e CSLL.

(10) Em decorrência desta constatação, os CUSTOS OPERACIONAIS citados, no montante de R\$ 7.385.315,24, estão sendo GLOSADOS por esta fiscalização, por não se tratarem de custos de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, por não serem necessários às atividades da fiscalizada e à manutenção da sua respectiva fonte produtora, por não serem usuais e normais e não guardarem qualquer relação com o tipo de transações, operações e atividades exploradas pela empresa, de conformidade com os dispositivos legais referidos no item 8.

Obs.: alguns dos destaques não constam no original.

11. Assim, **comprovada a existência da operação de compra de soja, e sua posterior venda para o exterior (exportação)**, é lícito concluir que estamos diante de uma típica operação de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, o que indica a ocorrência de erro na escrituração contábil da Impugnante quando ela, indevidamente, registrou tal custo em sua contabilidade na “**conta 3211001 - Materiais Diretos**”, como se fosse aplicado diretamente em sua produção (matéria-prima), quando deveria tê-lo escriturado na conta de custo de aquisição de mercadoria para revenda.

12. Sobre a ocorrência de erro na escrituração, o então 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão n.º 104-6.292/88 (DOU de 18/05/89), assim se pronunciou:

“PASSIVO FICTÍCIO (ERRO NA ESCRITURAÇÃO) – Havendo suficientes evidências de que uma parcela do valor das obrigações registradas no passivo resulta de erro de escrituração, isto é, de contabilização de compras de mercadorias pagas à vista como se fossem compras a prazo, não se pode considerar procedente a presunção de omissão no registro de receitas, relativamente a essa parcela de passivo inexistente. A comprovação da existência de obrigações a pagar em valor superior ao registrado no passivo não autoriza a presunção de omissão de registro de compras e de receitas, se se comprova que a diferença decorreu apenas de erros de escrituração consistentes em duplicidade de registros de pagamentos de obrigações.”

13. Por sua vez, a Lei n.º 6.404, de 27 de dezembro de 1976 (também conhecida como Lei das Sociedades Anônimas), no seu artigo 187, § 1º, adotando o critério de paralelismo entre custo e receita, estabelece que, na determinação do resultado do exercício, devem ser computados os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes às receitas e rendimentos reconhecidos no mesmo período. De igual forma, a legislação do Imposto sobre a Renda, também, só admite como dedutíveis os custos correspondentes às mercadorias, aos produtos e serviços vendidos no mesmo período (arts. 289, 290 e 291, do RIR/1999).

14. No presente caso, conforme afirma a própria Fiscalização, toda a soja adquirida no mercado interno foi, também, objeto de exportação, o que indica a correlação entre a receita de venda e o custo de aquisição (paralelismo), que, por força dos referidos dispositivos legais, determina o reconhecimento da receita e do correspondente custo de aquisição da mercadoria, significando, neste caso, o reconhecimento na contabilidade do custo de aquisição da soja no valor de R\$ 7.385.315,24, o qual deve ser levado para a apuração de resultado do exercício, e, por consequência, **torna o referido valor dedutível na apuração do lucro real**, eis que tal dispêndio se afigurou necessário à atividade comercial da empresa (venda para o exterior de mercadoria adquirida de terceiros no mercado interno).

15. Por oportuno registre-se que o procedimento adotado pela Fiscalização de glosar o custo de aquisição da soja exportada, sob o entendimento de que soja não é matéria-prima da Impugnante, e, por isso, tal despesa não seria necessária, não encontra guarida na legislação de regência, pois a legislação do imposto sobre a renda determina que a tributação deve incidir é sobre o lucro, seja ele real, presumido ou

arbitrado, enquanto que a glosa tomando como base, somente, a simples classificação contábil de custo de matéria-prima adotada de forma errônea pela Contribuinte, sem se investigar as reais implicações tributárias à vista da materialidade da operação, implica em se negar a determinação legal de se tributar a ocorrência do lucro, no caso o real, uma vez que, pela ocorrência de um erro essencialmente contábil – a contabilização do valor da aquisição da mercadoria exportada a título de custos de produto de fabricação própria –, estar-se-á a tributar a receita bruta, pois, com a glosa do valor do custo de aquisição da mercadoria exportada, afasta-se da apuração do lucro tributável a existência do custo de aquisição da mercadoria revendida, tributando-se, apenas o valor das mercadorias revendidas, ou seja, a receita de vendas.

16. Portanto, verificado que o custo de aquisição da mercadoria revendida (exportada) foi necessário à atividade comercial da empresa, **afasto a referida glosa e considero dedutível o valor de R\$ 7.385.315,24**, correspondente ao custo da mercadoria vendida.

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

17. Quanto ao Auto de Infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, observa-se que foi lavrado em razão do mesmo fato que deu origem ao lançamento do Imposto sobre a Renda – a glosa do valor de R\$ 7.385.315,24 pela apontada indedutibilidade em razão do registro a título de custo de matéria-prima –, motivando as exigências tributárias já aqui descritas, conforme previsto na legislação de regência citada nos respectivos Autos.

18. Assim, em sendo as matérias que serviu de base ao lançamento da referida contribuição idêntica àquelas que motivou o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, e, uma vez que tais matérias já foram aqui apreciadas, *mutatis mutantis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação do Auto de Infração relativo ao lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica àquele relativos ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos elementos fáticos.

19. Ainda no que diz respeito à CSLL, em razão da improcedência da glosa, devem ser anulados, também, os efeitos da recomposição da base tributável desta contribuição feita pela Fiscalização no momento do lançamento, a qual, deve ser recomposta abatendo-se o montante glosado, ou seja, o valor de R\$ 7.385.315,24, com o competente registro no “SAPLI – SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DE PREJUÍZO, LUCRO INFLACIONÁRIO E CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL”, dessa Receita Federal do Brasil.

20. Portanto, considerando que no “SAPLI” consta ali informado que, em 31/12/2004, a “Base de Cálculo antes da Compensação de BC Negativa de Períodos Anteriores”, era no montante de R\$ 150.088.668,35, com a dedução do valor de R\$ 7.385.315,24, a referida Base de Cálculo será alterada para o montante de R\$ 142.703.353,11, observando-se o competente ajuste no “SAPLI”.

21. Isto posto, cessada a causa, cessam os efeitos dela decorrentes, não cabendo, por consequência, a apreciação dos outros argumentos da Impugnante, especialmente com relação à não utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL em sua totalidade, inclusive pelo alegado descumprimento da sentença transitada em julgado, que lhe permitiria a compensação sem limite, uma vez que não será realizado qualquer alteração no prejuízo fiscal declarado, a não ser relativamente à CSLL para que seja restabelecido o *status quo* anterior ao lançamento, ora exonerado, registre-se.

22. Dessa forma, VOTO para rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, considerar PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO para **exonerar integralmente** o crédito tributário de que tratam os Autos de Infrações relativos ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, observando-se, ainda, que a exoneração só produzirá efeitos se o presente voto for confirmado pelo Conselho de Administrativo Fiscal – CARF, após o exame do recurso necessário.

Conclusão:

Considerando o acima exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges