



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|             |                                                      |
|-------------|------------------------------------------------------|
| PROCESSO    | 10166.729809/2016-53                                 |
| ACÓRDÃO     | 1101-001.368 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE   | 13 de agosto de 2024                                 |
| RECURSO     | DE OFÍCIO                                            |
| RECORRENTE  | FAZENDA NACIONAL                                     |
| INTERESSADO | ADECOAGRO VALE DO IVINHEMA S.A.                      |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A majoração indevida de custos causada por subavaliação de estoque final não ficou caracterizada, eis que não demonstrada a redução indevida do valor do estoque final registrado na escrituração contábil do contribuinte.

Não basta, para imputação da infração, a identificação de divergência entre o valor (menor) do estoque final declarado na DIPJ e o valor (maior) do estoque inicial declarado na DIPJ do ano subsequente, mormente porque foi esclarecido o equívoco cometido pelo contribuinte, que demonstrou o correto saldo do estoque final a partir dos valores constantes em balancete.

IRPJ. LUCRO REAL. CUSTO DA ATIVIDADE. AJUSTE A VALOR JUSTO. ATIVO BIOLÓGICO.

O ajuste RTT levado na apuração do Custo da Atividade, para ser considerado indevido, impõe a contestação expressa dos argumentos e lançamentos pertinentes ao ajuste a valor justo do ativo biológico apresentados pela contribuinte, não bastando apontar inconsistência entre informações prestadas em DIPJ e que foram justificadas pelo contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente  
**Efigênio de Freitas Júnior** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2011, no montante total de R\$37.865.873,33 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. As infrações apuradas pela autoridade fiscal foram:

i) subavaliação do estoque final, o que acarretou diferença a maior do custo dos produtos vendidos e redução do lucro do período.

ii) ajuste indevido do RTT.

3. A seguir a narrativa dos fatos no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

### SUBAVALIAÇÃO DO ESTOQUE FINAL

(Infração com consequência na apuração do lucro tributável - IRPJ e CSLL)

4. O sujeito passivo informou como **estoque final**, na DIPJ de 2012 (ano-calendário de 2011), na linha 22 da ficha 04A (Estoques no Final do Período de Apuração), o valor de **R\$ 57.183.363,77** (fl. 92). Entretanto, o sujeito passivo informou como **estoque inicial**, na DIPJ do ano-calendário seguinte (linha 01 da ficha 04A - Estoques no Início do Período de Apuração), o valor de **R\$ 72.822.519,91** (fl. 151).

5. Intimada a justificar a inconsistência (fl. 5 – item 5), o sujeito passivo justificou tratar-se de alteração no critério de preenchimento da DIPJ, em decorrência de duas rubricas que constavam da mensuração do estoque na contabilidade, mas não compunham o estoque informado na DIPJ (fls. 20 e 21), até o ano-calendário de 2011, conforme transcrição de sua resposta abaixo.

[...]

De acordo com as informações do sujeito passivo em sua resposta à intimação fiscal, na valoração do estoque final em 2011, **não foram somados os saldos finais das contas 132001 – Adiantamento a Fornecedores e 135707 – Adiantamento de Parceria Agrícola**, de valores, respectivamente, de R\$ 1.197.423,97 e R\$ 14.441.732,17, totalizando uma subavaliação do estoque final em R\$ 15.639.156,14 (fl. 235).

7. A referida subavaliação de estoque final acarretou uma **diferença a maior do custo dos produtos vendidos** e, conseqüentemente, a **menor** do lucro bruto, do resultado do período de apuração e **do lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL**, consubstanciados nas seguintes linhas da DIPJ de 2012, ano-calendário de 2011.

[...]

#### **AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE**

(Na apuração do lucro tributável – IRPJ e CSLL)

8. Como demonstrado acima, o sujeito passivo cometeu a infração de subavaliação do estoque final, em consequência da informação a menor, na ficha 04A, da linha 22, o que implicou em apuração do lucro tributável em montante subavaliado.

9. Ocorre que a **Ficha 04A da DIPJ registra os custos societários já afetados pelos novos critérios contábeis, introduzidos pela Lei nº 11.638/07**. Entretanto, para fins de apuração do lucro tributável do período, deve-se utilizar os **critérios válidos em 31/12/2007**, assentados na Ficha 04D (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Critérios em 31/12/2007), por força do **Regime Tributário de Transição (RTT)**, instituído pela Lei nº 11.941/09.

10. Consigne-se que uma **incorreção** também ocorreu nesta ficha (Ficha 4D), no mesmo ano-calendário de 2011: **o saldo de estoque final, informado** na linha 22 (Estoques no Final do Período de Apuração), **foi de R\$ 2.167.795,57** (fl. 94), bem inferior ao saldo de R\$ 72.822.519,91, apresentado pelo sujeito passivo, em resposta à intimação fiscal, como o saldo correto, conforme já consignado neste termo, por ocasião da descrição da infração anterior.

11. Já no ano-calendário seguinte (DIPJ 2013 – ano-calendário de 2012), o sujeito passivo informou, corretamente, o estoque inicial, de R\$ 72.822.519,91 (fl. 153) confirmando que o preenchimento de 2011 tratou-se de incorreção.

12. **A referida subavaliação de estoque final acarretou uma diferença a maior do custo dos produtos vendidos** e, conseqüentemente, a menor do lucro bruto e do resultado do período de apuração, **no valor de R\$ 70.654.724,34**, consubstanciados nas seguintes linhas da DIPJ de 2012, ano-calendário de 2011.

[...]

13. Ocorre que o Lucro Líquido Após Ajuste do RTT, tanto na ficha do IRPJ (Ficha 09A) quanto na ficha da CSLL (Ficha 17), já foi impactado pelo valor de **R\$ 15.639.156,14**, atinente ao estoque final, subavaliado, informado na ficha 04A, objeto da infração demonstrada neste termo, mais acima, restando uma diferença a regularizar de ofício no valor de **R\$ 55.015.568,20**.

14. Com efeito, **essa diferença, de R\$ 55.015.568,20, corresponde ao ajuste do RTT feito indevidamente**, conforme verifica-se das seguintes linhas da DIPJ de 2012, ano-calendário de 2011.

| Linhas da DIPJ 2012 Ano-Calendário 2011                             | Valor Declarado | Valor Ajustado | Diferença            |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|----------------------|
| FICHA 09A - LINHA 02 Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT | -68.197.195,09  | -13.181.626,89 | <b>55.015.568,20</b> |
| FICHA 17 - LINHA 02 Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT  | -68.197.195,09  | -13.181.626,89 | <b>55.015.568,20</b> |

15. O ajuste do RTT restante, constante da tabela acima (R\$ -13.181.626,89), apurado depois de ajustado de ofício o estoque final da ficha 04D, de fato corresponde às demais diferenças entre as fichas preenchidas segundo os critérios contábeis válidos a partir de 2008 (Lei nº 11.638/07) e as fichas

preenchidas segundo os critérios contábeis válidos em 31/12/2007 (RTT - Lei nº 11.941/09), conforme demonstrado na tabela abaixo. [...]

4. Em impugnação, o contribuinte apresentou as alegações a seguir, conforme decisão recorrida:

3. Irresignada com o lançamento, a contribuinte, por intermédio de seus procuradores (docs. de fls. 350/353), apresentou, em 20/12/2016 (fls. 283 e 867), a impugnação de fls. 284 a 327, acompanhada dos documentos de fls. 328 a 866. Na peça de defesa a impugnante, acusa a tempestividade da apresentação da impugnação e, ao apresentar a síntese dos fatos, registra que:

- com relação à diferença entre a linha 22 (Estoque Final) da Ficha 4A da DIPJ 2012 e a linha 01 (Estoque inicial) da Ficha 4A da DIPJ 2013, foi decorrente de alteração no critério de preenchimento da DIPJ adotado a partir do ano-calendário de 2012, nas linhas 1 da Ficha 04-A e 04-D da DIPJ 2013, quando foram incluídas rubricas que antes só compunham o estoque apurado para fins contábeis, que são as contas "132001 - Adiantamento de Fornecedores" e "135707 - Adiantamento de Parceria Agrícola";

- **as alterações na composição do saldo de estoque final da DIPJ-2012 não modificaram o valor do "Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos"** informado na linha 52 da Ficha 04-A da DIPJ-2012, o qual está em perfeita consonância com a apuração contábil, não tendo impactado a apuração do lucro real do período, a comprovar seus argumentos apresenta o **"Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras 31 de dezembro de 2011"** no qual se verifica que o custo dos produtos vendidos ("CPV") constante do seu balanço patrimonial coincide com o CPV informado na linha 52 da Ficha 04-A da DIPJ-2012, no montante de R\$ 166.260.876,16;

- com relação ao apontado ajuste indevido no RTT (R\$ 55.015.568,20), em 15/07/2016, foi apresentada petição na qual foram discriminados todos os valores lançados no **FCONT**, separados por natureza, com a identificação das contas contábeis que os compõem, acompanhada de planilhas que demonstram a composição dos valores, nas quais **é perfeitamente fácil identificar o ajuste decorrente da avaliação a valor justo do ativo biológico, no valor de R\$ 55.015.568,20.**

3.1. Em preliminar, a impugnante alega que as informações que constam do Termo de Verificação de Infração estão confusas, são insuficientes para se chegar à conclusão de que a Impugnante cometeu as infrações nele descritas e estão em desacordo com as informações prestadas pela Impugnante durante o Procedimento de Fiscalização, tendo se baseado unicamente nas informações prestadas nas DIPJs, sem confrontá-las e confirmá-las com aquelas prestadas na ECD, no LALUR e no FCONT (lançamentos contábeis, fiscais e ajustes de RTT). Registra ainda que em atendimento à intimação fiscal **apresentou todos os detalhes da contabilização da mensuração do ativo biológico a valor justo (observando o Pronunciamento CPC nº 29)**, demonstrando a composição do ajuste informado no FCONT (ajuste RTT – art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009), **de forma a demonstrar que a avaliação a valor justo do ativo biológico foi devidamente controlado no FCONT (Ajustes RTT) e não deve impactar a apuração do lucro real.** Conclui que o Termo de Verificação de Infração que fundamentaria o auto de infração não contém uma razão plausível para se chegar

à conclusão de que houve redução indevida das bases tributárias do IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual os autos de infração devem ser considerados nulos.

3.2. Quanto à infração “Subavaliação do estoque no ano-calendário de 2011”, repisando a informação de que a diferença entre os estoques finais da DIPJ 2012 e os iniciais da DIPJ 2013 decorre de alteração no preenchimento da DIPJ 2013, visando unificar as informações da DIPJ e da Contabilidade, e apresentando as contas componentes do Saldo Inicial do Estoque do ano calendário de 2012 (DIPJ 2013) e do Saldo Final do ano calendário de 2011 (DIPJ 2012), **aponta que a diferença entre os critérios classificatórios adotados pela Impugnante até o ano de 2011 e a partir do ano de 2012 decorre da inclusão das contas "132001 - Adiantamento de Fornecedores - R\$ 1.197.423,97" e "135707 - Adiantamento de Parceria Agrícola - R\$ 14.441.732,17" na apuração do saldo de estoque a partir do ano de 2012.** Registra ainda a impugnante que **o critério por ela adotado para preenchimento da linha 22 da Ficha 04-A se justifica, na medida em que o valor nela informado é cruzado com o valor do estoque informado na linha 05 da Ficha 36-A, que exclui os valores de adiantamentos a fornecedores.**

3.2.1. Também alega a impugnante que **a Ficha 04 da DIPJ foi formulada para acomodar o CPV de empresas que atuam no ramo industrial e não estaria bem amoldada à atividade dela que, embora realize um processo agrícola, não vende produtos agrícolas (não pode preencher fichas destinadas à apuração do custo agrícola), mas se enquadra como industrial para fins de preenchimento da Ficha 04, pois seu produtos final é industrial (açúcar, álcool e energia elétrica).** A ficha 04 da DIPJ **não é adaptada para acomodar custos da agroindústria** (combinação de custos agrícolas e industriais).

3.2.2. Com base no Princípio da Verdade Material, a contribuinte defende ser importante confirmar o CPV da Impugnante no ano-calendário de 2011, para demonstrar não ter incorrido nas infrações indicadas nos Autos de Infração. Aponta à fl. 303 as contas contábeis que compuseram o CPV do ano-calendário de 2011.

3.2.3. Referindo-se à Ficha 4A da DIPJ 2012, colada à fl. 304, a contribuinte observa que **o valor do CPV constante da linha 52 da Ficha 04-A da DIPJ-2012 é no total de R\$ 166.260.876,17, ou seja, exatamente o valor das contas contábeis anteriormente demonstradas, bem como o mesmo valor do CPV demonstrado no "Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras 31 de dezembro de 2011" elaborado pela PwC (Doc. 6 – fls. 413/460).** E assim, restaria afastada a presunção de que houve uma redução do estoque final com o intuito de aumentar o CPV da empresa.

3.2.4. Registra ainda que a diferença entre as linhas 52 das Fichas 04 A e 04 D (R\$ 66.261.355,23) refere-se aos ajustes de RTT, que foram realizados pela Impugnante para neutralizar os ajustes decorrentes das normas contábeis, que não deveriam impactar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL e foram lançados no FCONT.

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Encargos de Depreciação e Exaustão      | R\$ 11.245.787,03 |
| Ajuste a Valor Justo do Ativo Biológico | R\$ 55.015.568,00 |
| Total                                   | R\$ 66.261.355,03 |

11

**(apenas a avaliação a valor justo do ativo biológico foi rejeitado pelo auditor fiscal)**

3.2.5. No Doc. 09 (fls. 518 a 768), foi feita uma análise detalhada das contas contábeis que compuseram os estoques iniciais e finais do ano de 2011 e uma comparação com os valores que foram informados na DIPJ-2012 evidenciando-se que as diferenças decorrem da não inclusão nas linhas 01 e 22 dos adiantamentos a fornecedores e, assim, os auditores independentes confirmaram que:

- no ano-calendário de 2011, as diferenças identificadas no preenchimento da DIPJ não impactaram na composição do CPV e, conseqüentemente, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- a diferença identificada entre o valor do estoque informado na linha 22 da Ficha 04-A e na linha 22 da Ficha 04-D decorre do ajuste feito pela Impugnante para expurgar os efeitos do ajuste a valor justo do ativo biológico, no montante de R\$ 55.015.568,20;
- a diferença entre o CPV contábil informado na linha 52 da Ficha 04-A e o CPV fiscal informado na linha 52 da Ficha 04-D corresponde aos ajustes de RTT realizados pela Impugnante para expurgar os efeitos decorrentes do ajuste a valor justo do ativo biológico no valor de R\$ 55.015.568,20 e da diferença nos encargos de depreciação no valor de R\$ 11.245.787,03.

3.2.6. Reportando-se às conclusões do relatório de auditoria da PWC, arremata a impugnante que deve ser afastada a presunção indevida de que houve subavaliação do estoque final, tendo em vista toda argumentação acima expendida, bem como as informações prestadas ao fisco e a documentação trazida aos autos junto com a peça de defesa.

3.3. No que se refere ao “**Custo dos Produtos Vendidos no ano-calendário de 2011**”, a contribuinte explica que, por ser uma empresa agroindustrial, ou seja, produz sua matéria prima agrícola, seu processo de apuração do CPV passa, inicialmente, pela produção da cana de açúcar, para depois ser acrescida dos demais custos industriais e chegar ao custo de venda dos produtos acabados (açúcar, etanol, energia elétrica). **Relata sobre o processo de apuração do CPV**, informando inicialmente que aloca os lançamentos em três grandes centros de custos: (a) despesas gerais, (b) despesas com vendas e (c) custos agrícolas e industriais, sendo este último, absorvido no processo de custeio e ativado em contas específicas no balancete. Os custos agrícolas saem do resultado e são transferidos para as contas de ativo: formação da lavoura de cana-de-açúcar; tratos culturais- manutenção dos canaviais; e custos de colheita da cana.

3.3.1. Passa então a **explicar como os custos agrícolas formam o custo da matéria prima industrial (cana-de-açúcar), e como os custos industriais incorridos são transferidos (contabilizados) para as contas patrimoniais de ativos**: Estoque de Produto Acabado – Estoques – Ativo Circulante. Também registra que a apuração do CPV (Custo dos Produtos Vendidos) e do CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) é realizada na medida em que os produtos são vendidos. Conclui que diante da complexidade na apuração do CPV, justificam-se os ajustes feitos para acomodar nas Fichas 04-A e 04-D da DIPJ o CPV apurado no período, que não modificam o CPV contábil apurado no valor de R\$ 166.260.876,17.

3.4. No que concerne ao **“Suposto ajuste indevido de RTT no valor de R\$ 55.015.568,20”**, a interessada discorda das conclusões da autoridade fiscal que entendeu que R\$ 13.181.626,89 seria o valor correto de ajuste do RTT, valor calculado pelas diferenças entre as linhas 14 das Fichas 04-A e 04-D, linhas 22 e 34 das Fichas 05-A e 05-D; as linhas 01 das Fichas 06-A e 07-A; as linhas 34 e 43 das Fichas 06-A e 07-A.

3.4.1. Argumenta a impugnante que a diferença entre o saldo do estoque final da linha 22, Ficha 04-D (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral) da DIPJ- 2012, no montante de R\$ 2.167.795,57, e o saldo do estoque final da linha 22, Ficha 04-A (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral) da DIPJ-2012, no montante de R\$ 57.183.363,77, se refere ao **ajuste que a Impugnante realizou para neutralizar os efeitos decorrentes do ajuste a valor justo do ativo biológico, em cumprimento ao RTT, no montante de R\$ 55.015.568,20**, que deveria **ter sido computado no cálculo da autoridade fiscal, perfazendo o total de ajustes no RTT em R\$ 68.197.195,09**.

3.4.2. Reporta-se a planilha que demonstra cada lançamento contábil, o número da conta contábil, o código de identificação do lançamento na ECD e a página do FCONT em que foram lançados, acompanhado da cópia do lançamento na ECD e da cópia do livro diário (Doc.10 – fls. 769 a 865)

3.4.3. Explicando que as Fichas 4D, 5D e 7A foram incluídas a partir do ano-calendário de 2011 com o único e exclusivo objetivo de demonstrar o resultado da empresa com base nas regras contábeis vigentes até 31.12.2007, pois nas Fichas 4A, 5A, e 6A deve ser demonstrado o resultado com base nas novas regras contábeis, introduzidas pela Lei nº 11.638/07, passa a impugnante a comentar sobre a Lei 11.638, de 2007, que estabeleceu novos critérios contábeis de escrituração e de elaboração de demonstrações (alinhamento com padrões internacionais – IFRS) e sobre a MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, que estabeleceu o Regime Tributário de Transição – RTT, por conta do qual foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT (módulo de escrituração fiscal das contas patrimoniais e de resultado, cujo objetivo é demonstrar os ajustes).

3.4.4. **Registra que os ajustes do RTT feitos pela impugnante no ano-calendário de 2011, totalizando R\$ 68.197.195,09, foram devidamente informados em sua DIPJ 2012 e os detalhes dos ajustes RTT foram prestados no FCONT, mas a autoridade fiscal teria ignorado tais informações.** Reporta-se ainda ao Doc. 07 (Petição protocolada em 15/07/2016, para atendimento do item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 1 - fls. 461 a 500), em que discrimina os valores lançados no RTT; e ao Doc. 08 (Petição protocolada em 05/07/2016, para atendimento do item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 1 – fls. 201 a 517), em que presta esclarecimentos detalhados a respeito da mensuração dos ativos biológicos. E nesse diapasão, explica (fl. 320):

*134. Dessa forma, fica claro que o valor de R\$ 55.015.568,20, considerado como ajuste indevido do RTT pelo auditor fiscal, refere-se ao ajuste de valor justo do ativo biológico, realizado em cumprimento às novas normas contábeis introduzidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, o qual, em decorrência do RTT, deve ser*

*neutralizado na apuração do IRPJ e da CSLL, ou seja, exatamente o que foi realizado pela Impugnante e desconsiderado pelo fiscal.*

*135. O ajuste de valor justo do ativo biológico foi contabilizado em contas de CPV, para aplicação da boa prática contábil, fato esse confirmado pela auditoria independente PWC no momento da realização do procedimento de auditoria, bem como de acordo com o Pronunciamento Técnico - CPC 29 e CPC 16, mencionados detalhadamente na resposta do item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº1.*

*136. Porém, como nas Fichas 04-A e 04-D da DIPJ não há linha específica para preenchimento da informação do ajuste de valor justo, a Impugnante optou por informar o impacto de R\$ 55.015.568,20 na linha 22, Ficha 04-D - Estoque Final, para que assim ficasse demonstrada a diferença entre o CPV contábil (apurado de acordo com as novas regras contábeis) e o CPV fiscal (sem o impacto das novas regras contábeis).*

3.4.5. Reclama a impugnante, invocando o **princípio da verdade material**, que o auditor fiscal poderia e **deveria ter verificado no FCONT os ajustes de RTT, podendo identificar detalhes a respeito do valor de R\$ 55.015.568,20, tais como contrapartida, histórico e identificação dos lançamentos, o que com certeza o levaria à conclusão de que não houve qualquer ajuste indevido do RTT no período, mas apenas uma diferença na DIPJ, decorrente da falta de um campo específico para tal lançamento.**

3.4.6. Menciona também a interessada que no **Laudo elaborado pela PwC**, verifica-se que os auditores independentes, ao revisarem o relatório de auditoria das demonstrações financeiras e a DIPJ-2012, chegaram à conclusão de que a diferença entre as linhas 52 das Fichas 04-A e a Ficha 04-D corresponde justamente aos ajustes de RTT informados no FCONT relacionados aos encargos de depreciação e ao ajuste de valor justo do ativo biológico, os quais deveriam ser neutralizados para fins de apuração das bases do IRPJ e CSLL.

3.5. Na hipótese de ter remanescido dúvidas a respeito da correta apuração do CPV e dos ajustes RTT, do ano-calendário de 2011, requer a impugnante a **realização de perícia contábil- fiscal**, com base no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, formulando quesitos e indicando assistente técnico (fls. 324/326).

3.6. Em conclusão, a contribuinte pede seja julgada procedente a impugnação, para reconhecer a nulidade dos autos de infração por falta de fundamentação legal adequada e afastar as infrações, cancelando-se os autos de infração, em face dos argumentos e elementos probatórios apresentados na impugnação. Requer, na hipótese de se entender necessário, a realização de diligência ou de perícia contábil-fiscal. Declara ainda a autenticidade de todos os documentos acostados à peça de defesa.

5. Ainda em primeira instância converteu-se o feito em diligência para que a autoridade fiscal adotasse as seguintes providências:

11.1. Confirme se os documentos de fls. 461 a 500 e de fls. 501 a 517 foram apresentados à fiscalização em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, uma

vez que, embora se reportando ao documento de fls. 02/09, não integravam o processo até a apresentação da peça de defesa;

11.2. Explicita as razões pelas quais entendeu descabido o ajuste do RTT no valor de R\$ 55.015.568,20 relativo ao ativo biológico, carreando aos autos os documentos e demais elementos probatórios;

11.3. Faça os demais esclarecimentos que julgar necessários para o deslinde do presente caso.

6. Além do voto da relatora, constou da Resolução, a Declaração de Voto do julgador Hugo Hashimoto que, após fundamentada exposição, conclui:

4.1.1. Quanto à infração 1: que **“não está evidenciada, pois o contribuinte demonstrou que houve mera divergência na classificação das contas.** Os correspondentes valores estavam registrados no ativo, conforme se verifica no balancete (e apurado pela própria fiscalização – fls. 235), **não havendo como falar-se em majoração indevida do CPV em virtude deste fato”;**

4.1.2. No que se refere à infração 2: que **“Não obstante os esclarecimentos prestados pela fiscalizada, a autoridade fiscal considerou indevido o ajuste de RTT efetuado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Pelo que se extrai do Termo de Verificação de Infrações (fls. 236/242), a infração estaria evidenciada pela discrepância de valores entre a DIPJ 2013 e a DIPJ 2012” e que “segundo o que consta nos presentes autos, a autoridade fiscal não questionou o ajuste de RTT efetuado pelo contribuinte, no valor de R\$ 55.015.568,20, no ano-calendário de 2011, e tampouco apresentou justificativas ou juntou elementos que autorizassem a desconsideração e a glosa desse ajuste”.**

7. No Relatório de diligência, (e-fls. 897 a 899) a autoridade fiscal relatou o que segue:

[...] em atendimento ao item 11.1, **confirmou que os documentos ali mencionados foram entregues** sim à Receita Federal, por ocasião do atendimento ao Termo de Intimação nº 01, de 16/05/2016; e, em atendimento ao item 11.2 da resolução, informa que a **infração 2 lançada decorreu de subavaliação do estoque final, similar à infração número 1, entretanto com impacto, não diretamente no Lucro do Período, mas no Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT, conforme consignado no Termo de Verificação de Infrações.** Quanto aos esclarecimentos adicionais que julgou necessários para o deslinde do caso, o auditor fiscal autuante, assim se manifestou:

Em atendimento ao item 11.3, informo que o que compõe o custo, na DIPJ, é, em síntese:

(+) Estoque Inicial

(+) Compras

(+) Outros Custos

(-) Estoque Final

Ou seja, são todas as linhas da DIPJ, ficha 4A, de 01 a 29, que compõem o custo total. Também, quanto à ficha 4D, são as linhas dessa ficha de 01 a 29, que compõem o custo total. A diferença é que a ficha 4D recebe informações segundo os critérios contábeis válidos até 31/12/2007, e a ficha 4A, as informações segundo os novos critérios contábeis.

Em ambas as infrações lançadas, a análise foi a mesma. As infrações foram decorrentes de o sujeito passivo ter informado um Estoque Inicial em 2012, majorado, sem alterar o Estoque Final de 2011 ou outros itens que compõem o custo neste ano-calendário. Ao afirmar que o Estoque Final de fato estava incorreto, ele teria de informar o valor correto nos outros campos que compõem o custo, para que a conta fechasse, dando a oportunidade de o Fisco conferir as informações. Não o fez.

Entretanto, se de fato o sujeito passivo afirma que o Estoque Final estava subavaliado em 2011, tanto em uma infração quanto na outra; se de fato o sujeito passivo afirma e reafirma que o total de custos não estavam majorados em decorrência da subavaliação; haveria de haver algum ajuste em Compras e/ou em Outros Custos, senão a conta não fecharia, como não fechou. Os itens Compras e/ou Outros Custos deveriam ser majorados em montante igual à subavaliação do estoque final, para fechar. O sujeito passivo não conseguiu, em que pese seu esforço, em minha análise, explicar as divergências.

Aproveito para, ainda em atendimento ao item 11.3 da Resolução, comentar a seguinte alegação, constante da impugnação, destacada na Resolução da DRJ:

"- as alterações na composição do saldo de estoque final da DIPJ-2012 não modificaram o valor do "Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos" informado na linha 52 da Ficha 04-A da DIPJ-2012, o qual está em perfeita consonância com a apuração contábil, não tendo impactado a apuração do lucro real do período. " (fl. 879)

Alerto para os equívocos do sujeito passivo. A linha 52 não é "Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos", mas sim "52. TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL". Além disso, em razão dos ajustes de ofício, houve sim uma redução dos custos registrados nessa linha. Basta simular o preenchimento da DIPJ, com os valores de estoque final corrigidos, segundo a autuação.

Valor Original da Linha

4A/52.TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL 166.260.876,17

Valor Após o Ajuste de Ofício

4A/52.TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL 150.621.720,03

Diferença: -15.639.156,14

Com relação à linha 23, "FICHA 04A - LINHA 23. CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS" a diferença está demonstrada na tabela de fl. 238, já mencionada na Resolução.

8. Em manifestação ao Relatório de Diligência o contribuinte repisou os argumentos anteriormente apresentados e assentou o que segue:

-o auditor fiscal não trouxe qualquer argumento novo para justificar as infrações lançadas nos Autos de Infração, limitando-se a reforçar que elas decorrem da diferença entre o estoque inicial em 2012 e o estoque final em 2011, apesar de toda a explicação e documentos apresentados pela Contribuinte;

- no que tange à resposta dada pelo autuante no sentido de que "a infração 2 decorreu de subavaliação do estoque final, similar à infração 1, entretanto com impacto não diretamente no Lucro do Período, mas no Ajuste do RTT", não foi trazido aos autos "qualquer elemento novo para justificar as Autuações Fiscais, pois já restou mais do que demonstrado que a diferença identificada pelo fiscal refere-se ao ajuste a valor justo do ativo biológico, devidamente informado no

FCONT, o qual, em decorrência da previsão do artigo 16 da Lei nº 11.941/09, não deve impactar a apuração do IRPJ e CSLL”;

- quanto aos esclarecimentos feitos pelo autuante (resposta ao item 11.3 do voto da resolução), a Contribuinte não afirmou em sua impugnação que o estoque final informado na DIPJ-2012 estava incorreto, mas sim que a diferença identificada entre o estoque final de 2011 e o estoque inicial de 2012 decorria da mudança de critério na DIPJ-2013, em função da qual houve a inclusão das contas contábeis “132001 – Adiantamento de Fornecedores” e “135707 – Adiantamento de Parceria Agrícola” nas linhas 1 e 22 das Fichas 04A e 04D, que anteriormente ao ano de 2011 apenas compunham o estoque para fins contábeis e, ainda consignou que deixou bem claro que encontrou dificuldades para preencher as Fichas 04-A e 04-D da DIPJ, tendo que fazer ajustes em razão da especificidade de sua atividade;

- a Ficha 04 não é adaptada para acomodar essa combinação de custos agrícolas e custos industriais. Por esta razão são necessários ajustes para que o CPV coincida com a apuração contábil. É importante consignar que essa dificuldade não se verifica apenas para a Contribuinte, mas para todas as empresas que atuam no ramo da agroindústria;

- todos os ajustes decorrentes das alterações nos critérios contábeis já estavam identificados e detalhados no FCONT, inclusive os ajustes que impactavam na apuração do CPV, como é o caso da avaliação a valor justo do ativo biológico. A criação da FCONT justificou-se pelo fato de que não era possível detalhar todas as informações na DIPJ;

- a Contribuinte primeiramente apura o CPV contabilmente, o qual após fechamento do exercício deve ser informado na DIPJ. Sendo assim, o CPV apurado contabilmente deve ser alocado dentre as linhas das Fichas 04-A e 04-D da DIPJ e não as informações da DIPJ que devem determinar qual é o CPV do exercício fiscal;

- vale ressaltar que a Contribuinte utilizou em sua impugnação o termo “CPV” tanto para tratar do “Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos” quanto para tratar do “Total dos Custos das Atividades em Geral”;

- o valor informado na linha 52 “Total dos Custos das Atividades em Geral” de R\$ 166.260.876,16 efetivamente refere-se ao total dos custos das atividades em geral, que inclui o custo dos produtos de fabricação própria e os custos dos produtos revendidos, o qual, como já informado, está em linha com as Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2011, auditadas pela PwC;

- a Contribuinte ressalta que essa diferença (R\$ 164.778.866,38 - R\$ 149.139.710,24= R\$ 15.639156,14), refere-se exatamente ao valor da soma das contas “132001 –Adiantamento de Fornecedores” e “135707 – Adiantamento de Parceria Agrícola” que foram incluídas no estoque final do ano de 2011;

- o Informativo Fiscal não acrescenta nenhum elemento que justifique as autuações fiscais, pois apenas insiste no argumento de que a simples diferença entre as informações transmitidas pela Contribuinte nas DIPJs dos anos calendários de 2011 e 2012 seriam suficientes para concluir-se pela subavaliação de estoque, o que não é verdade, pois o “Total dos Custos das Atividades em Geral” informado na linha 52 da DIPJ-2012 corresponde ao custo contábil apurado pela Contribuinte;

- o Informativo Fiscal não trouxe quais os pontos de discordância com os critérios e números apresentados pela Contribuinte em relação à avaliação a valor justo do

ativo biológico, que gerou o ajuste no valor de R\$ 55.015.568,20, o que foi explicitamente solicitado pela decisão da DRJ;

- Com base nas análises feitas, a PwC confirmou que no ano-calendário de 2011 o CPV da Impugnante foi no valor de R\$ 166.260.876,17, que é exatamente o valor informado na linha 52 da ficha 04-A da DIPJ-2012.

6.1. Em conclusão, a contribuinte expõe:

“(i) Com relação à **infração 1**, verifica-se que a **diferença no montante de R\$ 15.639.156,14** foi plenamente justificada pela Contribuinte com base em seus documentos contábeis e **refere-se a valores escriturados no ativo, nas contas “132001 – Adiantamento de Fornecedores” e “135707 – Adiantamento de Parceria Agrícola”, que não impactaram o resultado da Contribuinte no período;**

(ii) Com relação à **infração 2**, verifica-se que a **diferença no montante de R\$ 55.015.568,20** foi plenamente justificada pela Contribuinte com base no FCONT, ECD e na petição de fls. 501 a 517 e planilhas não paginadas sobre a mensuração do ativo biológico e refere-se ao ajuste a valor justo do ativo biológico, declarado no FCONT, o qual, em decorrência da previsão do artigo 16 da Lei nº 11.941/09, não deve impactar a apuração do IRPJ e CSLL;

(iii) A Contribuinte **apura seu CPV por sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, mediante o qual a apuração do CPV e a mensuração dos estoques é efetuada ao longo do período, no curso das operações da entidade, e não por ocasião do término do exercício. Sendo assim, o CPV apurado contabilmente deve ser alocado dentre as linhas das Fichas 04-A e 04-D da DIPJ e não as informações da DIPJ que devem determinar qual é o CPV do exercício fiscal.**

(iv) O CPV informado nas linhas 52 da Ficha 04-A da DIPJ-2012 está em linha com a apuração contábil e com as demonstrações financeiras auditadas.

(v) Diante da demonstração da origem das diferenças identificadas pelo auditor fiscal, bem como da apresentação de documentos que comprovam o CPV do ano de 2011 e o ajuste a valor justo do ativo biológico, tornam-se irrelevantes eventuais equívocos incorridos pela Contribuinte no preenchimento da DIPJ para a constatação da ocorrência de infrações fiscais, especialmente em decorrência do fato de que a DIPJ não é apropriada para acomodar os custos apurados pela agroindústria.”

9. A turma julgadora de primeira instância, por maioria de votos, julgou procedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Data do fato gerador: 31/12/2011

**SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

A majoração indevida de custos causada por subavaliação de estoque final não ficou caracterizada, eis que não demonstrada a redução indevida do valor do estoque final registrado na escrituração contábil do contribuinte.

Não basta, para imputação da infração, a identificação de divergência entre o valor (menor) do estoque final declarado na DIPJ e o valor (maior) do estoque inicial declarado na DIPJ do ano subsequente, mormente porque foi esclarecido o

equivoco cometido pelo contribuinte, que demonstrou o correto saldo do estoque final a partir dos valores constantes em balancete.

IRPJ. LUCRO REAL. CUSTO DA ATIVIDADE. AJUSTE A VALOR JUSTO. ATIVO BIOLÓGICO.

O ajuste RTT levado na apuração do Custo da Atividade, para ser considerado indevido, impõe a contestação expressa dos argumentos e lançamentos pertinentes ao ajuste a valor justo do ativo biológico apresentados pela contribuinte, não bastando apontar inconsistência entre informações prestadas em DIPJ e que foram justificadas pelo contribuinte.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

10. Em razão de o crédito exonerado ultrapassar o limite de alçada houve interposição de recurso de ofício.
11. A Fazenda Nacional não apresentou razões contra o recurso de ofício.
12. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator.

13. O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.
14. Cinge-se a controvérsia a analisar as infrações i) subavaliação do estoque final, o que acarretou uma diferença a maior do custo dos produtos vendidos e redução do lucro do período e ii) ajuste indevido do RTT.

### Subavaliação estoque final (infração 1)

15. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte ao valorar o estoque final em 2011 não somou os saldos finais das contas 132001 – Adiantamento a Fornecedores e 135707 – Adiantamento de Parceria Agrícola, de valores, respectivamente, de R\$ 1.197.423,97 e R\$ 14.441.732,17, o que totalizou uma subavaliação do estoque final em R\$ 15.639.156,14 (e-fls. 235), gerou uma diferença a maior do custo dos produtos vendidos e, conseqüentemente, a menor do lucro bruto, do resultado do período de apuração e do lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL, consubstanciados nas seguintes linhas da DIPJ de 2012, ano-calendário de 2011, conforme tabela abaixo:

| Linhas da DIPJ 2012 Ano-Calendário 2011                                | Valor Declarado | Valor Ajustado | Diferença      |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|----------------|
| FICHA 04A - LINHA 22.(-)Estoque no Final do Período de Apuração        | 57.183.363,77   | 72.822.519,91  | 15.639.156,14  |
| FICHA 04A - LINHA 23.CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS | 164.778.866,38  | 149.139.710,24 | -15.639.156,14 |
| FICHA 06A - LINHA 17.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos             | 166.260.876,17  | 150.621.720,03 | -15.639.156,14 |
| FICHA 06A - LINHA 18.LUCRO BRUTO                                       | 159.866.029,49  | 175.505.185,63 | 15.639.156,14  |
| FICHA 06A - LINHA 73.RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO                  | 87.921.952,43   | 103.561.108,57 | 15.639.156,14  |
| FICHA 09A - LINHA 01.Lucro Líquido antes do IRPJ                       | 82.223.868,38   | 97.863.024,52  | 15.639.156,14  |
| FICHA 17 - LINHA 01.Lucro Líquido antes da CSLL                        | 87.921.952,43   | 103.561.108,57 | 15.639.156,14  |

16. O voto vencedor da decisão recorrida assim se manifestou em relação à primeira infração:

17. O contribuinte desde o procedimento fiscal explica que *"anteriormente ao ano-calendário de 2012, adotava critérios diferentes para a mensuração contábil do estoque e para o estoque informado na DIPJ, mas que, no ano-calendário de 2012, em decorrência de recomendação dos auditores independentes que auditaram a suas demonstrações financeiras, optou por unificar os critérios, mediante a inclusão nas linhas 1 e 22 do estoque inicial e final das Fichas 4A e 4D da DIPJ de duas rubricas que anteriormente apenas compunham o estoque para fins contábeis, que são as contas "132001 - Adiantamento de Fornecedores" e "135707 - Adiantamento de Parceria Agrícola".*

18. Apresentou documentos, Parecer da PwC e comprovou o equívoco da fiscalização, conforme abordado pelo voto vencedor da decisão recorrida. Veja-se:

Neste item da autuação, entendeu a autoridade fiscal que teria havido subavaliação do estoque final do ano-calendário de 2011 e, por conseguinte, a majoração indevida do Custo dos Produtos Vendidos (CPV), no montante de R\$ 15.639.156,14. A infração estaria caracterizada em virtude de divergência entre o valor do estoque final indicado na linha 22 da Ficha 04A da DIPJ EX2012/AC2011, de R\$ 57.183.363,77, e o valor do estoque inicial declarado linha 01 na Ficha 04A da DIPJ EX2013/AC2012, de R\$ 72.822.519,91.

Cumprе notar que na **Ficha 04A** são informados os valores que constam na escrituração contábil, ao passo que na **Ficha 04D** os valores são declarados conforme os critérios vigentes em 31/12/2007, observado o RTT. **A infração apontada pela fiscalização estaria lastreada em divergências entre saldos de estoque declarados nas Fichas 04A (AC 2011 e AC2012) e, portanto, reporta-se aos registros contábeis do contribuinte.**

Alega o impugnante que referida discrepância de valores decorreu de **alteração no critério de preenchimento da DIPJ**, pois as contas "132001 - Adiantamento de Fornecedores" e "135707 - Adiantamento de Parceria Agrícola", cujos saldos em 31/12/2011 eram de R\$ 1.197.423,97 e R\$ 14.441.732,17, respectivamente, teriam sido **computadas no estoque inicial informado na DIPJ do AC2012, mas não haviam sido consideradas no estoque final declarado no AC2011.**

De fato, os balancetes apresentados pelo interessado atestam a divergência dos saldos em questão, consoante alegado. A indigitada **diferença** entre o saldo final de estoque declarado em 2011 e o saldo inicial declarado em 2012 **revela-se plenamente explicada e conciliada mediante a consideração das duas contas mencionadas.**

É bem verdade que, como bem destacou a Relatora, a conta "135707 - Adiantamento de Parceria Agrícola" fora computada no estoque inicial do AC2011 (linha 01 da Ficha 04A), a indicar que a argumentação baseada em "alteração no critério de preenchimento" não faz sentido, ao menos com relação a esta específica conta.

Entretanto, a despeito da questionável justificativa dada para a divergência dos saldos de estoque declarados na DIPJ, entendo que **não restou caracterizada nos autos a ocorrência de majoração indevida do CPV apurado pelo contribuinte no ano-calendário de 2011, que é a essência da infração ora em apreço.**

Conforme observei na Declaração de Voto da Resolução nº 16-000.790, de 10/10/2017 (fls. 876/893), **o contribuinte argumenta que o seu CPV é apurado por sistema integrado de custos ao longo do exercício, e não por ocasião do preenchimento da DIPJ. Assim, a diferença de valores identificada na DIPJ não teria impactado na apuração do seu CPV.**

A argumentação guarda verossimilhança com a natureza das atividades empreendidas pelo sujeito passivo, que atua no setor agroindustrial (incorrendo em custos agrícolas e custos industriais), bem assim com o porte da empresa. Nesse contexto, mormente porque a principal matéria-prima utilizada na atividade industrial é produzida pelo próprio contribuinte (cana-de-açúcar), é comum a adoção de método de custeio por absorção com o custo dos produtos vendidos apurado à medida em que as vendas são realizadas.

Nessas situações, eventuais inconsistências identificadas nos montantes informados na DIPJ podem acontecer em decorrência de meros erros de transposição ou de totalização de valores extraídos da contabilidade do contribuinte, não podendo ser referidas inconsistências imediatamente consideradas como prova direta de redução da base tributável sem que antes sejam sopesadas e analisadas as parcelas computadas na sua apuração.

Ressalto que, havendo a constatação de que o saldo do estoque final de determinado período constante na escrituração contábil do contribuinte está efetivamente subavaliado, ou seja, caso comprovado que o verdadeiro valor do estoque final é maior do que aquele que consta escriturado, tal fato implica em dizer que houve aumento indevido do valor do CPV apurado naquele período e, portanto, redução indevida do lucro líquido do mesmo período. Trata-se de consequência imediata da sistemática contábil de apuração do resultado do exercício, haja vista que estamos diante de uma baixa (crédito) a maior de conta do ativo (estoque) tendo como contrapartida um lançamento a débito igualmente a maior em conta de resultado (CPV).

Ocorre que nos presentes autos não houve tal constatação, nos moldes acima delineados. As divergências apuradas pela fiscalização dizem respeito a valores declarados na DIPJ e não a valores registrados na escrituração contábil do contribuinte. Além disso, **foi esclarecida a divergência entre os valores declarados nas Fichas 04A das DIPJ que ensejou a autuação fiscal. No caso da infração 001, a diferença de R\$ 15.639.156,14 corresponde à exata soma das contas 132001 e 135707 não computadas, cujos saldos de R\$ 1.197.423,97 e R\$ 14.441.732,17, respectivamente, foram devidamente confirmados pelos balancetes apresentados pelo contribuinte.**

**Assim, restando justificada essa diferença, eventual redução indevida do lucro tributável haveria de ser confirmada pelo cotejo dos demais valores declarados na Ficha 04A da DIPJ e os valores registrados na contabilidade do contribuinte.**

Ou, ainda, a acusação fiscal poderia estar fundamentada na constatação de inconsistências e/ou incorreções nos próprios valores que constam na escrituração contábil.

Mas a autuação se baseou tão somente na divergência de R\$ 15.639.156,14, já esclarecida pelo contribuinte, não tendo sido apontado outro elemento na DIPJ que evidenciasse a ocorrência da infração em comento. E também, pelo que consta nos autos do processo, não foram apontadas incorreções e/ou divergências nos valores registrados na escrituração contábil do interessado.

Relevante se faz notar que o CPV é decomposto algebricamente na Ficha 04A da DIPJ em 22 itens (linhas), incluindo os estoques inicial e final questionados pela fiscalização.

| Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral          |                |                         |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------|
| Discriminação                                                         | Total          | Parcelas Não Dedutíveis |
| CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS                     |                |                         |
| 01. Estoques no Início do Período de Apuração                         | 26.310.556,02  |                         |
| 02. Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno                     | 145.292.609,31 | 0,00                    |
| 03. Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo                     | 0,00           | 0,00                    |
| 04. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno                     | 5.740.002,36   | 0,00                    |
| 05. Compras de Insumo a Prazo no Mercado Externo                      | 0,00           | 0,00                    |
| 06. Remuneração a Dirigentes de Indústria                             | 0,00           | 0,00                    |
| 07. Custo do Pessoal Aplicado na Produção                             | 7.629.194,91   | 0,00                    |
| 08. Encargos Sociais                                                  | 1.031.526,76   | 0,00                    |
| 09. Alimentação do Trabalhador                                        | 15.504,58      | 0,00                    |
| 10. Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção                 | 16.097.311,48  | 0,00                    |
| 11. Arrendamento Mercantil Operacional                                | 0,00           | 0,00                    |
| 12. Encargos Deprec. Imobilizados Objeto Arrend. Merc. Financeiro     | 0,00           | 0,00                    |
| 13. Encargos Deprec. Amort. Imobil. e Intang. Objeto Teste Recuperab. | 0,00           | 0,00                    |
| 14. Encargos de Depreciação e Exaustão                                | 14.080.632,65  | 0,00                    |
| 15. Encargos de Amortização                                           | 0,00           | 0,00                    |
| 16. Constituição de Provisões                                         | 40,39          | 40,39                   |
| 17. Serviços Prestados por PF sem Vínculo Empregatício                | 2.867,82       | 0,00                    |
| 18. Serviços Prestados por Pessoa Jurídica                            | 2.670.944,99   | 0,00                    |
| 19. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS                            | 0,00           | 0,00                    |
| 20. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR                        | 0,00           | 0,00                    |
| 21. Outros Custos                                                     | 3.091.038,88   | 215.947,73              |
| 22. (-) Estoques no Final do Período de Apuração                      | 57.183.363,77  |                         |
| 23. CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS                 | 164.778.866,38 | 215.988,12              |

Para preencher a sua DIPJ, e tendo em vista a estrutura da Ficha 04A, o contribuinte concilia os saldos extraídos de contas patrimoniais (estoques) com as demais parcelas que formaram o CPV do período (compras de insumos, custos absorvidos no processo produtivo etc.), disso resultando que uma eventual divergência de valores pode ter como origem incorreções em qualquer uma dessas 22 linhas, não havendo como atribuir a priori a diferença ao CPV (linha 23). A origem da divergência poderia estar em qualquer outra linha, exceto no estoque final (linha 22), cujo valor correto foi devidamente esclarecido pelo impugnante. No entanto, não consta nos autos que as demais linhas (01 a 21) tenham sido objeto de averiguação.

Por fim, vale pontuar que o CPV integra o Total dos Custos das Atividades em Geral (linha 52 da Ficha 04A), que por sua vez encontra-se demonstrado pelo impugnante às fls. 303 a partir de valores extraídos de seu balancete e confere com o total declarado na Ficha 06A, bem como está de acordo com a Demonstração do Resultado do período às fls. 546 (R\$ 200.181 mil – R\$ 33.921 mil = R\$ 166.260 mil), que integra as demonstrações financeiras auditadas pela PwC.

[...]

Os valores escriturados e reportados acima estão todos consistentes entre si. Até o lucro antes do IR/CSLL apurado na DRE coincide com o declarado na DIPJ,

**nada havendo – até onde foi possível apurar na ação fiscal – que indique ou sugira a existência de incorreções dos valores lançados na escrituração contábil do contribuinte.**

Ante todo o exposto, entendo que a autuação fiscal não se sustenta, por não demonstrada a redução indevida do lucro líquido ou do lucro real apurado pelo sujeito passivo objeto da infração 001.

19. Concorde com fundamentos da decisão recorrida, os quais utilizo como razão de decidir, com base no art. 114, §12 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023.

### Ajuste do RTT

20. A autoridade fiscal apurou que na Ficha 4D (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral), ano-calendário de 2011, o saldo de estoque final, informado na linha 22 (Estoques no Final do Período de Apuração), foi de R\$ 2.167.795,57, bem inferior ao saldo de R\$ 72.822.519,91 apresentado pelo sujeito passivo, em resposta à intimação fiscal, como o saldo correto. Todavia, no ano-calendário seguinte (DIPJ 2013 – ano-calendário de 2012), informou, o estoque inicial, de R\$ 72.822.519,91 (e-fls. 153), o que confirmou o preenchimento incorreto em 2011 tratou-se de incorreção.

21. Tal subavaliação de estoque final, continua a autoridade fiscal, acarretou uma diferença a maior do custo dos produtos vendidos e, conseqüentemente, a menor do lucro bruto e do resultado do período de apuração, no valor de R\$ 70.654.724,34, consubstanciados nas seguintes linhas da DIPJ de 2012, ano-calendário de 2011.

| Linhas da DIPJ 2012 Ano-Calendário 2011                          | Valor Declarado | Valor Ajustado | Diferença      |
|------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|----------------|
| FICHA 04D - LINHA 22.(-)Estoques no Final do Período de Apuração | 2.167.795,57    | 72.822.519,91  | 70.654.724,34  |
| FICHA 04D - LINHA 52.TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL    | 232.522.231,40  | 161.867.507,06 | -70.654.724,34 |
| FICHA 07A - LINHA 17.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos       | 232.522.231,40  | 161.867.507,06 | -70.654.724,34 |
| FICHA 07A - LINHA 18.LUCRO BRUTO                                 | 96.483.418,37   | 167.138.142,71 | 70.654.724,34  |
| FICHA 07A - LINHA 73.RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO            | 19.724.757,34   | 90.379.481,68  | 70.654.724,34  |
| FICHA 09A - LINHA 03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT            | 14.026.673,29   | 84.681.397,63  | 70.654.724,34  |
| FICHA 17 - LINHA 03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT             | 19.724.757,34   | 90.379.481,68  | 70.654.724,34  |

22. Tendo em vista que o Lucro Líquido Após Ajuste do RTT, tanto na ficha do IRPJ (Ficha 09A) quanto na ficha da CSLL (Ficha 17), já teria sido impactado pelo valor de R\$ 15.639.156,14, referente ao estoque final, objeto da infração anterior (infração 1), efetuou-se o lançamento de ofício da diferença no valor de R\$ 55.015.568,20 corresponde ao ajuste do RTT no ano-calendário de 2011.

| Linhas da DIPJ 2012 Ano-Calendário 2011                             | Valor Declarado | Valor Ajustado | Diferença     |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|---------------|
| FICHA 09A - LINHA 02.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT | -68.197.195,09  | -13.181.626,89 | 55.015.568,20 |
| FICHA 17 - LINHA 02.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT  | -68.197.195,09  | -13.181.626,89 | 55.015.568,20 |

23. O contribuinte afirma que o posicionamento adotado pela fiscalização está equivocada e explica que “a diferença entre o saldo do estoque final da linha 22, Ficha 04-D (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral) da DIPJ-2012, no montante de R\$ 2.167.795,57, e o saldo do estoque final da linha 22, Ficha 04-A (Custo dos Bens e Serviços

*Vendidos - PJ em Geral) da DIPJ-2012, no montante de R\$ 57.183.363,77, se refere ao ajuste que a Impugnante realizou para neutralizar os efeitos decorrentes do ajuste a valor justo do ativo biológico, em cumprimento ao RTT, no montante de R\$ 55.015.568,20”.*

24. Com vistas a comprovar os lançamentos contábeis que compõem o ajuste a valor justo do ativo biológico, o contribuinte discorreu sobre a apuração do resultado com base nas novas regras contábeis, introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e apresentou planilha que demonstra cada lançamento contábil, o número da conta contábil, o código de identificação do lançamento na ECD e a página do FCONT em que foram lançados, acompanhado da cópia do lançamento na ECD e da cópia do livro diário.

25. A decisão recorrida, afastou tal infração com base nos fundamentos a seguir.

11. No que se refere à infração nº 02 (Ajuste de RTT indevido – R\$ 55.015.568,20), que foi apurada pela autoridade fiscal pela diferença entre as linhas 22 das Fichas 4-A e 4-D da DIPJ 2012, ano-calendário de 2011, há de se registrar, inicialmente a legislação que rege a matéria, a exemplo de que constou no voto da Resolução nº 16-000.790 – 8a. Turma DRJ/SPO –fls. 876 a 893.

12.. Nesse sentido, convém lembrar que a Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (MP 449, de 2008), além de alterar diversos artigos da Lei nº 11.638, de 2007, e outros da Lei nº 6.404, de 1976 (não alterados pela Lei nº 11.638, de 2007), também tratou de disciplinar sobre a legislação tributária, criando o Regime Tributário de Transição (RTT) e dispondo sobre os Ajustes Tributários decorrentes das novas regras de contabilidade. [cita arts. 15, 16 e 21]

[...]

12.1. Para o controle dos ajustes extracontábeis decorrentes da opção pelo RTT, foi criado o “Controle Fiscal de Transição” (FCONT), conforme arts. 7º e 8º da IN RFB nº 949, de 16/06/2009, seguindo autorização contida no art. 24 da Lei nº 11.941, de 2009.

[...]

Nota: o art. 3º da IN RFB nº 989, de 2009, bem explica tratarem-se os ajustes de diferenças apuradas pela utilização de métodos e critérios contábeis novos e aqueles vigentes até 31/12/2007:

[...]

12.2. Como se vê, a partir do ano-calendário de 2010, a elaboração do FCONT foi obrigatória.

[...]

12.4. No caso em pauta, os ajustes do RTT, no valor total de R\$ 68.197.195,06, foram subtraídos das **Linhas 01** da Ficha 09 A (Lucro Líquido antes do IRPJ – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral) para obter o Lucro Líquido após ajuste do RTT e **01** da Ficha 17 (Lucro Líquido antes da CSLL – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) para obter o Lucro Líquido após ajuste do RTT.

12.5. Com efeito, os ajustes (que revelam a diferença entre os valores lançados com base nos critérios contábeis vigentes até 31/12/2007 e aqueles introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2009), portanto, não deveriam surtir qualquer efeito para fins tributários. No nosso caso, não deveriam tais ajustes impactar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

13. Quanto a estes ajustes, a autoridade fiscal intimou a interessada, em maio de 2016 (fls. 02 a 09), a:

2 – Apresentar metodologia para apuração dos cálculos de mensuração dos Ativos Biológicos. Acompanhar de planilhas, identificações de contas contábeis vinculadas. (deste implantação até ano-calendário 2015)

3 - No tocante aos FCONTs vinculados aos anos-calendários 2011 a 2013:

3.1 - Função de cada conta mencionada no FCONT.

3.2 - Descrição detalhada dos fatos contábeis que ensejaram as inclusões registrados no FCONT. Fazer acompanhar de documentação probante.

4- Justificar a diferença verificada entre as linhas 14 e 22 das fichas 04 A e 04 D, das DIPJs (anos calendários 2011 a 2013), conforme figuras abaixo. Fazer acompanhar de demonstrativos/mapas de depreciação e demais documentação probante, inclusive indicando a composição de saldos contábeis que integram cada uma destas linhas na DIPJ.

14. Em atendimento à intimação, a contribuinte:

14.1. Com relação ao item 2 (mensuração ativos biológicos), apresenta a Petição protocolada em 05/07/2016, documento de fls. 501 a 517, trazida aos autos juntamente com a peça de defesa, em que **(i)** informa mensurar e contabilizar os ativos biológicos (“Modelo Cana”) com base no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 29; **(ii)** expõe a metodologia de mensuração do valor justo dos ativos biológicos, apresentando, para cada ano-calendário, uma planilha a demonstrar a apuração do valor justo desses ativos e, inclusive, exemplificando a apuração do valor justo dos ativos biológicos no ano-calendário de 2011 (fl. 508); **(iii)** apresenta a metodologia de mensuração do Produto agrícola colhido a valor justo (“colheita a Mercado”); exemplifica como é feita a contabilização dos ativos biológicos; **(iv)** registra que a contabilização dos ativos biológicos pode ser verificada nos balancetes referentes aos anos-calendários de 2010 a 2015, que demonstram a movimentação contábil da conta Ativos biológicos (“Balancetes 2010 a 2015”) e que suas Demonstrações Financeiras auditadas apresentam em notas explicativas os critérios utilizados para a mensuração dos ativos biológicos;

14.2. Para atendimento do item 4 (justificar a diferença verificada entre as linhas 14 e 22 das Fichas 04 A e 04 D, das DIPJs dos anos calendário de 2011 a 2013, fazendo acompanhar de demonstrativos/mapas de depreciação e demais documentação probante, inclusive indicando a composição de saldos contábeis que integram cada uma dessas linhas na DIPJ), apresenta a Petição protocolada em 06/07/2016, de fls. 15 a 31 e 394 a 412 trazida aos autos tanto pelo autuante quanto juntamente com a peça de defesa. Na referida petição a contribuinte informa que as diferenças decorrem dos ajustes RTT realizados de forma a neutralizar os efeitos dos novos critérios de apuração do lucro real do período (informados no FCONT) e, especificamente quanto à linha 22 (estoque final) *informa que a diferença verificada (...) decorre de ajustes de RTT, os quais são realizados em razão dos ativos biológicos a valor justo que, posteriormente, são transferidos para o estoque.* Também, registra que, em 2012, a Notificada decidiu unificar os critérios, mediante inclusão nas Linhas 1 e 22 de estoque inicial e final das Fichas 4A e 4D da DIPJ das contas 132001 – Adiantamento de

Fornecedores e 135707 Adiantamento de Parceria Agrícola que compunham o estoque apenas para fins contábeis. Reporta-se ainda à Planilha Excel – Item 5 e Item 4 (não localizada nos autos).

14.3. Para atendimento do item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Função de cada conta detalhada no FCONT e Descrição detalhada dos fatos contábeis que ensejaram as inclusões registradas no FCONT, acompanhada de documentação probante) apresenta juntamente com a impugnação a Petição protocolada em 15/07/2016, fls. 461 a 500;

14.2. Também reporta-se a impugnante aos seguintes documentos que estariam a embasar a correção de sua apuração contábil e fiscal: Doc. 06 – fls. 413 a 460 – Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras 31 de dezembro de 2011 - Pricewaterhouse Coopers – PwC; e Doc. 09 – fls. 519 a 768 – Laudo elaborado pelos Auditores Independentes Pricewaterhouse Coopers – PwC. Conforme tabela às fls. 473, as contas utilizadas para contabilização dos ajustes pertinentes ao Ativo Biológico são as seguintes:

[...]

15. A autoridade fiscal, por seu turno, quanto ao ajuste RTT, no Termo de Verificação de Infrações às fls. 238 a 241, conclui que a diferença de R\$ 55.015.568,20 (- R\$ 13.181.626,89 menos -R\$ 68.197.195,09), corresponde ao ajuste RTT feito indevidamente.

15.1. Note-se, contudo, que, no tópico “AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE”, a autoridade fiscal não faz qualquer menção às respostas apresentadas pela interessada ao Termo de Intimação Fiscal nº 001, a não ser quando se refere no parágrafo 10, ocasião em que aponta ter o sujeito passivo afirmado que o saldo do estoque final foi de R\$ 72.822.519,91 (fl. 239):

*10. Consigne-se que uma incorreção também ocorreu nesta ficha (Ficha 4D), no mesmo ano-calendário de 2011: o saldo de estoque final, informado na linha 22 (Estoques no Final do Período de Apuração), foi de R\$ 2.167.795,57 (fl. 94), bem inferior ao saldo de R\$ 72.822.519,91, apresentado pelo sujeito passivo, em resposta à intimação fiscal, como o saldo correto, conforme já consignado neste termo, por ocasião da descrição da infração anterior.*

16. Na informação fiscal de fls. 897 a 899, de 06/11/2017, a autoridade fiscal, conforme já relatado, registra que “a infração 2 lançada decorreu de subavaliação do estoque final, similar à infração número 1, entretanto com impacto, não diretamente no Lucro do Período, mas no Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT, conforme consignado no Termo de Verificação de Infrações”. **Não contraditou os argumentos apresentados pela impugnante de que a Ficha 04D não traz um campo próprio para registrar os ajustes (RTT), a exemplo do que ocorre em outras fichas. Também não argumenta com base nos registros contábeis da contribuinte.** A caracterização da infração, aparentemente, deu-se pela comparação entre os números apresentados na linha 22 da Ficha 04 D da DIPJ 2012-AC 2011 e na Linha 01 das Fichas 04A e 04D da DIPJ 2013 – AC 2012. Não ficou registrada nos autos a análise feita pela autoridade fiscal a respeito dos argumentos e documentos apresentados pela empresa a justificar os valores dos estoques declarados na DIPJ 2012 – AC 2011.

17. Tanto em sua **impugnação** (fls. 303) como na **manifestação após a realização da diligência** (fl. 917), a contribuinte **apresenta as contas que compuseram o seu CPV** (Custo das Atividades em Geral/Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos + Custo dos produtos revendidos – termo explicado à fl. 927):

[...]

17.1. Também expostos na impugnação (fls. 305, 318 e 319/321) e na manifestação após a diligência (fls. 918, 920/921), encontram-se a **tabela extraída do relatório das Demonstrações Financeiras em 31/12/2011 elaborado pela PwC; o quadro relacionando os lançamentos feitos no FCONT e as contas e lançamentos contábeis referentes ao “Ajuste de Valor Justo” do ativo biológico** (ajuste RTT – Ativo Biológico):

Tabela extraída do Relatório PwC:

[...]

Lançamentos feitos no FCONT:

[...]

Contas e Lançamentos contábeis referentes ao “Ajuste de Valor Justo” do ativo biológico:

[...]

17.2. Como se vê **a contribuinte apontou procedimentos e lançamentos que não foram expressamente rebatidos pela autoridade lançadora, embora referentes a ajuste do ativo biológico no valor total de R\$ 55.015.568,20**. A despeito de a interessada ter insistentemente argumentado, no caso de empresas que realizam atividade agroindustrial, não ser possível refletir fielmente os valores da contabilidade nas Fichas 4-A e 4-D da DIPJ (CPV formado pela combinação de custos agrícolas e industriais), **a exigência fiscal não aponta as inconsistências entre as informações constantes na escrituração contábil e fiscal e aquelas contidas na DIPJ, ou, mesmo, a forma como deveriam os lançamentos contábeis e correspondentes ajustes serem informados nas referidas Fichas**. O lançamento baseia-se nas diferenças de valores: (1) entre as linhas 22 das Fichas 04-A e 04-D da DIPJ 2012 (AC 2011) e (2) entre a linha 22 da Ficha 04-D da DIPJ 2012 (AC2011) e a linha 01 da Ficha 04-D da DIPJ 2013 (AC 2011).

18. Deste modo, **a infração 002 (Ajuste de RTT indevido – R\$ 55.015.568,20), carece de suporte probatório, embora, por ocasião da diligência, tenha sido dada oportunidade à autoridade fiscal de contestar os argumentos e lançamentos trazidos pela contribuinte** (inclusive e precipuamente aqueles trazidos em atendimento à intimação fiscal), **a informação fiscal de fls. 897/899 não logrou fazê-lo**.

18. Portanto, em relação à infração 002, deve ser exonerado o crédito tributário lançado.

26. Como se vê, o contribuinte apresentou justificativas para a diferença apurada durante o procedimento e durante a diligência. Todavia, a autoridade fiscal não logrou êxito em contestar tais argumentos, como bem observado pela decisão recorrida. Logo, ante a ausência de elementos probatórios, a infração 2 também deve ser afastada.

27. Sem reparos a decisão recorrida. Concorro com tais fundamentos, os quais utilizo como razão de decidir, com base no art. 114, §12 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023.

**Conclusão**

28. Ante o exposto nego provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente  
**Efigênio de Freitas Júnior**