



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10283.725009/2023-56
RESOLUÇÃO	1201-000.852 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CDL CENTRO DE DISTRIBUICAO E LOGISTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ 03, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

1 Autuação

Os Autos de Infração de origem lançam IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário 2018 e 2019, decorrentes da glosa de despesas e de exclusões efetuadas na apuração do lucro real.

A ação fiscal foi iniciada em 13/12/2021, inicialmente em relação ao ano-calendário 2019 para PIS e COFINS, sendo posteriormente ampliada para 2018 e para o IRPJ e CSLL. No curso do procedimento, a fiscalização realizou, em síntese, os seguintes ajustes na apuração da Contribuinte (fls. 13.240/13.243):

- **Glosa de despesas com perdas e avarias**, nos valores de R\$ 28.339.978,22, em 2018, e R\$ 25.308.408,28, em 2019. Intimada a comprovar os lançamentos, a Contribuinte informou que se referiam a perdas de produtos destinados à comercialização, especialmente carnes, frutas, legumes e outros bens perecíveis, e sustentou sua dedutibilidade com fundamento no art. 303, I, do RIR/2018. A fiscalização entendeu que as baixas não estavam suficientemente comprovadas e que, por se tratar de perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou outros riscos, incidiriam as exigências probatórias previstas no inciso II do mesmo dispositivo.
- **Glosa de valores debitados no Custo das Mercadorias Vendidas – CMV**, nos montantes de R\$ 2.556.722,63 e R\$ 2.445.326,35, em maio e junho de 2019. A Contribuinte informou que os valores correspondiam a verbas recebidas para gastos com publicidade, inicialmente contabilizadas como redução do CMV e posteriormente reclassificadas. A fiscalização efetuou a glosa por não ter sido indicada a data nem demonstrado o lançamento contábil de correção.
- **Glosa de exclusões efetuadas a título de subvenção para investimento**, no total de R\$ 18.800.516,52, no ano-calendário 2019. A fiscalização constatou que a Contribuinte excluiu esses valores na ficha M300 da ECF, sem que a correspondente receita tivesse integrado o resultado contábil. Embora houvesse lançamentos a débito de “créditos presumidos de ICMS” e a crédito de “receitas de subvenções de investimentos”, ambos pelos mesmos valores, esses registros se anulavam no resultado. A autoridade fiscal desconsiderou retificações da ECF apresentadas durante o procedimento e manteve a glosa das exclusões.

Tais ajustes resultaram no lançamento total de R\$ 20.576.562,22 a título de IRPJ e R\$ 7.424.842,38 de CSLL, acrescidos de juros e multa de ofício de 75%.

2 Impugnação

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 13.263/13.309), na qual alegou, em síntese:

- decadência parcial das exigências relativas ao ano-calendário 2018;
- dedutibilidade das perdas e avarias, por serem razoáveis diante da natureza dos produtos e da atividade desenvolvida;
- que os débitos lançados no CMV decorreram de erro contábil (lançamentos de verbas recebidas para gastos em publicidade de algum produto, que, por erro, foram lançados como redução de custo de mercadorias, o que não são) posteriormente corrigido;
- que os lançamentos relativos às subvenções foram realizados a débito e a crédito em contas de resultado, sem impacto no lucro antes da apuração do IRPJ e da CSLL, e que os valores efetivamente excluídos foram registrados em reserva de incentivos fiscais;
- que a glosa dos créditos presumidos de ICMS contrariava decisão judicial que lhe assegurava sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no pacto federativo.

Com a impugnação, a Contribuinte juntou comprovantes de pagamento de IRPJ e CSLL, DCTFs 2018, razão das contas relacionadas à contabilização do crédito presumido, ECD da reserva de subvenções e cópia da sentença que lhe reconheceu a exclusão respectiva.

Antes do julgamento, a DRJ converteu o processo em diligência por meio da Resolução nº 103-000.382, em razão de dúvida quanto à tempestividade da impugnação. A defesa havia sido juntada ao presente processo em 30/01/2024 e a Contribuinte sustentava que o prazo deveria ser contado da ciência eletrônica realizada pelo DTE em 03/01/2024, alegando ser inválida a ciência pessoal registrada em 27/12/2023. Essa última havia sido recebida pelo Sr. Osman Bastos Magalhães Filho, que assinou o Termo de Ciência dos lançamentos e de encerramento do procedimento fiscal.

Ao examinar a documentação constante dos autos, a relatoria verificou que não havia procuração ou outro documento que comprovasse que o Sr. Osman possuía, em 27/12/2023, poderes para receber a intimação em nome da Contribuinte, condição necessária à validade da ciência pessoal nos termos do art. 23, I, do Decreto nº 70.235/1972. Consulta à Central Eletrônica Notarial de Serviços Compartilhados – CENSEC indicou, contudo, a existência de procuração pública outorgada pela CDL Centro de Distribuição e Logística Ltda. ao referido representante, lavrada no 7º Tabelionato de Notas – Cartório Fioretti, aparentemente vigente no período da ciência.

Como o instrumento não integrava os autos e seu conteúdo era indispensável para verificar a qualidade de mandatário ou preposto daquele que recebera o lançamento, determinou-se a diligência para sua juntada, acompanhada de documento pessoal do procurador e de manifestação da unidade de origem acerca da validade da ciência pessoal.

A documentação foi apresentada, tendo a Contribuinte reiterado sua alegação de nulidade da intimação pessoal e, subsidiariamente, a tempestividade da defesa em razão de seu protocolo anterior, em 25/01/2024, nos autos do dossiê relativo à ação fiscal (13042.138783/2021-91).

Posteriormente, em petição de esclarecimentos protocolada em 04/04/2025 (fls. 13.550/13.560), a Contribuinte acrescentou, quanto às perdas e avarias, que parte dos valores glosados não teria efetivamente reduzido o resultado, pois decorreria de lançamentos destinados à correção de erros de registro de estoque, sustentando, ainda, que eventual glosa deveria limitar-se às perdas consideradas não razoáveis pela fiscalização. Com essa petição, foram juntados exemplos de notas fiscais de entrada e saída que representariam tais lançamentos contábeis.

3 Decisão de primeira instância

A DRJ reconheceu a tempestividade da impugnação (fls. 13.561/13.585). Embora a ciência pessoal tenha sido considerada válida em 27/12/2023, após a diligência confirmar que o recebedor possuía procuração para representar a empresa perante a Receita Federal, verificou-se que a defesa havia sido protocolada tempestivamente, em 25/01/2024, no processo que consubstanciou o dossiê relativo à ação fiscal de origem.

Quanto à decadência, a decisão considerou que a Contribuinte estava submetida ao lucro real anual, com recolhimento de estimativas mensais, de modo que o fato gerador do IRPJ e da CSLL relativo a 2018 ocorreu em 31/12/2018. Como a ciência do lançamento se deu em 27/12/2023, entendeu não consumado o prazo decadencial.

Em relação às perdas e avarias, a DRJ distinguiu as hipóteses dos incisos I e II do art. 303 do RIR/2018, considerando que a dispensa de laudo prevista para perdas razoáveis se restringe às ocorridas na fabricação, transporte e manuseio, enquanto perdas de estoque decorrentes de deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguros dependem da comprovação prevista no inciso II. Reconheceu que determinadas perdas de açogue podem enquadrar-se no inciso I, conforme a Solução de Consulta COSIT nº 76/2021, mas concluiu que competia à Contribuinte demonstrar que as baixas efetivamente decorriam do processo produtivo ou do manuseio e ocorriam em quantidades razoáveis, prova que considerou não produzida.

Também rejeitou os esclarecimentos posteriormente apresentados sobre erros nos registros de entrada e saída de estoque, por entender que não afastavam a razão da glosa, consistente na ausência de comprovação das perdas contabilizadas.

Em relação aos valores debitados no CMV, manteve a glosa por considerar que a alegada reclassificação não havia sido comprovada e que a declaração retificadora apresentada no curso da fiscalização não produzia efeitos para alterar os dados examinados pela autoridade fiscal.

Quanto às exclusões de créditos presumidos de ICMS, a decisão entendeu que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 exigia o reconhecimento da subvenção no resultado e seu registro em reserva de incentivos fiscais para posterior exclusão do lucro real. Considerou que os R\$ 18.800.516,52 foram excluídos na ficha M300 sem correspondente acréscimo no lucro líquido, pois os lançamentos realizados a débito e a crédito se anulavam, reduzindo indevidamente a base tributável. Assinalou que a matéria não envolvia o afastamento do direito de excluir créditos presumidos de ICMS nem descumprimento da decisão judicial invocada, mas a ausência dos pressupostos contábeis para a exclusão efetuada.

4 Recurso Voluntário

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 13.609/13.731), reiterando as teses apresentadas na impugnação, mas ampliando de forma relevante a demonstração contábil e documental relativa às subvenções e, principalmente, às perdas e avarias.

Quanto à decadência, mantém a alegação de invalidade da ciência pessoal e de que a ciência válida teria ocorrido somente pelo DTE, em 03/01/2024. Subsidiariamente, desenvolve a tese de que, mesmo considerada a ciência de 27/12/2023, a decadência deveria ser reconhecida progressivamente em relação às estimativas pagas de janeiro a novembro de 2018, sob o argumento de que cada recolhimento mensal das estimativas se sujeitaria autonomamente à homologação prevista no art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 135.

No tocante ao crédito presumido de ICMS, a Recorrente aprofunda a explicação da sistemática do benefício concedido pelo Estado do Amazonas e da contabilização adotada. Sustenta que o crédito presumido reduz o custo das mercadorias e, por consequência, aumenta o lucro contábil, enquanto o lançamento simultâneo a débito do CMV e a crédito da receita de subvenção teria apenas a finalidade de evidenciar contabilmente o benefício, sem eliminar o acréscimo patrimonial anteriormente produzido. Para demonstrar a tese, apresenta exemplos numéricos, comparação entre operações com e sem o incentivo e caso concreto extraído de nota fiscal de aquisição, além de registros do Razão da ECD.

Em relação às perdas e avarias, o recurso passa a decompor os valores anteriormente registrados sob essa rubrica e apresenta documentação destinada a demonstrar que parte substancial das quantias glosadas não corresponderia a perdas efetivas, mas a ajustes de estoque sem efeito no resultado.

Para 2019, sustenta que os R\$ 25.308.408,25 glosados seriam compostos por: R\$ 11.733.981,36 referentes a saídas de inventário destinadas à correção de entradas registradas incorretamente; R\$ 7.900.845,99 relativos a perdas de açougue e de outros produtos, amparadas

por documentação de descarte; e R\$ 5.673.580,90 correspondentes a perdas efetivas da operação, decorrentes de furtos, quebras e outros eventos.

Quanto à primeira parcela, apresenta exemplo detalhado com planilhas, registros do Razão, fichas Kardex e notas fiscais de entrada e saída para demonstrar que as saídas contabilizadas como avarias apenas anulavam entradas de inventário registradas indevidamente, que anteriormente haviam aumentado o estoque e o resultado. Exemplifica a operação com itens específicos e sustenta que os ajustes não produziram redução líquida do lucro tributável.

Em relação às perdas de açougue e produtos vencidos, junta planilhas e Certificados de Destinação Final (laudos) emitidos por empresa responsável pelo descarte e invoca dados técnicos sobre o rendimento da desossa. Quanto às demais perdas da operação, acrescenta informações sobre vendas e entregas realizadas por transporte terrestre e fluvial, furtos, quebras e diferenças identificadas em inventário, sustentando que R\$ 5.673.580,90 representam 1,15% do faturamento de R\$ 491.686.133,84 apurado em 2019 e estariam abaixo dos índices de perdas do setor supermercadista.

Para 2018, apresenta decomposição semelhante dos R\$ 28.339.978,22 glosados, distinguindo R\$ 12.257.243,25 de saídas de inventário indevidamente realizadas e posteriormente corrigidas; R\$ 5.016.653,81 de saídas destinadas a anular entradas incorretas; R\$ 4.866.501,15 de perdas de açougue e de produtos vencidos, amparadas por documentação de descarte; e R\$ 6.199.580,01 de perdas efetivas da operação. A Recorrente também apresenta Razão contábil, Kardex, notas fiscais e planilhas de consolidação para demonstrar os ajustes de estoque, inclusive com exemplos individualizados de saídas e respectivas entradas corretivas.

Quanto às perdas efetivas de 2018, afirma que o montante de aproximadamente R\$ 6,2 milhões representa 1,55% do faturamento do período e reitera que o percentual seria compatível com a atividade supermercadista. Em relação aos R\$ 4.866.501,15 de perdas no açougue e de produtos vencidos, informa ter juntado planilha específica e Certificados de Destinação Final (laudos).

No que se refere aos lançamentos de R\$ 2.556.722,63 e R\$ 2.445.326,35 debitados no CMV, o recurso reproduz, sem inovação relevante, a alegação de que decorreram da correção de verbas de publicidade anteriormente contabilizadas de forma equivocada.

Ao final, requer o cancelamento das exigências ou a conversão do processo em diligência para que a fiscalização verifique os documentos e confirme, em especial, os ajustes de entradas e saídas de estoque que sustenta não terem produzido efeito sobre o resultado.

Junta com o recurso voluntário laudos técnicos produzidos para justificar as perdas de açougue para os anos de 2018 e 2019.

Por último, no dia 24/08/2026, às vésperas do início do julgamento, a Recorrente protocolou petição acrescentando laudo contábil “elaborado por competente e bem conceituada

empresa de Auditoria Independente, reforçando as provas e alegações trazidas no recurso” em relação às perdas e avarias e sobre a contabilização dos créditos presumidos de ICMS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MERITO

No mérito, os autos envolvem duas controvérsias que dependem de exame mais aprofundado dos registros contábeis e da documentação apresentada pela Recorrente, o que justifica a conversão do julgamento em diligência.

De um lado, tem-se a composição dos valores glosados a título de perdas e avarias, especialmente diante da alegação de que parte relevante desses lançamentos corresponderia, na realidade, a ajustes destinados a neutralizar registros anteriores realizados de forma equivocada, além da necessidade de verificar a documentação relativa às perdas efetivas. De outro, há a contabilização dos créditos presumidos de ICMS, cuja exclusão do lucro real foi glosada sob o fundamento de que não teria havido correspondente acréscimo patrimonial, enquanto a Recorrente sustenta que esse efeito já estaria refletido na redução do custo das mercadorias, em razão da sistemática própria do benefício concedido pelo Estado do Amazonas.

Quanto às glosas de perdas e avarias, os esclarecimentos prestados pela Contribuinte ao longo da fiscalização e as informações apresentadas no decorrer da fase contenciosa indicam que a rubrica contábil utilizada pela empresa reuniu operações de naturezas distintas e que parte dos valores glosados pode não corresponder, propriamente, a perdas de estoque.

Durante o procedimento fiscal, a Contribuinte foi intimada a comprovar as deduções registradas a título de perdas e avarias, nos valores de R\$ 28.339.978,22, em 2018, e R\$ 25.308.408,28, em 2019. Na ocasião, informou que se tratava de perdas inerentes à atividade de supermercado, sobretudo de carnes, frutas, legumes e outros produtos perecíveis, que reputava razoáveis nos termos do art. 303, I, do RIR/2018, apresentando planilhas e documentos fiscais de perda/avaria. A fiscalização não acolheu a justificativa, por entender que as situações descritas se

enquadrariam no inciso II do mesmo dispositivo e dependeriam da comprovação ali exigida. Também foram questionados dois lançamentos específicos a débito do CMV, nos valores de R\$ 2.556.722,63 e R\$ 2.445.326,35, que a empresa atribuiu a erro na contabilização de verbas relacionadas a publicidade e afirmou ter posteriormente reclassificado, sem, contudo, demonstrar à fiscalização onde e quando teria ocorrido a correção.

Na impugnação, a Contribuinte manteve, em linhas gerais, essas explicações. Quanto às perdas, procurou demonstrar sua razoabilidade mediante dados do setor supermercadista, mas não apresentou os documentos que a fiscalização considerava necessários para a comprovação das hipóteses do art. 303, II, do RIR/2018. Posteriormente, em petição de esclarecimentos protocolada em 04/04/2025, ampliou a explicação sobre a composição dos valores glosados, afirmando que parte do que havia sido registrado na conta de perdas e avarias não correspondia a perda efetiva de mercadorias, mas a lançamentos destinados a corrigir erros anteriores de entrada e saída de estoque. A DRJ não acolheu a alegação, por entender que a emissão de notas de entrada e saída para corrigir códigos e registros de estoque não afastava o fundamento da glosa, que continuaria sendo a falta de comprovação das perdas contabilizadas.

No recurso voluntário, essa explicação foi desenvolvida com mais detalhes. Para 2019, a Recorrente decompõe os R\$ 25.308.408,25 registrados sob a rubrica de avarias em R\$ 11.733.981,36 que corresponderiam a saídas de inventário destinadas a corrigir entradas incorretas, R\$ 7.900.845,99 relativos a perdas de açougue e de outros produtos, que afirma estarem documentadas, e R\$ 5.673.580,90 de perdas efetivas da operação. Para 2018, faz segregação semelhante dos R\$ 28.339.978,22 glosados, identificando R\$ 12.257.243,25 como saídas de inventário indevidamente realizadas e posteriormente corrigidas, R\$ 5.016.653,81 como saídas destinadas a anular entradas incorretas, R\$ 4.866.501,15 como perdas de açougue e produtos vencidos e R\$ 6.199.580,01 como perdas efetivas da operação.

Para sustentar a primeira parcela dessas alegações, o recurso não se limita a afirmar genericamente a existência de erros. Apresenta planilhas de consolidação, registros do Razão e do Kardex e notas fiscais, identificando exemplos concretos em que determinado lançamento de entrada ou saída teria sido realizado indevidamente e o movimento posterior teria a finalidade de neutralizá-lo. Em relação a 2019, por exemplo, sustenta que saídas registradas como perdas somente foram necessárias porque anteriormente haviam sido lançadas entradas de inventário incorretas, contabilizadas a crédito do CMV, e procura demonstrar a correspondência entre os dois movimentos por meio dos documentos fiscais e dos registros de estoque. Para 2018, faz o mesmo exercício, inclusive relacionando notas fiscais de saída indevida às correspondentes entradas de inventário utilizadas para sua correção.

Apesar de ter havido modificações nas alegações da empresa e de não terem sido apresentados ainda todos os documentos necessários à justificação dos lançamentos contábeis, esses elementos conferem verossimilhança à alegação de que a conta contábil utilizada pela fiscalização como base para a glosa reúne fatos econômicos diferentes. De fato, o cotejamento da forma de escrituração com as demais informações, notas fiscais, planilhas e controles internos

apresentados pela Recorrente contribui para essa dúvida, pois a rubrica de perdas e avarias aparentemente foi utilizada tanto para baixas efetivas de estoque quanto para movimentos que a Recorrente afirma terem sido realizados apenas para corrigir entradas ou saídas anteriores.

A mesma conclusão se aplica ao laudo contábil juntado às vésperas do julgamento para comprovação das perdas.

Como tanto já se debateu nesta Turma, a apresentação sucessiva de documentos no curso do processo pode, em determinadas situações, decorrer de uma estratégia defensiva deliberada e deve ser apreciada com atenção aos deveres de boa-fé e colaboração processual. Não identifico, contudo, elementos suficientes para atribuir essa finalidade à atuação da Recorrente neste caso. O que os autos revelam é uma escrituração com diversos erros de classificação e uma defesa que foi sendo construída desde a fiscalização à medida que a própria empresa procurava compreender a origem e o conteúdo dos registros questionados. Inicialmente, tratou os valores lançados na conta como perdas efetivas e procurou justificar sua razoabilidade, apresentando planilha que relacionava os lançamentos com as respectivas notas fiscais de entrada e saída (fl. 1.005).

Posteriormente, inclusive após o protocolo da impugnação, passou a sustentar que parte relevante dessa mesma rubrica correspondia, na realidade, a correções de registros anteriores, apresentando documentos destinados a demonstrar essa nova compreensão da própria escrituração.

Num primeiro momento, essa sequência dos fatos pode levar à compreensão de que a Contribuinte foi entregando informações a “conta-gotas”, dificultando o trabalho fiscal e colocando em cheque sua boa-fé processual e seu dever de colaboração, como mencionei. Porém, o histórico da fiscalização demonstra que a empresa atendeu prontamente a todas as intimações, prestando os esclarecimentos solicitados e fornecendo todos os elementos necessários à compreensão da autoridade fiscal a respeito dos questionamentos.

O procedimento fiscal teve início ainda em setembro de 2021, inicialmente voltado à apuração de PIS e COFINS, e, desde então, a empresa atendeu às intimações expedidas, prestou esclarecimentos sobre os créditos apropriados no regime de não-cumulatividade, apresentou a documentação solicitada e informou, inclusive, a existência de ação judicial transitada em julgado relacionada a parte das matérias fiscalizadas.

Foi somente em outubro de 2023, sem que houvesse registro de ampliação da fiscalização para o lucro real, que a autoridade passou a questionar temas relacionados ao lucro real, especificamente as exclusões relativas ao crédito presumido de ICMS, os lançamentos contabilizados como perdas e avarias e outros registros contábeis que reputou inconsistentes (fl. 971). À fl. 985, a Contribuinte apresentou os primeiros esclarecimentos sobre as subvenções, inclusive quanto à composição de sua reserva de subvenções. Nessa mesma petição, ela trouxe as justificativas para os lançamentos das perdas e avarias.

Na sequência, à fl. 1.021, a empresa identificou erros materiais nos códigos referenciais utilizados na ECF e promoveu sua retificação, esclarecendo as alterações nos seguintes termos:

Os primeiros erros estão no Registro J050 (Plano de contas do contribuinte). Na Conta 244010004 (Reserva para subvenção de investimentos) foi colocado o código da conta referencial 2.03.02.03.99, o que está errado. O correto é o referencial 2.03.02.03.04. (Reserva de Incentivos Fiscais), o que foi corrigido.

Já na Conta 451010005 (Receita de subvenções de investimentos) foi colocado o código da conta referencial 3.01.01.05.01.05, o que também está errado. O correto é o referencial 3.01.01.05.01.13 (Doações e Subvenções para Investimentos), o que também foi corrigido.

Corrigindo esses erros no registro J050, acima explicado, automaticamente foi atualizado o L300 para a linha correta, sanando a suposta falha apontada na intimação. Essa correção teve impacto na conta 3.01.01.05.01.13 dos 4 trimestres, (...)

Outro erro material ocorreu nos Registros M300 e M350. Por equívoco foram lançados valores na conta 167.01 (-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento de subvenção, sendo que o correto era na conta na conta 106 (-) Doações e subvenções para investimentos, o que também foi corrigido, apenas transferindo os valores das contas, sanando o erro material. Por fim, para dar conhecimento ao Agente Fiscal, anexamos sentença judicial válida e vigente, que assegura o direito da Fiscalizada as subvenções concedidas pelos estados membros e pelo Distrito Federal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esse histórico revela que as inconsistências contábeis não foram alegadas apenas após a autuação. Ao contrário, diversos erros de classificação e de parametrização foram sendo identificados e corrigidos ao longo da fiscalização, inclusive com a apresentação de ECFs retificadoras. Parte dessas correções foi considerada pela própria autoridade fiscal em sua análise, até o momento em que passou a rejeitar novas alterações por entender que as sucessivas retificações estavam comprometendo a compreensão dos fatos.

Outro ponto a se considerar, é que não há nos autos registro de autuação decorrente da fiscalização de PIS e COFINS, que foi o objeto inicial do procedimento fiscal, tendo a Contribuinte, aparentemente, logrado êxito em esclarecer todos os questionamentos apresentados pela autoridade fiscal.

A meu ver, esse contexto não pode ser ignorado para avaliar a forma como a defesa evoluiu posteriormente. A Contribuinte não permaneceu inerte diante dos questionamentos para somente depois apresentar uma versão alternativa dos fatos. Desde a fiscalização, vinha identificando inconsistências em sua escrituração, corrigindo códigos referenciais, reclassificando contas e prestando esclarecimentos à medida que os problemas eram apontados. A posterior constatação de que parte dos lançamentos registrados sob a rubrica de perdas e avarias

corresponderia, na realidade, a movimentos corretivos de entradas e saídas anteriores guarda coerência com esse histórico de erros contábeis já reconhecidos durante o procedimento fiscal.

Isso não afasta o dever da Contribuinte de comprovar suas alegações, nem torna a apresentação sucessiva de documentos uma prática louvável ou escusável. Porém, o contexto demonstrado no caso concreto permite compreender que a alteração e o aprofundamento das explicações podem ter resultado do próprio processo de compreensão dos erros identificados na escrituração em conferência motivada pelo procedimento fiscal. Não me parece adequado, portanto, interpretar que a evolução da defesa decorreu de estratégia destinada a ocultar informações ou dificultar a fiscalização.

Nesse sentido, a regra de concentração da prova documental na impugnação não deve servir para impedir o exame de elementos diretamente relacionados aos fatos que deram origem ao lançamento e que podem demonstrar que a matéria tributável foi determinada a partir de uma leitura incompleta dos registros contábeis. O princípio da verdade material não autoriza a apresentação indefinida de provas nem afasta os ônus processuais da parte, mas impõe que, estando ainda em curso o processo administrativo e havendo elementos concretos capazes de alterar a conclusão sobre a existência ou a extensão da infração, eles sejam examinados antes da decisão definitiva. A diligência, nesse contexto, permite que essa verificação seja feita pela autoridade fiscal e submetida posteriormente ao contraditório.

Toda essa fundamentação se justifica especialmente diante da juntada de laudo contábil 2 dias antes do julgamento, em função da discussão recente nesta Turma sobre o limite temporal para a apresentação de novos documentos no processo administrativo fiscal. Porém, não considero necessário aprofundar esse debate no caso concreto, para além das considerações já expostas acima, porque não se trata de documento extenso (24 páginas), além de não introduzir nova causa de defesa ou fato até então desconhecido. O laudo destina-se a organizar as informações já apresentadas a respeito dos lançamentos contábeis corretivos das perdas e avarias, das perdas propriamente ditas e da peculiaridade de contabilização dos créditos presumidos de ICMS. Inclusive, salvo melhor juízo, os exemplos utilizados para fazer a demonstração amostral dos lançamentos corretivos são os mesmos já explanados no recurso voluntário.

Também não se trata de determinar diligência para substituir a Recorrente na produção da prova que lhe compete. A defesa já individualizou as categorias em que se decompõem as glosas, apresentou planilhas, documentos fiscais, registros contábeis e exemplos concretos de correspondência entre lançamentos que afirma serem equivocados e aqueles que teriam sido realizados para corrigi-los. O que não está demonstrado de forma completa é se essa correspondência se verifica em relação à totalidade dos valores assim classificados. Os exemplos apresentados são suficientes para justificar a investigação, mas não permitem concluir, sem exame técnico dos demais registros, que toda a parcela indicada como corretiva possui efetivamente a mesma natureza.

Essa verificação é necessária porque, se confirmada a alegação, a apuração fiscal não pode considerar isoladamente apenas o lançamento que reduziu o resultado e desconsiderar outro registro que tenha neutralizado seus efeitos. Nesse caso, seria necessário reconstruir o conjunto das partidas contábeis para determinar o efeito efetivamente produzido sobre o lucro tributável. A análise também deve considerar o período de apuração em que cada registro original e sua respectiva correção produziram efeitos, pois a simples existência de lançamentos de sinais opostos não significa, por si só, neutralidade tributária quando reconhecidos em períodos de apuração distintos.

Quanto às perdas efetivas, a diligência deverá partir da natureza de cada ocorrência, e não apenas da denominação utilizada na conta contábil. O art. 303 do RIR/2018 estabelece tratamentos distintos para as perdas razoáveis ocorridas na fabricação, transporte e manuseio e para as perdas de estoque decorrentes de deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguros. A própria DRJ reconheceu que determinadas perdas relacionadas ao açougue podem, conforme sua origem, enquadrar-se no inciso I, mas manteve a glosa por falta de comprovação do vínculo entre os valores e essas situações. Já em relação às perdas por vencimento, deterioração ou outras hipóteses do inciso II, é necessário verificar se os laudos e Certificados de Destinação Final apresentados identificam adequadamente os produtos, quantidades, causas e destinação, bem como se foram emitidos por autoridade ou entidade apta a satisfazer a exigência legal. O recurso afirma que R\$ 7.900.845,99, em 2019, e R\$ 4.866.501,15, em 2018, estariam amparados por essa documentação.

A diligência também deve alcançar a glosa das exclusões relativas ao crédito presumido de ICMS.

Nesse ponto, a fiscalização partiu da premissa de que os valores excluídos na apuração do lucro real não teriam produzido acréscimo patrimonial, porque os lançamentos realizados a débito e a crédito nas contas de resultado se anulavam. A Recorrente, contudo, explica que a contabilização adotada decorre da própria sistemática do benefício fiscal aplicável às operações realizadas na Zona Franca de Manaus.

Segundo sustenta, as mercadorias adquiridas de outros Estados ingressam sem o ICMS ordinariamente destacado na operação, ao passo que a legislação amazonense lhe concede crédito presumido para fins do recolhimento antecipado do imposto incidente nas etapas seguintes. Por essa razão, o primeiro efeito econômico do benefício ocorreria já na entrada da mercadoria, mediante redução de seu custo e, conseqüentemente, do custo das mercadorias vendidas, com aumento do resultado.

Os lançamentos posteriores, realizados no mesmo valor a débito e a crédito e que foram considerados neutros pela fiscalização, teriam apenas a finalidade de evidenciar contabilmente o crédito presumido e permitir sua rastreabilidade na escrituração. A ausência de um lançamento isolado de receita correspondente ao benefício não permitiria, nessa perspectiva,

concluir que não houve acréscimo patrimonial, pois este já estaria refletido no menor custo atribuído às mercadorias.

A explicação apresentada pela Recorrente é suficientemente plausível para exigir exame mais aprofundado, sobretudo porque a controvérsia não pode ser resolvida apenas pela leitura formal das contas utilizadas na escrituração. Os autos revelam diversos erros de classificação e nomenclatura contábil, alguns deles posteriormente objeto de retificação, de modo que a verificação deve se concentrar no efeito material produzido pelo conjunto dos lançamentos sobre o resultado. É necessário identificar se a redução do custo das mercadorias decorrente da sistemática do crédito presumido efetivamente produziu aumento do lucro contábil e se os lançamentos posteriores tiveram apenas função de evidenciação, sem duplicar ou neutralizar aquele efeito. Somente a partir dessa reconstrução será possível concluir se os valores excluídos do lucro real corresponderam a acréscimo patrimonial anteriormente reconhecido ou se, como entendeu a fiscalização, foram excluídos sem prévio reflexo positivo no resultado.

Aqui, outro ponto merece atenção: o sucinto relatório fiscal de fls. 13.240/13.243 justifica a glosa da exclusão de subvenções apenas nessa ausência de aumento patrimonial, sem tecer qualquer consideração a respeito da reserva constituída pela Recorrente. Já a DRJ, ao analisar este tema, manteve a mesma linha de fundamentação, apenas apontando em sua conclusão que “não se trata de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS ou desobediência a decisão judicial¹, pelo contrário, o não cumprimento dos requisitos legais para aperfeiçoamento de tal benefício, entre os quais a correta escrituração das subvenções de investimentos em conta de reserva de lucros para determinação do lucro real”.

Isso ignifica que não há qualquer dúvida a respeito da regularidade da reserva constituída pela Contribuinte, que prestou todos os esclarecimentos solicitados e acatados durante a fiscalização.

Por essas razões, entendo necessário converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem, intimando a Recorrente para apresentar os documentos adicionais que se mostrarem necessários, proceda às seguintes verificações, que descrevo detalhadamente de modo a auxiliar a autoridade fiscal na condução dos trabalhos:

1. identifique a composição integral dos valores glosados a título de perdas e avarias nos anos-calendário de 2018 e 2019, segregando as parcelas que correspondam a perdas efetivas de estoque daquelas que a Recorrente afirma decorrerem de ajustes ou correções contábeis;
2. quanto aos valores apontados como correções, identifique, para cada operação, o lançamento original reputado incorreto e o respectivo lançamento corretivo, confrontando os registros constantes dos Livros Diário e Razão,

¹ A ação judicial discute a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS sob a perspectiva do pacto federativo e não interfere na discussão do processo administrativo.

controles de estoque, Kardex e notas fiscais de entrada e saída, com indicação dos itens e valores abrangidos por cada documento;

3. informe o período de apuração em que cada lançamento original e sua correspondente correção produziram efeitos no resultado, apurando se houve efetiva neutralização da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ou se permaneceram diferenças tributáveis em razão do momento de reconhecimento de cada registro;
4. indique, em demonstrativo consolidado, quais parcelas das glosas foram integralmente neutralizadas por lançamentos corretivos, quais foram apenas parcialmente neutralizadas e quais não possuem contrapartida documental ou contábil suficiente;
5. realize a mesma verificação quanto aos lançamentos de R\$ 2.556.722,63 e R\$ 2.445.326,35 debitados no CMV em maio e junho de 2019, identificando a alegada reclassificação das verbas relacionadas a publicidade e seu efetivo impacto no resultado;
6. quanto às perdas efetivas, segregue-as conforme sua causa e examine seu enquadramento nas hipóteses dos incisos I e II do art. 303 do RIR/2018, verificando, para as perdas atribuídas a fabricação, transporte ou manuseio, sua vinculação à atividade e razoabilidade conforme dados concretos apresentados pela Contribuinte e, para aquelas submetidas ao inciso II, a suficiência dos laudos, certificados e demais documentos apresentados;
7. examine especificamente os laudos e Certificados de Destinação Final juntados pela Recorrente, identificando seu emissor, objeto, período, produtos, quantidades e demais informações necessárias para concluir se atendem às exigências legais invocadas para a dedução;
8. quanto às exclusões efetuadas a título de crédito presumido de ICMS, reconstrua a sistemática contábil adotada pela Recorrente desde a entrada das mercadorias até a apuração do resultado, considerando a peculiaridade das operações realizadas na Zona Franca de Manaus e o regime de recolhimento antecipado do ICMS previsto na legislação estadual;
9. verifique se o benefício fiscal produziu efetiva redução do custo das mercadorias e, por consequência, acréscimo no resultado contábil, verificando a validade da alegação de que “o custo menor gera um CMV menor, amplia a margem bruta e produz acréscimo patrimonial líquido no lucro contábil - é nessa base de formação do inventário que o ganho efetivamente se opera (CPC 07 R1)”;
10. examine os lançamentos a débito e a crédito relativos ao crédito presumido não apenas sob o aspecto formal das contas utilizadas, mas a partir de seu efeito econômico e contábil conjunto, esclarecendo se houve, no resultado,

acréscimo patrimonial correspondente aos valores posteriormente excluídos na apuração do lucro real;

11. se manifeste a respeito do laudo contábil juntado às fls. 13.963.

Ao final, a unidade de origem deverá apresentar relatório circunstanciado, acompanhado das planilhas e memórias de cálculo utilizadas, indicando os valores que devam ser mantidos ou excluídos das glosas de perdas e avarias e esclarecendo, quanto ao crédito presumido de ICMS, se a sistemática contábil adotada pela Recorrente produziu efetivo acréscimo patrimonial antes das exclusões realizadas no lucro real. A análise deverá considerar o efeito material do conjunto dos lançamentos, e não apenas a denominação ou a forma isolada das contas utilizadas na escrituração, dando-se ciência à Recorrente para manifestação antes do retorno dos autos a este Conselho.

3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para converter o julgamento em diligência, conforme detalhado acima.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha