



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

Processo n° 10314.721797/2016-78
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-002.701 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NESTLE WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

EXCLUSÕES. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. NOVA APURAÇÃO APRESENTADA. REDUÇÃO DE ADIÇÕES E EXCLUSÕES. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS ADIÇÕES. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Cancela-se o lançamento, fundado na redução de exclusões relativas a contas de provisão decorrentes de nova apuração apresentada no curso da ação fiscal, quando a fiscalização não leva em conta a concomitante redução de adições nessas mesmas contas, e a impugante demonstra de forma razoável que as reduções de exclusão e adição decorrem de mudança de metodologia de cálculo (de valores acumulados para saldos

líquidos).

GLOSA DE DESPESAS. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO REALIZADA. DIVERGÊNCIA DE VALORES. ACEITAÇÃO EM DILIGÊNCIA.

Cancela-se o lançamento, de glosa de despesa fundado em excesso de valores adicionados de Variação Cambial Não Realizada, quando, em procedimento de diligência, a fiscalização aceita o valor demonstrado pelo contribuinte.

GLOSA DE DESPESAS. IPI SOBRE COMPRAS DE INSUMOS. PRODUTO NÃO TRIBUTÁVEL. MANDADO DE SEGURANÇA POSTULANDO DIREITO AO RESSARCIMENTO DI IPI. DECISÃO JUDICIAL DESFAVORÁVEL. BAIXA DO ATIVO. AUSÊNCIA DE PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Cancela-se o lançamento, de glosa de despesa relativa a conta do Ativo contendo valores de IPI sobre compras de insumos de produto não tributável, baixada em decorrência de decisão judicial desfavorável em que se postulava direito ao ressarcimento do IPI, quando a fiscalização alega que esse imposto foi contabilizado como custo ou que houve contrapartida em conta de receita

não tributada, sem demonstração ou investigação na contabilidade, nem no curso da ação fiscal nem em procedimento de diligência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Redator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente em exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Nos termos do art. 17, III, do RICARF¹, e nas funções de Presidente do Colegiado, designo-me para formalizar o presente acórdão, tendo em vista que o relator originário, Conselheiro Rafael Gasparello Lima deixou o colegiado antes da formalização do Acórdão.

Para esse fim, adoto o relatório entregue eletronicamente pelo relator originário à secretaria do CARF na época do julgamento, *verbis*:

"A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por unanimidade, julgou procedente a impugnação administrativa da contribuinte, conforme o acórdão nº 06-62.379, a seguir ementado:

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

Ano-calendário: 2011

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compeça o colegiado;

EXCLUSÕES. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. NOVA APURAÇÃO APRESENTADA. REDUÇÃO DE ADIÇÕES E EXCLUSÕES. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS ADIÇÕES. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Cancela-se o lançamento, fundado na redução de exclusões relativas a contas de provisão decorrentes de nova apuração apresentada no curso da ação fiscal, quando a fiscalização não leva em conta a concomitante redução de adições nessas mesmas contas, e a impugante demonstra de forma razoável que as reduções de exclusão e adição decorrem de mudança de metodologia de cálculo (de valores acumulados para saldos

líquidos).

GLOSA DE DESPESAS. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO REALIZADA. DIVERGÊNCIA DE VALORES. ACEITAÇÃO EM DILIGÊNCIA.

Cancela-se o lançamento, de glosa de despesa fundado em excesso de valores adicionados de Variação Cambial Não Realizada, quando, em procedimento de diligência, a fiscalização aceita o valor demonstrado pelo contribuinte.

GLOSA DE DESPESAS. IPI SOBRE COMPRAS DE INSUMOS. PRODUTO NÃO TRIBUTÁVEL. MANDADO DE SEGURANÇA POSTULANDO DIREITO AO RESSARCIMENTO DI IPI. DECISÃO JUDICIAL DESFAVORÁVEL. BAIXA DO ATIVO. AUSÊNCIA DE PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Cancela-se o lançamento, de glosa de despesa relativa a conta do Ativo contendo valores de IPI sobre compras de insumos de produto não tributável, baixada em decorrência de decisão judicial desfavorável em que se postulava direito ao ressarcimento do IPI, quando a fiscalização alega que esse imposto foi contabilizado como custo ou que houve contrapartida em conta de receita não tributada, sem demonstração ou investigação na contabilidade, nem no curso da ação fiscal nem em procedimento de diligência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos ao ano calendário de 2011.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 507/513) exige o recolhimento de R\$ 13.091.433,78 de imposto e R\$ 9.818.575,33 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 524/534:

Adições não computadas na apuração do lucro real. Custo/Despesa indedutível: no período de 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247 e 249 inciso I do RIR/1999. Multa de 75%;

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real.

Exclusões indevidas: no período de 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247 e 250 do RIR/1999. Multa de 75%;

3. O auto de infração de CSLL (fls. 514/523) o recolhimento de R\$ 4.634.088,72 de contribuição e R\$ 3.475.566,54 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 524/534:

Custos/Despesas operacionais/encargos não dedutíveis: no período de 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Multa de 75%;

Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL: no período de 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Multa de 75%;

4. Cientificada em 16/09/2016, conforme AR de fl. 535, em 03/10/2016, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 539/574, que se resume a seguir:

DOS FATOS

a. Em 02/09/2016, a Impugnante foi intimada acerca da lavratura, contra si, de Auto de Infração (AIIM) para constituição de supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2011, no valor total de R\$ 39.315.208,89.

b. A cobrança veiculada no AIIM decorre de procedimento no qual a Fiscalização, em síntese, auditou adições e exclusões efetuadas pela Impugnante na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2011.

c. No curso do procedimento fiscalizatório - mais precisamente, por meio de resposta a Termo de Intimação apresentada em 05/05/2016 - a Impugnante esclareceu à Fiscalização que havia identificado algumas pequenas inconsistências na apuração de seu Lucro Líquido do ano-calendário de 2011, que serviu de base para apuração do Lucro Real.

d. Diante de tais pequenas inconsistências, a Impugnante refez toda a apuração de seu Lucro Real no ano-calendário em questão (2011)

e. Ressalte-se que, na ocasião (05/05/2016), a Impugnante esclareceu à Fiscalização que as modificações efetuadas nesta nova apuração do Lucro Real não tiveram nenhum impacto sobre o valor de IRPJ e de CSLL devidos no período, uma vez que a Impugnante continuou a verificar um prejuízo fiscal ao final daquele ano-calendário (2011) - embora em valor inferior ao informado originalmente na DIPJ (isto é, (-) R\$ 1.244.665,05, ao invés de (-) R\$ 1.588.630,00).

f. Para que estes d. Julgadores possam melhor visualizar as modificações efetuadas pela Impugnante na apuração do Lucro Líquido (e, por conseguinte, do Lucro Real) que serviu de suporte para a DIPJ originalmente entregue para o ano-calendário de 2011, a Impugnante se valerá da Tabela nº 2 a seguir - a qual compara, sinteticamente, a apuração original do Lucro Real (i.e., DIPJ) e aquela informada à Fiscalização no curso do procedimento fiscalizatório (05/05/2016):

Apuração Original do Lucro Real conforme DIPJ 2012 (Ano Calendário 2011)		Nova Apuração do Lucro Real informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	R\$ 46.337.227,54	Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	R\$ 47.056.543,38
44. (+) OUTRAS ADIÇÕES	R\$ 93.528.595,13	(+) ADIÇÕES	R\$ 55.709.904,04
78 (-) OUTRAS EXCLUSÕES	(-R\$ 48.779.947,59)	Provisões não dedutíveis	R\$ 14.245.226,18
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	(-1.588.580.001)	Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
		Variação Cambial Não Realizada	R\$ 38.225.147,19
		(-) EXCLUSÕES:	(-R\$ 9.898.025,71)
		Ajustes Equivalência Patrimonial	(-R\$9.898.025,71)
		LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05

g. Conforme se nota da Tabela nº 2 acima, as modificações efetuadas pela Impugnante na apuração do Lucro Real de 2011 (coluna à direita) levaram a uma redução do prejuízo fiscal apurado - de (-) R\$ 1.588.580,00 para (-) R\$ 1.244.665,05 - do que se depreende que não houve prejuízo à arrecadação naquele ano-calendário, tal como oportunamente informado pela Impugnante em sua resposta ao Termo de Intimação apresentada em 05/05/2016.

h. De fato, o próprio relato construído pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 4, Item 12, alínea "d") registra o quanto declarou a Impugnante à Fiscalização: "(...) d) Que a referida alteração não gerou qualquer diferença de IRPJ e CSLL a recolher aos cofres públicos, mas ião somente uma redução do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, os quais passam a ser de R\$ 1.244.665,05 e R\$ 1.826.450,77, respectivamente". (cf. Termo de Verificação Fiscal, Fls. 4, item 12, alínea "d" - destaques acrescidos)

i. Em outro trecho do Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Agente Fiscal reconheceu que a nova apuração apresentada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016 está coerente com o balancete anual apresentado: "Em 05/05/2016 (item 12, letras b, c) a fiscalizada informou eu ao checar as informações entregues na DIPJ 212 a mesma constatou incorreções que a fez recalcular seu Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica e sua Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que tais informações estão em consonância com o Balancete Anual entregue à fiscalização no dia 29/04/2016". (cf. Termo de Verificação Fiscal, Fls. 9, Item 27)

j. Não obstante, a Fiscalização não está se atendo à nova apuração apresentada pela Impugnante em 05/05/2016.

k. Conforme a Impugnante descreverá em maiores detalhes ao longo da presente defesa, a autuação se deve, em grande parte, a uma má compreensão do Sr Agente Fiscal quanto aos diferentes métodos empregados para o controle de provisões que se verificam nos dois cálculos, o que - efetivamente -viciou algumas das premissas adotadas pelo AIIM.

l. É importante observar que na nova apuração do Lucro Real informada pela Impugnante durante a fiscalização (05/05/2016), foi utilizado um método diferente para exclusão de saldo de provisões indedutíveis que já haviam sido adicionadas ao Lucro Real do ano-calendário anterior (2011).

m. Primeiramente, note-se que, na DIPJ originalmente transmitida, as diversas rubricas de adições e exclusões não foram abertas por natureza, ao passo que, na nova apuração apresentada em 05/05/2016, houve segregação dos diversos componentes das adições e exclusões.

n. Além disso, na apuração do Lucro Real originalmente efetuada pela Impugnante, as provisões foram informadas por meio da adição dos saldos das contas patrimoniais de provisão encontrados em 31/12/2011 e exclusão do saldo das contas de provisão encontrados ao final do ano anterior (31/12/2010) - os quais foram adicionados ao Lucro Real daquele ano (2010).

o. Vale notar que este método de ajuste é comumente utilizado pelos contribuintes e tem como objetivo ajustar na apuração do Lucro Real (adição ou exclusão) as movimentações líquidas (constituições, reversões ou realizações) das provisões durante o ano corrente. Ou seja, o saldo das contas patrimoniais de provisão em 31/12/2011, subtraídos do saldo em 31/12/2010, devem corresponder à movimentação líquida das provisões durante o ano-base 2011.

p. Por outro lado, na nova apuração apresentada em 05/05/2016 a Impugnante informou apenas a movimentação líquida das referidas provisões, ao invés de demonstrar o saldo inicial e o saldo final das contas contábeis patrimoniais, da maneira como havia sido feito originalmente.

q. Ou seja, a Impugnante informou como adição no Lucro Real apenas o valor líquido das contas de provisões, equivalente à diferença entre o saldo final encontrado em tais contas ao final do ano-calendário corrente (no caso 31/12/2011) e o saldo adicionado ao Lucro Real ao final do ano-calendário anterior (2010).

r. Como a impugnante demonstrará nos tópicos seguintes, ambos os métodos possuem embasamento legal e produzem o mesmo efeito fiscal.

s. De fato, em vista de uma compreensão do cálculo apresentado pela Impugnante em 05/05/2016 por parte do Sr. Agente Fiscal, todo o AIIM está maculado por premissas equivocadas, afetando as conclusões da Fiscalização no AIIM.

t. A seguir, tem-se um breve resumo das acusações constantes dos Itens do AIIM (1, 2 e 3), bem como as razões de sua improcedência, que serão melhor desenvolvidas ao longo da presente defesa:

u. De fato, várias das premissas da Fiscalização estão viciadas, o que conduz à improcedência do AIIM e necessidade de cancelamento integral do crédito tributário por ele constituído.

DO DIREITO. ITEM "1" - DA INEXISTÊNCIA DE "CONFISSÃO" DA IMPUGNANTE E DA AUSÊNCIA DE PROVAS DA OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

v. Como já dito, a cobrança veiculada no AIIM decorre de uma compreensão errônea do Sr. Agente Fiscal quanto aos diferentes critérios empregados no cálculo original e na nova apuração do Lucro Real apresentada pela Impugnante no curso da Fiscalização em 05/05/2016, no que se refere às diferentes formas de controle das provisões adicionadas e excluídas em ambos os cálculos.

w. No Item 1, por exemplo, a Fiscalização constatou que, no cálculo original, havia exclusões em montante total de R\$ 48.779.947,59, ao passo que a nova apuração do Lucro Real apresentada pela Impugnante passou somente uma exclusão em valor de R\$ 9.898.025,71 (correspondente ao ajuste de equivalência patrimonial), uma vez que as demais provisões informadas no cálculo original não foram mais informadas pelo valor acumulado, mas sim, adicionadas pela movimentação no ano.

x. Para que se possa mais facilmente realizar a comparação entre os dois cálculos, a Impugnante se valerá, novamente, da Tabela nº 2:

y. Tal constatação levou a Fiscalização a concluir - de forma precipitada, com a devida vênia - que a diferença entre as exclusões apontadas nos dois cálculos (ou seja, R\$ 48.779.947,59 - R\$ 9.898.025,71 = R\$ 38.881.921,88) corresponderia, supostamente, a exclusões realizadas de forma indevida.

z. Verifica-se que a Fiscalização entendeu - equivocadamente, diga-se - que todo esse valor (R\$ 38.881.921,88) deveria ter sido incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL - o que é o objeto da cobrança efetuada no Item 1 do AIIM (cf. Temo de Verificação - fls. 7, Item 21).

aa. Conforme se verifica do trecho do Termo de Verificação Fiscal acima reproduzido, a Fiscalização afirma que a Impugnante teria, supostamente, concordado expressamente com a cobrança perpetuada no Item 1 - o que, simplesmente, contraria à realidade descrita nos autos.

bb. Em verdade, em nenhum momento a Impugnante reconheceu como devida a diferença existente entre os valores de exclusões apontados na nova apuração do Lucro Real apresentada em 05/05/2016 e aqueles indicados no cálculo original,

cc. Como registrado pelo próprio Sr. Agente Fiscal no Termo de Verificação Fiscal (Fls. 4, item 12, alínea "d"), em 05/05/2016 a impugnante, na verdade, declarou expressamente que as modificações efetuadas na apuração do Lucro Real não impactaram o valor de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário, mas, tão somente, a redução dos valores de prejuízo fiscal/base negativa apurados (vide Tabela nº 2 acima).

dd. Logo, tem-se que a Fiscalização deduziu uma "confissão" que na verdade nunca existiu - conforme reconheceu o próprio Sr. Agente Fiscal no Termo de Verificação Fiscal (Fls. 4, item 12, alínea "d") - e, sobre esta pretensa e inverídica confissão, baseou toda a cobrança levada a termo no item 1 do AIIM. Não mais bastasse, o raciocínio da Fiscalização é manifestamente incorreto.

ee. Como cediço, um determinado valor que tenha sido adicionado para fins de determinação do Lucro Real em um período de apuração e que competir a outro período de apuração poderá ser excluído para fins de apuração do Lucro Real do período competente, o que encontra fundamento no art. 247, §2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

ff. A regra mencionada se aplica no caso das provisões consideradas indedutíveis nos termos da legislação do IRPJ e da CSLL, pois ainda que uma determinada provisão seja indedutível, a sua reversão poderá ser excluída do Lucro Real para fins de anulação dos efeitos fiscais, desde que já tenha sido adicionada no ano-calendário anterior.

gg. A respeito do tema, já se pronunciou a SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA 6ª REGIÃO FISCAL: "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Ementa: PROVISÃO. REVERSÃO. A exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível,

depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real. DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Decreto-Lei Nº 1.598/1977, artigo 6º, §§ 2ºe3ºe RIR/1999, artigo 392, li. SANDRO LUIZ DE AGUILAR - Chefe", (destaques acrescidos).

(Processo de Consulta nº 118/10 órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/6a. RF, Data de decisão: 08/11/2010, Data de publicação: 11/11/2010)

hh. No mesmo sentido, já decidiu o E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): "(...) A dedução que não esta prevista como dedutível na legislação tributária e é anulada extracontabilmente, a sua reversão, desde que, sensibilize o lucro líquido, pode ser excluída do lucro real. Deve ser cancelada a autuação quando comprovada, por meio de documento hábil e suficiente, alegado nexo entre as exclusões autuadas e as anteriores provisões" (destaques acrescidos). (Acórdão nº 1401- 001.012, Relator: Antonio Bezerra Neto, Primeira Seção de Julgamento, 4a Câmara/1a Turma Ordinária)

ii. Como sabido, há, do ponto de vista prático, diferentes sistemáticas para realizar a reversão de uma provisão adicionada no período anterior, para fins de anular o seu efeito fiscal em um exercício seguinte.

jj. Quaisquer métodos para esta finalidade devem ser considerados válidos, desde que respeitadas as premissas básicas de anular os efeitos fiscais das constituições e reversões de provisões, ocorridas durante o ano corrente, que afetaram o resultado do exercício..

kk. No caso, como explicado anteriormente, na apuração do Lucro Real que originalmente embasou a DIPJ e na nova apuração informada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016 foram utilizados diferentes critérios para informação de tais provisões, sendo que, no que se refere ao segundo cálculo (05/05/2016), as provisões foram adicionadas ao Lucro Real pelo seu valor líquido, ao passo que, no primeiro cálculo, que embasou a DIPJ, havia sido levado em consideração o valor acumulado das contas patrimoniais (isto é: isto é: adicionou-se o saldo acumulado das contas patrimoniais de provisão encontrado ao final do período, 31/12/2011 e excluiu-se o saído encontrado no início do período, 01/01/2011, o qual havia sido adicionado ao Lucro Real do ano anterior: 2010).

ll. Na verdade, ambos os métodos possuem embasamento legal no art. 247, §2º, do RIR/IR, bem como representam o mesmo impacto fiscal. Tanto que a diferença líquida entre as adições e exclusões que se verificam entre a DIPJ e a nova apuração do Lucro Real informada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016 é de grandeza muito semelhante (abstraidas algumas reconhecidas diferenças, que foram corrigidas pela Impugnante no segundo cálculo, apresentado em 05/05/2016).

mm. De fato, no que se refere às provisões adicionadas e excluídas, as aparentes divergências entre os dois cálculos se devem, majoritariamente, ao diferente método utilizado para seu controle, porém, o efeito fiscal é o mesmo, como já referido.

nn. Para facilitar a compreensão do que se está a dizer, a Impugnante se valerá do seguinte exemplo numérico para fins de ilustrar as diferentes formas de informação das provisões no resultado, bem como seu idêntico efeito fiscal.

oo. Considere-se um hipotético Contribuinte que tenha auferido, ao final do ano-calendário de 2011 (31.12.2011), um Lucro Líquido no valor de R\$ 1.000.000,00, bem como tenha verificado ao final daquele ano-calendário (31.12.2011) um saldo nas contas patrimoniais das provisões (digamos, para fins do exemplo, "Provisões para Contingências") no valor de R\$ 100.000,00, sendo que o Contribuinte em questão adicionou ao Lucro Real do ano anterior (31.10.2010) o saldo então encontrado na conta de provisões para contingências, no valor de R\$ 90.000,00.

pp. No exemplo citado, se o Contribuinte em questão tivesse se utilizado da forma de ajuste das provisões por meio dos saldos finais verificados no ano-calendário de 2011 e no ano anterior (31.12.2010), o cenário seria o seguinte:

Exemplo Numérico - Cenário nº 1 Controle das Provisões pelos Saldos iniciais e Finais encontrados no Ano-Calendário de 2011: Ano-Calendário 2011:

Lucro Líquido: R\$ 1.000.000,00

(+) Adições (Provisões para Contingências - Saldo em 31/12/2011): R\$ 100.000,00

(-) Exclusão (Provisões para Contingências - Saldo em 31/12/2010): (R\$ 90.000,00)

OBS: VALOR ADICIONADO AO LUCRO REAL DO ANO ANTERIOR (2010).

LUCRO REAL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2011: R\$ 1,010,000,00

qq. Agora, levando-se em conta os mesmos dados, confira-se os efeitos sobre o Lucro Real caso o mesmo Contribuinte hipotético houvesse considerado o critério de informação das provisões pelo seu saldo patrimonial líquido (tal como fez a Impugnante na nova apuração apresentada à Fiscalização em 05/05/2016):

Exemplo Numérico - Cenário nº 2 Controle das Provisões pelo seu Saldo Patrimonial Líquido Ano-Calendário 2011:

Lucro Líquido: R\$ 1.000.000,00

(+) Adições Provisões Contingências () = R\$ 100.000,00 (saldo em 31.12.2011)*

(-) R\$ 90.000,00 (saldo adicionado em 31.12.2010)

= (+) R\$ 10.000,00

LUCRO REAL DO ANO-CALENDARIO DE 2011: R\$ 1.010.000,00

(*) *Pela Movimentação do Saldo patrimonial líquido*

rr. Observa-se que o efeito da utilização de ambos os métodos para fins adição das provisões ao Lucro Real é, rigorosamente, idêntico, pois, em ambos os cenários, chegou-se a um Lucro Real no valor de R\$ 1.010.000,00 - muito embora, no Cenário nº 1, o valor nominal a título de exclusão tenha sido maior do que no Cenário nº2.

ss. A partir da explanação apresentada por meio do exemplo numérico (Cenários 1 6 2) acima torna-se claro o erro de raciocínio em que incorreu a Fiscalização no que se refere à cobrança levada a termo no Item 1 do AIIM.

tt. Como já dito, verifica-se que a Fiscalização está comparando o valor de exclusões indicado no segundo cálculo (ou seja, -R\$ 9.898.025,71 – Conforme Tabela nº 2 acima, o qual equivale ao "Cenário nº 2" no exemplo citado) com o valor de exclusões indicado no primeiro cálculo (ou seja, -R\$ 48.779.947,59 - Conforme Tabela nº 2 acima, o qual, por sua vez, equivale ao "Cenário nº 1» no exemplo citado acima), para fins de exigir a inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da diferença entre os dois valores (R\$ 38.881.921,88 = 48.779.947,59 - 9.898.025,71).

uu. À toda evidência, esse raciocínio da Fiscalização está equivocado pois - primeiramente – implica em uma comparação entre grandezas de diferente natureza, pois - como já dito - no cálculo original, a Impugnante controlou as provisões pelos saldos das contas de provisões verificados no final do período anterior (isto é, em 31/12/2010) e que haviam sido adicionados ao Lucro Real daquele ano (2010), ao passo que foram adicionados os saldos das contas de provisão verificados ao final do período (31/12/2011).

vv. Por outro lado, na nova apuração apresentada em 05/05/2016, a Impugnante controlou as provisões pela movimentação líquida, tendo apenas informado adição correspondente à diferença entre o saldo encontrado ao final do período (isto é, em 31/12/2011) e o valor adicionado no ano anterior (saldo final encontrado em 31/12/2010) – o que, como demonstrado, tem o mesmo efeito fiscal.

ww. Além disso, verifica-se que a Fiscalização agiu precipitadamente ao efetuar o lançamento da diferença entre as exclusões indicadas em ambos os cálculos, pois este raciocínio considera, isoladamente, as exclusões indicadas na nova apuração do Lucro Real, sem levar em conta o valor de adições informado no novo cálculo (05/05/2016).

xx. Assim, não se justifica a "glosa" e cobrança do valor de R\$ 38.881.921,88 a título de supostas exclusões indevidas. A Fiscalização, na verdade, está comparando o cálculo original com a nova apuração apresentada pela Impugnante (05/05/2016), porém, faz esta comparação de forma parcial, com dois pesos e duas medidas. Em outras palavras, a Fiscalização compara apenas as exclusões indicadas em ambos os cálculos, ignorando por completo as adições - o que, evidentemente, prejudica todo o seu raciocínio.

yy. Para suportar seu raciocínio, a Fiscalização teria que ter

auditado e refutado não apenas as exclusões isoladamente, mas, também, as adições informadas pela Impugnante na nova apuração do Lucro Real apresentada em 05/05/2016 – o que, em nenhum momento, foi feito no curso do procedimento fiscalizatório que antecedeu o AIIM.

zz. E muito pelo contrário, pois verifica-se, inclusive, que a Fiscalização, aparentemente, está validando o valor de R\$ 55.709.904,04 a título de adições informado no segundo cálculo apresentado pela Impugnante (05/05/2016), o que se verifica a partir da seguinte afirmação do Sr. Agente Fiscal:

aaa. Verifica-se que o Sr. Agente Fiscal reconhece que a nova apuração informada pela Impugnante em 05/05/2016 está coerente com os balancetes entregues à Fiscalização em 29/04/2016 - inclusive, no que se refere às adições informadas (R\$ 55.709.904,04).

bbb. Entretanto, a Fiscalização está aplicando um critério duplice no tratamento da informação prestada pela Impugnante em 05/05/2016: quanto às exclusões, a Fiscalização considerou o cálculo novo, ao passo que, quanto às adições, a Fiscalização está considerando o cálculo antigo. Eis os "dois pesos e duas medidas" aplicados pela Fiscalização.

ccc. Semelhante "critério" aplicado pela Fiscalização não serve para demonstrar qualquer omissão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL - pois, como já dito, está considerando as exclusões de forma isolada, sem levar em conta o valor de adições informado no segundo cálculo (05/05/2016).

ddd. No lugar de produzir provas que supostamente pudessem refutar o segundo cálculo apresentado pela Impugnante, a Fiscalização se valeu, exclusivamente, de uma suposta confissão que, como demonstrado, jamais existiu.

eee. Esse fato, por si só, já permitiria concluir pela NULIDADE do AIIM quanto ao item "1" por deficiência de fundamentação, uma vez que a metodologia empregada pela Fiscalização é, claramente insuficiente para demonstrar, cabalmente, a existência de valores a serem adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2011 – cujo reconhecimento fica, desde já, requerido.

fff. Subsidiariamente, deve ser reconhecida a improcedência do Item "1" pois a Impugnante provou, por meio da nova apuração apresentada em 05/05/2016, que não foi apurado valor devido de

IRPJ/CSLL ao final do ano calendário de 2011 mas tão somente, um prejuízo fiscal/base negativa em valor ligeiramente inferior ao quanto havia sido informado na DIPJ.

ggg. Em última análise, verifica-se que a nova apuração do Lucro Real informada à Fiscalização no curso do procedimento fiscalizatório (05/05/2016) está coerente com o balancete anual entregue pela Impugnante à Fiscalização em 29/04/2016 - conforme reconheceu o Sr. Agente Fiscal no Termo de Verificação Fiscal (Fis. 9, Item 27).

hhh. Sendo assim, que outras provas poderia produzir a Impugnante para refutar a alegação da Fiscalização, quando é o próprio Sr. Agente Fiscal quem, apesar de assumir que o novo cálculo apresentado pela Impugnante (05/05/2016) possui respaldo no balancete apresentado à Fiscalização, está tratando as informações fornecidas com um duplo critério, para efeito de considerar o novo cálculo (05/05/2016) apenas no que se refere ao valor das exclusões, mas não para fins das adições?

iii. Logo, na remota hipótese de não se entender pela NULIDADE ou improcedência da autuação quanto ao Item "1", por deficiência de fundamentação, deverá o julgamento ser convertido em diligência a fim de que se possa realizar nova auditoria da apuração do Lucro Real apresentada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016.

DO ERRO DA FISCALIZAÇÃO QUANTO ÀS CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA/PASSIVA NÃO REALIZADA (EMPRESA OPTANTE PELO REGIME DE CAIXA)

jjj. No Item "2" do AIIM, a Fiscalização questiona os valores adicionados pela Impugnante ao Lucro Real a título de variação cambial, sendo que a Impugnante adicionou o montante de R\$ 38.225.147,00 a tal título, ao passo que a Fiscalização entende que o valor de R\$ 42.949.089,05 deveria ter sido adicionado.

kkk. Como consequência, a Fiscalização está exigindo a inclusão do valor de R\$ 4.475.379,96 à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (cf. Termo de Verificação Fiscal - fls. 10, Item 31).

lll. O fundamento apontado pela Fiscalização para suportar tal conclusão é que o valor de R\$ 38.225.147,00 a título de variação cambial, supostamente, não encontraria suporte no balancete anual apresentado à Fiscalização, considerando os valores informados nas Contas Contábeis nºs 513202999 e 513203999.

mmm. Como cediço, o art. 30 da MP nº 2.158-35/20112 tornou facultativa a opção pelo regime de competência para fins de reconhecimento das receitas/despesas relativas à variação cambial.

nnn. Conforme reconhece a Fiscalização, no caso da Impugnante, a opção foi pela tributação pelo regime de caixa, o que significa que os valores efetivamente pagos/realizados são

considerados como despesas dedutíveis do Lucro Real, ao passo que as despesas ainda não pagas/provisionadas são consideradas como indedutíveis.

ooo. Conforme se verifica, no caso de opção pelo regime de caixa, a obrigação relativa a variação cambial deve ser considerada para fins de determinação do Lucro Real no momento de sua liquidação.

ppp. Ocorre que Conta Contábil nº 513202999 - apontada pela Fiscalização - na verdade, se refere a Variação Cambial Passiva Realizada, que - portanto - é uma despesa dedutível do Lucro Real, uma vez que a Impugnante é optante pelo Regime de Caixa, ao contrário das contas relativas a Variação Cambial Passiva Não Realizada, despesas indedutíveis que, como tal, devem ser adicionadas ao Lucro Real.

qqq. Observe-se que, somando-se as Contas Contábeis que, efetivamente, se referem a Variações Cambiais Não Realizadas (Contas Contábeis nºs 513102999 e 513202999), chega-se ao valor de R\$ 38.225.147.00, conforme balancete entregue pela Fiscalização em 29/04/2016, que - por sua vez -corresponde, exatamente, ao valor adicionado ao Lucro Real.

rrr. Logo, verifica-se que a Fiscalização, em verdade, se equivocou quanto às contas contábeis a serem adicionadas ao Lucro Real, sendo que, se se tratando de contribuinte optante pelo Regime de Caixa - caso da Impugnante - somente devem ser adicionadas ao Lucro Real as Contas Contábeis relativas às variações cambiais não realizadas.

sss. Diante disso, verifica-se a patente improcedência da cobrança veiculada no Item 2 do AIIM.

ITEM "3" - DA IMPOSSIBILIDADE DE SUSTENTAR ACUSAÇÃO DE OMISSÃO DE RESULTADO EM MERA PRESUNÇÃO, DESPROVIDA DE FUNDAMENTO LEGAL OU LÓGICO. PREMISSAS EQUIVOCADAS DA FISCALIZAÇÃO QUANTO À FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DO CRÉDITO DE IPI

ttt. No item "3" do AIIM, a Fiscalização questiona o fato de que a Impugnante transferiu ao resultado uma despesa atinente à baixa do ativo referente ao crédito de IPI que havia sido anteriormente registrado, com fundamento em decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2004.51.010.04473-8, em trâmite perante a Justiça Federal da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro.

uuu. Alega a Fiscalização que o valor atinente a este crédito teria sido originalmente contabilizado pela Impugnante em Contas do Ativo (124144 - "IPI/PER/DCOMP" e 124115-"IPI A RECUPERAR"), e que a Impugnante teria, supostamente, constituído uma suposta "provisão de receita" - referente à expectativa de direito existente com base no Processo Judicial.

vvv. Sustenta a Fiscalização que a suposta "provisão de receita" não teria sido adicionada ao resultado no momento de sua suposta constituição, e que, portanto, a Impugnante não poderia

transferir para o resultado a despesa referente à baixa do ativo em questão.

www. Do quanto afirmado pela Fiscalização, extraem-se os seguintes pontos: a) A cobrança veiculada no Item 3, na verdade, decorre de uma presunção, pois a Fiscalização reconhece não ter produzido provas de que o valor atinente ao crédito de IPI contabilizado no ativo teria sido supostamente excluído do lucro real (a própria Fiscalização afirma que "possivelmente" a Impugnante teria excluído).

xxx. No entanto, é da Fiscalização o ônus de produzir provas de fatos que impliquem em redução do montante de imposto devido (como, por exemplo, uma exclusão). Como, no caso, a Fiscalização não se desincumbiu deste ônus, isto já seria suficiente para se considerar NULO o Item, ou no mínimo improcedente, por ausência de fundamentação.

yyy. b) Ainda que assim não fosse, uma presunção fiscal ou decorre de lei ou deve, ao menos estar baseada em um fato indiciário que guarda necessário nexo de causa e efeito com a conclusão assumida pela Fiscalização. No caso, a presunção da Fiscalização não é prevista em lei e tampouco possui nexo lógico. O raciocínio é nitidamente circular, pois a Fiscalização presume que, se houve dedução de uma despesa referente à baixa de um ativo contabilizado anteriormente, então, é porque o lançamento em contrapartida a este ativo não teria sido tributada. Entretanto, não há nenhum nexo causal entre um fato (baixa de um ativo transferida ao resultado) e outro (não adição da receita atinente a este ativo ao Lucro Real em um primeiro momento).

zzz. c) Na verdade, a lógica empregada pela Fiscalização contraria a forma usual como se dá a contabilização de um crédito de IPI como a Impugnante passará a expor.

aaaa. No que se refere ao crédito de IPI em questão, esclareça-se que o pedido formulado pela Impugnante na Petição Inicial do Mandado de Segurança visava assegurar o direito a "créditos de IPI pagos na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes (águas minerais naturais -2201.10.00); b) autorização para compensação de tributos, via PER/DCOMP".

bbbb. Quando se trata de tributos recuperáveis (como se dá, via de regra, no caso do ICMS e do IPI), o valor atinente ao tributo não deve fazer parte da contabilização dos estoques³, e, por conseguinte, não compõe o Custo dos Produtos Vendidos (CPV).

cccc. O valor atinente aos Impostos a Recuperar (no que se inclui o valor do crédito de IPI) deve ser contabilizado em Conta do Ativo - tal como, efetivamente, fez a Impugnante.

dddd. Para fins de melhor ilustrar a forma de contabilização de um crédito de IPI, a Impugnante se valerá do seguinte exemplo numérico.

eeee. Considere-se uma empresa que realize, em um determinado período, a compra 3 de insumos no valor de R\$ 400.000,00, onde está incluído o IPI (10%) e em que, para fins de simplificação, todos estes insumos tenham sido utilizados para produção de bens e que todos os seus produtos tenham sido vendidos por R\$ 800.000,00.

ffff. Neste cenário hipotético, confira-se a contabilização do crédito de IPI:

gggg. No exemplo numérico acima referido, note-se que os estoques de matéria-prima - e, por consequente, o Custo dos Produtos Vendidos (CPV) - aparecem por seus valores de custo sem inclusão do IPI (ou seja, R\$ 400.000,00 - R\$ 40.000,00 = R\$ 360.000,00). O valor do IPI está contabilizado em conta de ativo, uma vez que exprime o direito da empresa de recuperar/compensar este valor contra o IPI devido nas vendas.

hhhh. Para a apuração do resultado do período, basta transferir as Vendas e Custo dos Produtos Vendidos (CPV) para o Resultado. Note-se que o valor de CPV transferido para resultado não inclui o valor referente ao crédito de IPI:

iiii. A conclusão, portanto, é que o valor de IPI a recuperar, registrado no Ativo, impactou, positivamente, o resultado, incrementando, assim, o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

jjjj. Observe-se que, se se tratasse de Imposto não recuperável, o cenário descrito acima seria diferente, uma vez que o IPI teria que ser considerado no valor dos estoques e, conseqüentemente, do CPV. Note-se que a redução do Lucro Real teria sido maior caso o IPI não fosse recuperável (R\$ 400.000,00, e não R\$ 360.000).

kkkk. Do acima exposto, conclui-se que, ao contrário do presumido pela Fiscalização, o valor do crédito de IPI (Imposto Recuperável) não foi deduzido do Lucro Real no momento da sua contabilização. Ao contrário do que presumido pela Fiscalização, o registro do valor do crédito de IPI a "débito" em Conta do Ativo (IPI a Recuperar) implicou em adição deste valor ao Lucro Real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

llll. Por outro lado, em razão do cenário jurisprudencial então existente quanto à tese jurídica discutida nos autos do Processo Judicial em questão, a Impugnante decidiu baixar do Ativo o crédito de IPI então contabilizado por força da decisão judicial.

mmmm. Observe-se que, em 09 de novembro de 2009, o V. Acórdão proferido pela C. Quarta Turma Especializada do E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região houve por negar provimento à Apelação da Impugnante nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.51.010.04473-8.

nnnn. Por meio deste V. Acórdão, o E. TRF da 2ª Região houve por confirmar a r. Sentença que havia denegado a segurança - embora mantendo os efeitos da liminar inicialmente concedida à Impugnante - para efeito de afastar o direito da Impugnante ao ressarcimento e compensação de créditos de IPI acumulados em

razão da aquisição de insumos tributados utilizados na fabricação de produtos não tributados na saída, tanto no período anterior quanto no período de vigência do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

oooo. Portanto, a partir do V. Acórdão acima cessaram os efeitos da medida liminar que reconheceu, em um primeiro momento, o direito da Impugnante aos créditos - de onde a decisão de proceder à sua baixa do Ativo.

pppp. Uma vez que, como demonstrado, o valor do crédito de IPI havia impactado positivamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento de sua contabilização, a despesa referente à sua baixa do Ativo é, evidentemente, dedutível para fins de apuração do Lucro Real.

qqqq. Portanto, resta demonstrado que a Impugnante procedeu corretamente ao proceder à dedução dos valores atinentes ao crédito de IPI contabilizado nas contas do Ativo 124144 ("IPI/PER/DCOMP") e 124115 ("IPI A RECUPERAR") quando da baixa de tais créditos do ativo contra resultado.

DO PEDIDO

rrrr. Diante do exposto, a Impugnante requer que V.Sas, se dignem de: 1) quanto ao Item "1" do AIIM, acolher a preliminar de NULIDADE, uma vez que a metodologia da Fiscalização é claramente insuficiente para demonstrar a suposta exclusão indevida da base de cálculo, uma vez que a Fiscalização está comparando as exclusões informadas no cálculo original pelo valor bruto das contas de provisão, ao passo que, na nova apuração informada pela Impugnante à Fiscalização (05/05/2016), estes valores foram informados pelo seu saldo patrimonial líquido. Logo, não há nenhum sentido na metodologia empregada pela Fiscalização, que, por sinal, considera, isoladamente, o valor das exclusões, sem levar em conta o valor das adições informadas no segundo cálculo (05/05/2016), que, conforme reconheceu o Sr. Agente Fiscal, está coerente com o balancete anual apresentado à Fiscalização;

ssss. 2) Subsidiariamente, deve ser reconhecida a improcedência do Item "1", pois a Impugnante provou, por meio da nova apuração apresentada em 05/05/2016, que não foi verificado valor devido de IRPJ/CSLL ao final do ano-calendário de 2011, mas, tão somente, um prejuízo fiscal/base negativa em valor ligeiramente inferior ao quanto havia sido informado na DIPJ;

tttt. 3) Caso assim não se entenda - o que se admite apenas para argumentar -requer a Impugnante que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de que a Fiscalização possa realizar nova auditoria do novo cálculo apresentado pela Impugnante em 05/05/2016, à luz dos esclarecimentos constantes da presente Impugnação;

uuuu. 4) Quanto ao Item "2" do AIIM, reconhecer a sua flagrante improcedência, pois a Fiscalização se equivocou

quanto à exigência de adição de conta contábil que, na verdade, se refere a Variação Cambial já realizada - e, portanto, dedutível do Lucro Real, uma vez que a Impugnante é optante pelo regime de caixa;

vvvv. 5) Quanto ao Item "3" do AIIIM, reconhecer a sua NULIDADE, pois a própria Fiscalização reconhece que não produziu provas da suposta não adição do valor da "receita" correspondente ao crédito de IPI contabilizado no Ativo - prova

esta cujo ônus lhe incumbia, por se tratar de circunstância que implica em omissão de resultado e redução do montante do Imposto devido. Por outro lado, é também, claramente, improcedente o Item "3", pois a presunção da Fiscalização não possui embasamento lógico ou legal, sendo que, como demonstrado pela Impugnante, ao contabilizar o crédito de IPI no ativo, o valor do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) foi reduzido - o que significa dizer que o valor do crédito de IPI foi, sim, adicionado ao Lucro Real em um primeiro momento. Logo, é justa a dedução do valor correspondente à baixa deste ativo quando de sua conversão em despesa, para fins de anulação do seu efeito fiscal.

www. Protesta a Impugnante provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, bem como pela juntada de outros documentos aptos à comprovação de suas alegações após a apresentação da presente defesa - o que se justifica em atenção aos Princípios da Verdade Material e do Formalismo Moderado que devem permear o Processo Administrativo Fiscal.

5. Às fls. 613/614 consta despacho proferido por esta 2ª Turma da DRJ/Curitiba, em 26/06/2017, solicitando diligência à DRF de origem. Relatou-se que a fiscalização glosou R\$ 38.881.921,88 a título de exclusões indevidas, R\$ 4.475.379,96 a título de Variação Cambial Passiva, e R\$ 11.251.599,48 a título de estorno de crédito de IPI. Foi feito um resumo dos principais argumentos formulados na impugnação, e foi solicitado que a autoridade fiscal: i) analisasse as alegações resumidas; ii) pronunciasse quanto a essas alegações; iii) demonstrasse eventuais correções a serem feitas no lançamento.

6. A diligência foi cumprida, conforme Relatório de Diligência de fls. 622/626, lavrado em 20/02/2018.

7. O contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 673/696, assim resumidas:

ITEM (I) – Glosa das Exclusões – Diferentes Metodologias para o Cálculo das Provisões – Demonstração de que o Uso das Diferentes Metodologias Gera o Mesmo Resultado – Consideração de Todas as Contas de Provisão.

a. No auto de infração, a Fiscalização constatou que, no cálculo original, havia exclusões em montante total de R\$ 48.779.947,59, ao passo que, na nova apuração do Lucro Real apresentada pela Impugnante em 2016, passou a existir somente uma exclusão em valor de R\$ 9.898.025,71 (correspondente ao ajuste de equivalência patrimonial).

b. Tal constatação levou a Fiscalização a concluir – de forma precipitada, com a devida vênia – que a diferença entre as exclusões apontadas nos dois cálculos (ou seja, R\$ 48.779.947,59 – R\$ 9.898.025,71 = R\$ 38.881.921,88) corresponderia, supostamente, a exclusões realizadas de forma indevida. Para que se possa mais facilmente realizar a comparação entre os dois cálculos, foram elaboradas as planilhas abaixo:

Apuração Original do Lucro Real, conforme DIPJ 2012 (Ano Calendário 2011)		Nova Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	R\$ 46.337.227,54	Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 47.056.543,38
44. (+) OUTRAS ADIÇÕES	R\$ 93.528.595,13	(+) ADIÇÕES	R\$ 55.709.904,04
78. (-) OUTRAS EXCLUSÕES	(-R\$ 48.779.947,59)	Provisões não dedutíveis	R\$ 14.245.226,18
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-1.588.580,00	Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
		Varição Cambial Não Realizada	R\$ 38.225.147,19
		(-) EXCLUSÕES:	-R\$ 9.898.025,71
		Ajustes Equivalência Patrimonial	-R\$ 9.898.025,71
		LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05

c. Em sua defesa Defesa Administrativa, a Impugnante demonstrou que, na apuração do Lucro Real que originalmente embasou a DIPJ/2012 e na nova apuração informada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016, foram utilizados diferentes critérios para a informação das provisões, sendo que, no que se refere ao segundo cálculo (05/05/2016), as provisões foram adicionadas ao Lucro Real pelo seu valor líquido, ao passo que, no primeiro cálculo, que embasou a DIPJ/2012, havia sido levado em consideração o valor acumulado das contas patrimoniais (isto é: adicionou-se o saldo acumulado das contas patrimoniais de provisão encontrado ao final do período, 31/12/2011 e excluiu-se o saldo encontrado no início do período, 01/01/2011, o qual havia sido adicionado ao Lucro Real do ano anterior: 2010).

d. Ambos os métodos possuem embasamento legal no art. 247, §2º, do RIR/IR, bem como representam o mesmo impacto fiscal. Tanto que a diferença líquida entre as adições e exclusões que se verificam entre a DIPJ e a nova apuração do Lucro Real informada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016 é de grandeza muito semelhante (abstraídas algumas reconhecidas diferenças, que foram corrigidas pela Impugnante no segundo cálculo, apresentado em 05/05/2016).

e. Neste sentido, foi demonstrado na Impugnação que as aparentes divergências entre os dois cálculos se devem, majoritariamente, ao diferente método utilizado para seu controle, porém, o efeito fiscal foi o mesmo, como já referido.

f. Por óbvio, para que não se gere distorções, é imperioso que as provisões adicionadas ou excluídas sejam analisadas em conjunto e se sujeitem ao mesmo método. Ocorre que, no presente caso, o Fisco acabou por comparar o valor de exclusões indicado no segundo cálculo (R\$ 9.898.025,71 – apurado com base no saldo patrimonial líquido) com o valor de

exclusões indicado no primeiro cálculo (R\$ 48.779.947,59, apurado com base no valor acumulado das contas patrimoniais).

g. Além disso, o raciocínio do Fisco considera, isoladamente, as exclusões indicadas na nova apuração do Lucro Real, sem levar em conta o valor de adições informado no novo cálculo (05/05/2016). Ou seja, utiliza um método de cálculo das adições diverso das exclusões, gerando as distorções acima apontadas.

h. Diante do patente erro na metodologia adotada pela Fiscalização, o feito foi convertido em diligência, contudo, a Autoridade Fiscal, ainda assim continuou cometendo alguns equívocos. Em primeiro lugar, foi, equivocadamente, dito no relatório fiscal que a Impugnante reduziu o montante das exclusões do ajuste referente ao resultado apurado em 31.12.2011 de R\$ 48.779.947,59 para R\$ 9.898.025,71, e que as provisões contidas nas exclusões eram:

- i) provisão para variação cambial ativa no valor de R\$ 5.071.877,81;*
- ii) provisão de contingências no valor de R\$ 828.680,32;*
- iii) Outras provisões no valor de R\$ 26.051.914,08;*

TOTAL: R\$ 31.952.472,21

i. Todavia, como já exaustivamente exposto, a Impugnante não reduziu, simplesmente, as suas exclusões como equivocadamente afirma o Fisco. Na realidade, como já dito, a diferença entre os referidos montantes se refere, especialmente, à metodologia utilizada pela Impugnante para o cálculo de suas provisões no primeiro e segundo cenários.

j. Além disso, como já exposto, em 2016, a Impugnante realizou alguns ajustes na apuração do seu Lucro Real em consonância com os seus demonstrativos contábeis e os preceitos da legislação fiscal. Neste sentido, mesmo que a Impugnante houvesse adotado a mesma metodologia para a apuração das suas provisões de acordo com o critério adotado na DIPJ/2012, o valor apurado a título de exclusões seria ligeiramente diferente dos citados R\$ 48.779.947,59.

k. Com efeito, utilizando-se a metodologia para o cálculo dos ajustes das provisões de acordo com o mesmo critério utilizado na DIPJ/12, seria possível resumir o valor total dos ajustes do referido período (adições e exclusões) de acordo com o quadro abaixo:

Reapresentação da Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 47.056.543,38
(+) ADIÇÕES	R\$ 87.464.893,93
Provisões não dedutíveis	R\$ 40.928.338,26
Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
Variação Cambial Não Realizada	R\$ 43.297.025,00
(-) EXCLUSÕES:	-R\$ 41.653.015,60
Provisões não dedutíveis	-R\$ 26.683.112,08
Variação Cambial Não Realizada	-R\$ 5.071.877,81
Ajustes Equivalência Patrimonial	-R\$ 9.898.025,71

LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05
-------------------------------------	-------------------

l. O quadro acima foi elaborado para a demonstração da apuração do Lucro Real, de acordo com a mesma metodologia utilizada na DIPJ/2012, contudo, considerando os ajustes realizados na nova apuração apresentada em 2016, de acordo com o balancete juntado aos autos do processo.

m. De acordo com o demonstrativo acima, elaborado com base nos balancetes apresentados à Fiscalização e constantes dos autos do processo, verificam-se ajustes de exclusões no montante de R\$ 41.653.015,60 e não de R\$ 48.779.947,59. Frise-se que tal demonstrativo foi elaborado com a finalidade de possibilitar a comparação de cenários dentro de uma mesma sistemática de apuração de ajustes do Lucro Real. Contudo, deve-se destacar que a mera alteração do método de evidenciação dos ajustes não gera quaisquer efeitos na apuração do Lucro Real, consoante verifica-se dos quadros comparativos abaixo:

Reapresentação da Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 47.056.543,38
(+) ADIÇÕES	R\$ 87.464.893,93
Provisões não dedutíveis	R\$ 40.928.338,26
Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
Variação Cambial Não Realizada	R\$ 43.297.025,00
(-) EXCLUSÕES:	-R\$ 41.653.015,60
Provisões não dedutíveis	-R\$ 26.683.112,08
Variação Cambial Não Realizada	-R\$ 5.071.877,81
Ajustes Equivalência Patrimonial	-R\$ 9.898.025,71
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05

Nova Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 47.056.543,38
(+) ADIÇÕES	R\$ 55.709.904,04
Provisões não dedutíveis	R\$ 14.245.226,18
Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
Variação Cambial Não Realizada	R\$ 38.225.147,19
(-) EXCLUSÕES:	-R\$ 9.898.025,71
Provisões não dedutíveis	R\$ 0,00
Variação Cambial Não Realizada	R\$ 0,00
Ajustes Equivalência Patrimonial	-R\$ 9.898.025,71
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05

n. Conforme se depreende dos resumos acima, o valor do prejuízo apurado é o mesmo nas duas situações. A única diferença entre eles é que, no primeiro, os ajustes de provisão foram informados de acordo com o método de adição e exclusão dos saldos das contas patrimoniais e o segundo foi elaborado de acordo com o método do saldo líquido de movimentação do período.

o. Ainda, para que não restem dúvidas a respeito da correta apuração do Lucro Real pela Impugnante, é imperioso esclarecer que os ajustes de variação cambial não realizada foram considerados líquidos por ocasião da reapresentação dos cálculos de apuração do Lucro Real em 2016, resultando numa

adição de R\$ 38.225.147,00. Ao passo que no demonstrativo ora apresentado, foi realizado o referido ajuste por meio da adição de R\$ 43.297.025,00 e da exclusão no valor de R\$ 5.071.877,81, resultando no mesmo efeito positivo líquido na apuração do Lucro Real de R\$ 38.225.147,00.

p. Ressalte-se que referido ajuste da conta de variação cambial foi expressamente considerado como correto pela digníssima Fiscalização, conforme abaixo:

q. Ademais, para facilitar a compreensão do acima exposto, a Impugnante requer a juntada dos demonstrativos anexos, elaborados com base nos balancetes juntados aos autos (docs. anexos).

Nova Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)

r. Apesar dos mencionados equívocos, a Fiscalização não se limitou a considerar como exclusão indevida a diferença entre R\$ 48.779.947,59 e R\$ 9.898.025,71, assim como o fez o Fisco quando da lavratura do auto de infração.

s. Com efeito, na manifestação fiscal ora em comento, a Autoridade Fiscal passou a verificar as contas de provisão constantes do balancete da Impugnante, para então apurar o valor das exclusões que seriam permitidas e das adições que deveriam ser feitas.

t. Deve-se ressaltar que, ao fazer a abertura das contas de provisão mencionadas pela Fiscalização, para apurar o valor das exclusões e adições, a Autoridade Fiscal utilizou um terceiro método de cálculo, diverso dos dois métodos anteriormente mencionados e utilizados pela Impugnante. Nos cálculos ora elaborados pela Autoridade Fiscal, não foi utilizado o método de adição ao Lucro Real pelo valor líquido das contas de provisão, nem se adicionou o saldo acumulado das contas patrimoniais de provisão encontrados ao final do período, excluindo-se o saldo no início do período.

u. Como dito, a Autoridade Fiscal utilizou um terceiro método, no qual foram apuradas, mês a mês, as constituições e reversões das provisões, considerando como passível de exclusão as reversões e como exigível de adição as constituições.

v. Veja-se a conta 227101005 – Provisão para Contingências, utilizada pela Fiscalização no termo de diligência ora em comento:

w. O mesmo foi realizado em relação à conta contábil 215102099 – Outras Provisões:

x. Ao final, tendo em vista as contas contábeis de provisão acima mencionadas, a Autoridade Fiscal conclui que seria possível uma exclusão total de Reversão de Provisões Constituídas (acima destacadas em vermelho), no valor de R\$ 15.969.979,45.

y. Neste ponto, é importante destacar um pequeno equívoco na conclusão da Autoridade Fiscal. Como dito, o valor total de

exclusão de R\$ 15.969.979,45, aceito pela Fiscalização, é composto pelas Reversões de Provisões Constituídas das duas contas contábeis acima referidas. Todavia, o valor R\$ 15.969.979,45 está incorreto, uma vez que a soma das Reversões de Provisão Constituída constantes das planilhas elaboradas pela própria Fiscalização (R\$ 13.147.342,80 + R\$ 4.812.694,72) perfaz o valor de R\$ 17.960.037,52.

z. O equívoco do Fisco se dá pelo fato de que acabou considerando o valor incorreto das Reversões de Provisão Constituída para a conta contábil 215102099 – Outras Provisões. Com efeito, ao invés de o Fisco considerar o valor das Reversões de Provisão Constituída de R\$ 4.812.694,72, considerou, equivocadamente, o saldo líquido entre as reversões de provisão (R\$ 4.812.694,72) e as constituições de provisão (R\$ 7.635.331,37), chegando ao equivocado valor de R\$ 2.822.636,65.

aa. Neste sentido, ainda que não sejam acolhidos os argumentos sobre o valor total das exclusões, que a Impugnante passará a expor, é imperioso que Ilustre Delegacia de Julgamento reconheça, desde logo, o valor de exclusão de R\$ 17.960.037,52 e não de R\$ 15.969.979,45, tendo em vista o patente equívoco acima mencionado.

bb. Em outro giro, conforme passará a Impugnante a demonstrar, independentemente do método que se utilize para a contabilização das provisões, o resultado deve ser sempre o mesmo, contanto que se faça isso de forma coerente.

cc. Ou seja, o fato de a Fiscalização ter utilizado um terceiro método de contabilização das provisões (com base na soma das constituições e das reversões de provisão), não altera em nada o resultado do ajuste final das provisões.

dd. Utilizando-se o método da própria Fiscalização para a conta contábil 227101005 – Provisão para Contingências, verifica-se que o Fisco considerou como objeto de exclusão o valor total das reversões de provisão no montante de R\$ 13.147.342,80, e, como objeto de adição as constituições de provisão no valor total de R\$ 23.626.617,82. No final das contas, a diferença entre as reversões (exclusões) e as constituições (adições) é um reflexo positivo líquido no Lucro Real de R\$ 10.479.275,02 (R\$ 23.626.617,82 - R\$ 13.147.342,80). Veja-se o quadro explicativo abaixo:

MÉTODO DA FISCALIZAÇÃO						
PERIODO	SALDO	227101005 PROVISAO PARA CONTINGENCIAS				
		FISCALIZAÇÃO				
		MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 16.272.098,90					
jan-11	- 16.216.668,80	55.430,10	55.430,10	Reversão	- 55.430,10	
fev-11	- 16.161.151,80	55.517,00	110.947,10	Reversão	- 55.517,00	
mar-11	- 16.810.533,25	- 649.381,45	- 538.434,35	Constituição		649.381,45
abr-11	- 16.752.031,25	58.502,00	- 479.932,35	Reversão	- 58.502,00	
mai-11	- 16.711.198,25	40.833,00	- 439.099,35	Reversão	- 40.833,00	
jun-11	- 16.945.629,45	- 234.431,20	- 673.530,55	Constituição		234.431,20
jul-11	- 16.556.241,45	389.388,00	- 284.142,55	Reversão	- 389.388,00	
ago-11	- 16.541.000,45	15.241,00	- 268.901,55	Reversão	- 15.241,00	
set-11	- 4.008.568,75	12.532.431,70	12.263.530,15	Reversão	- 12.532.431,70	
out-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15			
nov-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15			
dez-11	- 26.751.373,92	- 22.742.805,17	- 10.479.275,02	Constituição		22.742.805,17
SALDO FINAL					- 13.147.342,80	23.626.617,82
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	10.479.275,02

ee. Caso a Autoridade Fiscal houvesse utilizado o método de adição do saldo acumulado das contas patrimoniais de provisão encontrado ao final do período, em 31/12/2011, e exclusão do saldo encontrado no início do período, 31/12/2010, teria considerado a exclusão do saldo inicial da conta no montante de R\$ 16.272.098,90 e adicionado o saldo final da conta, no valor de R\$ 26.751.373,92. O resultado líquido dessa conta seria exatamente o mesmo: R\$ 10.479.275,02 (R\$ 26.751.373,92 - R\$ 16.272.098,90).

Veja-se o quadro abaixo:

MÉTODO DOS SALDOS						
PERIODO	SALDO	227101005 PROVISAO PARA CONTINGENCIAS				
		QUADRO COMPARATIVO - FISCALIZAÇÃO				
		MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 16.272.098,90					
jan-11	- 16.216.668,80	55.430,10	55.430,10	Constituição	- 16.272.098,90	16.216.668,80
fev-11	- 16.161.151,80	55.517,00	110.947,10	Constituição	- 16.272.098,90	16.161.151,80
mar-11	- 16.810.533,25	- 649.381,45	- 538.434,35	Constituição	- 16.272.098,90	16.810.533,25
abr-11	- 16.752.031,25	58.502,00	- 479.932,35	Reversão	- 16.272.098,90	16.752.031,25
mai-11	- 16.711.198,25	40.833,00	- 439.099,35	Constituição	- 16.272.098,90	16.711.198,25
jun-11	- 16.945.629,45	- 234.431,20	- 673.530,55	Reversão	- 16.272.098,90	16.945.629,45
jul-11	- 16.556.241,45	389.388,00	- 284.142,55	Reversão	- 16.272.098,90	16.556.241,45
ago-11	- 16.541.000,45	15.241,00	- 268.901,55	Reversão	- 16.272.098,90	16.541.000,45
set-11	- 4.008.568,75	12.532.431,70	12.263.530,15	Constituição	- 16.272.098,90	4.008.568,75
out-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15	Reversão	- 16.272.098,90	4.008.568,75
nov-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15	Constituição	- 16.272.098,90	4.008.568,75
dez-11	- 26.751.373,92	- 22.742.805,17	- 10.479.275,02	Constituição	- 16.272.098,90	26.751.373,92
SALDO FINAL					- 16.272.098,90	26.751.373,92
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	10.479.275,02

ff. Por fim, caso a Autoridade Fiscal houvesse utilizado o método de adição ao Lucro Real pelo valor líquido da conta patrimonial, assim como a Impugnante fez em sua reapuração do Lucro Real apresentada em 2016, simplesmente teria adicionado o valor líquido de R\$ 10.479.275,02, sem informar qualquer tipo de exclusão. Veja-se o quadro demonstrativo abaixo:

PERÍODO	MÉTODO DA MOVIMENTAÇÃO		227101005 PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS			
	SALDO	MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 16.272.098,90					
jan-11	- 16.216.668,80	55.430,10	55.430,10	Reversão	- 55.430,10	
fev-11	- 16.161.151,80	55.517,00	110.947,10	Reversão	- 110.947,10	
mar-11	- 16.610.533,25	- 649.381,45	- 538.434,35	Constituição		538.434,35
abr-11	- 16.752.031,25	58.502,00	- 479.932,35	Constituição		479.932,35
maí-11	- 16.711.198,25	40.833,00	- 439.099,35	Constituição		439.099,35
jun-11	- 16.945.629,45	- 234.431,20	- 673.530,55	Constituição		673.530,55
jul-11	- 16.556.241,45	389.388,00	- 284.142,55	Constituição		284.142,55
ago-11	- 16.541.000,45	15.241,00	- 268.901,55	Constituição		268.901,55
set-11	- 4.008.568,75	12.532.431,70	12.263.530,15	Reversão	- 12.263.530,15	
out-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15	Reversão	- 12.263.530,15	
nov-11	- 4.008.568,75		12.263.530,15	Reversão	- 12.263.530,15	
dez-11	- 26.751.373,92	- 22.742.805,17	- 10.479.275,02	Constituição		10.479.275,02
SALDO FINAL						10.479.275,02
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	10.479.275,02

gg. Como se vê, independentemente do método que se utilize, o resultado é absolutamente o mesmo para efeito de apuração do Lucro Real. A única diferença é que no método de adição ao Lucro Real pelo valor líquido da conta patrimonial, não se informa qualquer a exclusão, mas somente a adição líquida da conta.

hh. Neste sentido, se a utilização dos diferentes métodos não gera qualquer diferença na apuração do Lucro Real, a questão que surge é: por qual razão o valor apurado na diligência Fiscal para as exclusões (R\$ 15.969.979,45) não está de acordo com o montante das exclusões apurado pela Impugnante?

ii. A razão dessa divergência reside, principalmente, no fato que a Autoridade Fiscal utilizou somente duas contas contábeis para o cálculo das provisões e não as demais contas constantes do balancete. Com efeito, na diligência fiscal, o Fisco utilizou somente as contas 227101005 – Provisão para Contingências e conta contábil 215102099 – Outras Provisões, conforme acima exposto. Caso a Autoridade Fiscal houvesse utilizado as demais contas constantes do seu balancete, certamente teria apurado o valor correto das provisões.

jj. Com efeito, a Autoridade Fiscal deveria ter considerado não somente as contas acima, mas também as contas referidas no quadro abaixo:

Provisões Não Dedutíveis - Custos

Provisões Analisadas

227101005	PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS
215102099	OUTRAS PROVISÕES

Provisões Não Analisadas

226101001	Provisão benefício pós emprego - CPC 33
214102033	Provisão CEFEM
112301001	Provisão de crédito de liquid duvidosa
214201099	Provisão Outros Gastos-Geral
113107001	Material Obsoleto

kk. Caso a Autoridade Fiscal houvesse considerado também as 5 contas contábeis não analisadas e acima referidas, teria

apurado um resultado de ajuste positivo, por meio do método do saldo líquido das contas de provisão no valor positivo de R\$ 14.245.225,57. Frise-se que este é o exato montante informado pela ll. Impugnante em sua apuração apresentada em 2016, a título de

“5.01 - Provisões não Dedutíveis – Custos”.

mm. Ao apurar as referidas contas, caso a Autoridade Fiscal houvesse utilizado o método de adição e exclusão dos saldos acumulados das contas patrimoniais, teria apurado a exclusão no valor de R\$ 26.683.112,08 e adição de R\$ 40.928.337,65, o que resultaria no mesmo efeito positivo líquido na apuração do Lucro Real de R\$ 14.245.225,57.

nn. Por fim, caso a Autoridade Fiscal houvesse utilizado o método de adição e exclusão das constituições e reversões das provisões, para todas as contas contábeis acima referidas, e não somente para as duas contas efetivamente utilizadas, teria apurado a exclusão de R\$ 33.416.028,32 (reversões) e adição de R\$ 47.661.250,81 (constituições), o que também resultaria no mesmo efeito positivo na apuração do Lucro Real de R\$ 14.245.225,57

oo. Foi elaborado o quadro demonstrativo abaixo, com base nos balancetes da Impugnante, para a comparação entre os três métodos acima referidos:

Conta	Descrição	SALDOS LÍQUIDOS ^x		MOVIMENTO MENSAL ^x (FISCALIZAÇÃO)		SALDOS ACUMULADOS (DIPI 2012)	
		MOVIMENTO	ADICÃO	EXCLUSÃO	ADICÃO	EXCLUSÃO	
Provisões Não Dedutíveis - Custos		14.245.225,57	47.661.250,89	-33.416.025,32	40.928.337,65	-26.683.112,08	
Provisões Analisadas		13.301.911,67	31.261.949,19	-17.960.037,52	31.638.911,15	-18.336.999,48	
227101005	PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS	10.479.275,02	23.626.617,82	-13.147.342,80	26.751.373,92	-16.272.096,90	
215102099	OUTRAS PROVISÕES	2.822.636,65	7.635.331,37	-4.812.694,72	4.887.537,23	-2.064.900,58	
Provisões Não Analisadas		943.313,90	16.399.301,70	-15.455.987,80	9.289.426,50	-8.346.112,60	
226101001	Provisão benefício pós-emprego - CPC 33	534.765,29	536.939,60	-2.174,31	4.113.028,01	-3.576.262,72	
214102033	Provisão CEFEM	192.125,76	741.693,00	-549.567,24	369.367,00	-177.241,24	
112301001	Provisão de crédito de liquid duvidosa	49.551,77	81.678,00	-32.126,23	3.365.808,00	-3.336.256,23	
214201099	Provisão Outros Gastos-Geral	222.307,08	15.033.679,10	-14.811.372,02	1.213.231,49	-990.924,41	
113107001	Material Obsoleto	-55.436,00	5.312,00	-60.748,00	207.992,00	-253.426,00	
Efeito		14.245.225,57		14.245.225,57		14.245.225,57	

pp. Para demonstrar a composição dos saldos de acordo com cada um dos três métodos, utilizaremos, de forma exemplificativa duas outras contas patrimoniais retiradas dos balancetes:

215102099 – Outras Provisões

qq. Utilizando-se o método de saldos líquidos, verifica-se somente uma adição no valor de R\$ 2.822.636,65, sem qualquer tipo de exclusão.

MÉTODO DA MOVIMENTAÇÃO						
PERÍODO	SALDO	215102099 OUTRAS PROVISÕES				
		QUADRO COMPARATIVO - FISCALIZAÇÃO				
		MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 2.064.900,58					
jan-11	- 2.611.275,20	- 546.374,62	- 546.374,62	Constituição		546.374,62
fev-11	- 2.844.286,25	- 233.011,05	- 779.385,67	Constituição		779.385,67
mar-11	- 4.131.291,31	- 1.287.005,06	- 2.066.390,73	Constituição		2.066.390,73
abr-11	- 3.873.526,37	257.764,94	- 1.808.625,79	Constituição		1.808.625,79
mai-11	- 4.602.419,42	- 728.893,05	- 2.537.518,84	Constituição		2.537.518,84
jun-11	- 4.209.065,48	393.353,94	- 2.144.164,90	Constituição		2.144.164,90
jul-11	- 3.873.637,53	335.427,95	- 1.808.736,95	Constituição		1.808.736,95
ago-11	- 2.098.996,59	1.774.640,94	- 34.096,01	Constituição		34.096,01
set-11	- 4.364.900,80	- 2.265.904,21	- 2.300.000,22	Constituição		2.300.000,22
out-11	- 2.313.393,85	2.051.506,95	- 248.493,27	Constituição		248.493,27
nov-11	- 3.202.700,77	- 889.306,92	- 1.137.800,19	Constituição		1.137.800,19
dez-11	- 4.887.537,23	- 1.684.836,46	- 2.822.636,65	Constituição		2.822.636,65
SALDO FINAL						2.822.636,65
EFEITO FINAL						2.822.636,65

rr. Empregando-se o método de adição e exclusão dos saldos acumulados das contas patrimoniais, seria possível verificar a adição de R\$ 4.887.537,23 e a exclusão de R\$ 2.064.900,58, o que resultaria no mesmo efeito positivo líquido de R\$ 2.822.636,65.

MÉTODO DOS SALDOS						
PERÍODO	SALDO	215102099 OUTRAS PROVISÕES				
		QUADRO COMPARATIVO - FISCALIZAÇÃO				
		MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 2.064.900,58					
jan-11	- 2.611.275,20	- 546.374,62	- 546.374,62	Constituição	- 2.064.900,58	2.611.275,20
fev-11	- 2.844.286,25	- 233.011,05	- 779.385,67	Constituição	- 2.064.900,58	2.844.286,25
mar-11	- 4.131.291,31	- 1.287.005,06	- 2.066.390,73	Constituição	- 2.064.900,58	4.131.291,31
abr-11	- 3.873.526,37	257.764,94	- 1.808.625,79	Reversão	- 2.064.900,58	3.873.526,37
mai-11	- 4.602.419,42	- 728.893,05	- 2.537.518,84	Constituição	- 2.064.900,58	4.602.419,42
jun-11	- 4.209.065,48	393.353,94	- 2.144.164,90	Reversão	- 2.064.900,58	4.209.065,48
jul-11	- 3.873.637,53	335.427,95	- 1.808.736,95	Reversão	- 2.064.900,58	3.873.637,53
ago-11	- 2.098.996,59	1.774.640,94	- 34.096,01	Reversão	- 2.064.900,58	2.098.996,59
set-11	- 4.364.900,80	- 2.265.904,21	- 2.300.000,22	Constituição	- 2.064.900,58	4.364.900,80
out-11	- 2.313.393,85	2.051.506,95	- 248.493,27	Reversão	- 2.064.900,58	2.313.393,85
nov-11	- 3.202.700,77	- 889.306,92	- 1.137.800,19	Constituição	- 2.064.900,58	3.202.700,77
dez-11	- 4.887.537,23	- 1.684.836,46	- 2.822.636,65	Constituição	- 2.064.900,58	4.887.537,23
SALDO FINAL					- 2.064.900,58	4.887.537,23
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	2.822.636,65

ss. Por fim, caso fosse utilizado o método de adição e exclusão das constituições e reversões, seria apurada a adição de R\$ 7.635.331,37 e a exclusão de R\$ 4.812.694,72, o que também resultaria num efeito positivo líquido de R\$ 4.887.537,23:

MÉTODO DA FISCALIZAÇÃO						
PERÍODO	SALDO	215102099 OUTRAS PROVISÕES				
		FISCALIZAÇÃO				
		MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 2.064.900,58					
jan-11	- 2.611.275,20	- 546.374,62	- 546.374,62	Constituição		546.374,62
fev-11	- 2.844.286,25	- 233.011,05	- 779.385,67	Constituição		233.011,05
mar-11	- 4.131.291,31	- 1.287.005,06	- 2.066.390,73	Constituição		1.287.005,06
abr-11	- 3.873.526,37	257.764,94	- 1.808.625,79	Reversão	- 257.764,94	
mai-11	- 4.602.419,42	- 728.893,05	- 2.537.518,84	Constituição		728.893,05
jun-11	- 4.209.065,48	393.353,94	- 2.144.164,90	Reversão	- 393.353,94	
jul-11	- 3.873.637,53	335.427,95	- 1.808.736,95	Reversão	- 335.427,95	
ago-11	- 2.098.996,59	1.774.640,94	- 34.096,01	Reversão	- 1.774.640,94	
set-11	- 4.364.900,80	- 2.265.904,21	- 2.300.000,22	Constituição		2.265.904,21
out-11	- 2.313.393,85	2.051.506,95	- 248.493,27	Reversão	- 2.051.506,95	
nov-11	- 3.202.700,77	- 889.306,92	- 1.137.800,19	Constituição		889.306,92
dez-11	- 4.887.537,23	- 1.684.836,46	- 2.822.636,65	Constituição		1.684.836,46
SALDO FINAL					- 4.812.694,72	7.635.331,37
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	2.822.636,65

214201099 – Provisão Outros Gastos-Gerais

tt. Utilizando-se o método de saldos líquidos, verifica-se somente uma adição no valor de R\$ 222.307,08, sem qualquer tipo de exclusão.

MÉTODO DA MOVIMENTAÇÃO						
PERÍODO	214201099		Provisão Outros Gastos-Geral			
	SALDO	MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 990.924,41					
jan-11	- 1.845.424,72	- 854.500,31	- 854.500,31	Constituição		854.500,31
fev-11	- 3.318.324,64	- 1.472.899,92	- 2.327.400,23	Constituição		2.327.400,23
mar-11	- 5.751.486,92	- 2.433.162,28	- 4.760.562,51	Constituição		4.760.562,51
abr-11	- 6.898.858,14	- 1.147.371,22	- 5.907.933,73	Constituição		5.907.933,73
maí-11	- 8.093.109,56	- 1.194.251,42	- 7.102.185,15	Constituição		7.102.185,15
jun-11	- 10.622.363,86	- 2.529.254,30	- 9.631.439,45	Constituição		9.631.439,45
jul-11	- 11.984.165,56	- 1.361.801,70	- 10.993.241,15	Constituição		10.993.241,15
ago-11	- 12.725.337,56	- 741.172,00	- 11.734.413,15	Constituição		11.734.413,15
set-11	- 15.191.450,74	- 2.466.113,18	- 14.200.526,33	Constituição		14.200.526,33
out-11	- 16.024.603,51	- 833.152,77	- 15.033.679,10	Constituição		15.033.679,10
nov-11	- 15.219.348,86	805.254,65	- 14.228.424,45	Constituição		14.228.424,45
dez-11	- 1.213.231,49	14.006.117,37	- 222.307,08	Constituição		222.307,08
SALDO FINAL						222.307,08
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	222.307,08

uu. Empregando-se o método de adição e exclusão dos saldos acumulados das contas patrimoniais, seria possível verificar a adição de R\$ 1.213.231,49 e a exclusão de R\$ 990.924,41, o que resultaria no mesmo efeito positivo líquido de R\$ 222.307,08.

MÉTODO DOS SALDOS						
PERÍODO	214201099		Provisão Outros Gastos-Geral			
	SALDO	MOVIMENTO	ACUMULADO	ESPÉCIE	REVERSÃO (Exclusão)	Constituição (Adição)
dez-10	- 990.924,41					
jan-11	- 1.845.424,72	- 854.500,31	- 854.500,31	Constituição	- 990.924,41	1.845.424,72
fev-11	- 3.318.324,64	- 1.472.899,92	- 2.327.400,23	Constituição	- 990.924,41	3.318.324,64
mar-11	- 5.751.486,92	- 2.433.162,28	- 4.760.562,51	Constituição	- 990.924,41	5.751.486,92
abr-11	- 6.898.858,14	- 1.147.371,22	- 5.907.933,73	Constituição	- 990.924,41	6.898.858,14
maí-11	- 8.093.109,56	- 1.194.251,42	- 7.102.185,15	Constituição	- 990.924,41	8.093.109,56
jun-11	- 10.622.363,86	- 2.529.254,30	- 9.631.439,45	Constituição	- 990.924,41	10.622.363,86
jul-11	- 11.984.165,56	- 1.361.801,70	- 10.993.241,15	Constituição	- 990.924,41	11.984.165,56
ago-11	- 12.725.337,56	- 741.172,00	- 11.734.413,15	Constituição	- 990.924,41	12.725.337,56
set-11	- 15.191.450,74	- 2.466.113,18	- 14.200.526,33	Constituição	- 990.924,41	15.191.450,74
out-11	- 16.024.603,51	- 833.152,77	- 15.033.679,10	Constituição	- 990.924,41	16.024.603,51
nov-11	- 15.219.348,86	805.254,65	- 14.228.424,45	Reversão	- 990.924,41	15.219.348,86
dez-11	- 1.213.231,49	14.006.117,37	- 222.307,08	Reversão	- 990.924,41	1.213.231,49
SALDO FINAL					- 990.924,41	1.213.231,49
EFEITO FINAL					ADIÇÃO	222.307,08

vv. Por fim, caso fosse utilizado o método de adição e exclusão das constituições e reversões, seria apurada a adição de R\$ 15.033.679,10 e a exclusão de R\$ 14.811.372,02, o que também resultaria num efeito positivo líquido de R\$ 222.307,08.

ww. Como se vê, independentemente do método que se utilize para a evidenciação dos ajustes das provisões, o resultado é sempre o mesmo, contanto que se utilize todas as contas contábeis de provisão de maneira coerente conforme acima exposto.

xx. Para facilitar o trabalho de análise da digníssima Fiscalização, a Impugnante elaborou demonstrativos, nos mesmos termos acima expostos, para cada uma das contas de provisão acima mencionadas, constantes do seu balancete, bem como planilha com a simulação comparativa dos efeitos da adoção de cada um dos métodos acima detalhados e seus reflexos (docs anexos).

yy. O resumo dos resultados pode ser conferido no quadro abaixo:

Descrição	SALDOS LIQUIDOS		MOVIMENTO MENSAL (FISCALIZAÇÃO)		SALDOS ACUMULADOS (DIPJ/2012)	
	MOVIMENTO	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	
Provisões não dedutíveis - custos	14.245.225,57	47.661.250,89	-33.416.025,32	40.928.337,65		-26.683.112,08
Custos e despesas não dedutíveis	3.239.530,67	3.239.530,67		3.239.530,67		
Varição Cambial Regime Caixa	38.225.147,19	43.297.025,00	-5.071.877,81	43.297.025,00		-5.071.877,81
Ajustes por aumento do valor de investimentos	-9.898.025,71		-9.898.025,71			-9.898.025,71
Total de adições	55.709.903,43	94.197.806,56		87.464.893,32		
Total de exclusões	-9.898.025,71		-48.385.928,84			-41.653.015,60
Total dos ajustes	45.811.877,72	45.811.877,72		45.811.877,72		
Lucro real	-1.244.665,66	-1.244.665,66		-1.244.665,66		
Resultado ajustado	-1.826.451,38	-1.826.451,38		-1.826.451,38		
IRPJ 15%						
IRPJ 10%						
CSLL 9%						

zz. Por todo exposto, restando demonstrado que a Impugnante efetuou os ajustes de provisão de forma absolutamente correta, deve ser cancelada a cobrança do auto de infração no que se refere a este ponto.

ITEM (III) – Suposta Falta de Adição no Ajuste - Baixa do Crédito de IPI do Ativo Contra Resultado – Ausência de Comprovação da Exclusão da Receita Relativa ao Crédito de IPI em 2004 – Impossibilidade de se Presumir tal Exclusão.

aaa. Conforme abordado na Impugnação, no auto de infração a Fiscalização questiona o fato de que a Impugnante transferiu ao resultado uma despesa atinente à baixa do ativo referente ao crédito de IPI que havia sido anteriormente registrado, com

fundamento em decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2004.51.010.04473-8, em trâmite perante a Justiça Federal da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro.

bbb. Alega a Fiscalização que o valor atinente a este crédito teria sido originalmente contabilizado pela Impugnante em Contas do Ativo (124144 – “IPI/PER/DCOMP” e 124115 – “IPI A RECUPERAR”), e que a Impugnante teria, supostamente, constituído uma suposta “provisão de receita” – referente à expectativa de direito existente com base no Processo Judicial.

ccc. Seguindo essa linha de raciocínio, a Fiscalização presumiu que a suposta “provisão de receita” não teria sido adicionada ao resultado no momento de sua suposta constituição, e que, portanto, a Impugnante não poderia transferir para o resultado a despesa referente à baixa do ativo em questão.

ddd. Além disso, a própria Fiscalização reconheceu que não produziu provas de que o valor atinente ao crédito de IPI contabilizado no ativo teria sido supostamente excluído do lucro real

eee. Em sua peça de defesa, a Impugnante demonstrou, conceitualmente, o erro da premissa do Sr. Agente Fiscal, uma vez que o registro do crédito de IPI em conta do ativo em um

momento inicial, em verdade, indica que o valor atinente ao crédito de IPI foi tributado pelo IRPJ e pela CSLL por ocasião de sua constituição.

fff. Isso porque, como demonstrado na defesa, o valor do IPI é contabilizado em Conta do Ativo (“IPI a recuperar”), enquanto o valor registrado em estoques é contabilizado sem inclusão do IPI.

ggg. Logo, o Custo dos Produtos Vendidos (CPV) não incluiu o valor do IPI recuperável e, por conseguinte, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é impactada positivamente pela escrituração do IPI em Conta do Ativo – o que significa dizer que, ao contrário do que presumiu a Fiscalização, o valor do crédito de IPI foi tributado no momento em sua constituição como ativo, e, portanto, é correta a dedução da despesa atinente à baixa deste ativo.

hhh. Em sua defesa, a Impugnante apresentou algumas situações exemplificativas da contabilização do IPI. Veja-se a NF n° 7777, referente à entrada de insumos para industrialização contabilizada em 09/03/2011, cujo valor destacado a título de IPI é de R\$ 3.850,56.

iii. O valor do IPI (R\$ 3.850,56) é contabilizado em Conta do Ativo (112403001 – IPI a Recuperar):

LIVRO RAZÃO						
Entidade: NESTLE WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA						
Período da Escrituração: 01/01/2011 a 31/12/2011		CNPJ: 33.062.464/0001-81		Número de Ordem do Livro: 206		
Período Selecionado: 09 de Março de 2011 a 09 de Março de 2011						
Conta Selecionada: 112403001 - IPI A COMPENSAR						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial ->	1081.690,76	D
09/03/2011	004694 2-008035	10583309	R\$ 135,72			
09/03/2011	000660 1-53304	10583309	R\$ 635,04			
09/03/2011	000660 1-53303	10583309	R\$ 778,00			
09/03/2011	004471 1-561611	10583309	R\$ 2.277,78			
09/03/2011	007401 1-007777	10583309	R\$ 3.850,56		R\$ 10.824.627,87	D

jjj. A despesa relativa a esta NF n° 7777 (pagamento de fornecedores) é registrada em Conta do Passivo (Outras Contas a Pagar – 214201099), com o valor de R\$ 29.520,96:

LIVRO RAZÃO						
Entidade: NESTLE WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA						
Período da Escrituração: 01/01/2011 a 31/12/2011		CNPJ: 33.062.464/0001-81		Número de Ordem do Livro: 206		
Período Selecionado: 09 de Março de 2011 a 09 de Março de 2011						
Conta Selecionada: 214201099 - OUTRAS CONTAS A PAGAR						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial ->	1546.3547,23	C
09/03/2011	000963 U-63998	10583309		R\$ 10.996,47		
09/03/2011	000963 U-63995	10583309		R\$ 11.301,81		
09/03/2011	000963 U-63979	10583309		R\$ 11.446,52		
09/03/2011	000963 U-020495	10583309		R\$ 16.678,95		
09/03/2011	000963 U-020498	10583309		R\$ 19.915,44		
09/03/2011	003641 A-568	10583309		R\$ 20.000,00		
09/03/2011	008524 1-8050	10583309		R\$ 20.720,88		
09/03/2011	006574 3-000019014	10583309		R\$ 25.096,92		
09/03/2011	000963 U-63990	10583309		R\$ 26.574,94		
09/03/2011	006574 3-000019010	10583309		R\$ 28.247,80		
09/03/2011	000963 U-045523	10583309		R\$ 28.896,54		
09/03/2011	007401 1-007777	10583309		R\$ 29.520,96		
09/03/2011	000963 U-63986	10583309		R\$ 59.502,82		
09/03/2011	000963 U-63984	10583309		R\$ 79.681,52		

kkk. Porém, o valor contabilizado na Conta de Estoques (911101001) aparece sem o valor dos tributos Recuperáveis, ou seja:

R\$ 29.520,96.

(-) ICMS (R\$ 3.080,45)

(-) IPI (R\$ 3.850,56)

(-) PIS (R\$ 423,57)

(-) COFINS (R\$ 1.950,95)

= R\$ 20.215,43

lll. Observe-se que este valor de R\$ 20.215,43, líquido dos tributos recuperáveis, foi transferido ao Resultado do Exercício (Conta 91101001 – Resultado do Exercício):

Entidade: NESTLE WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.					
Período da Escrituração: 01/01/2011 a 31/12/2011			CNPJ: 33.062.464/0001-81	Número de	
Período Selecionado: 09 de Março de 2011 a 09 de Março de 2011					
Conta Selecionada: 911101001 - RESULTADO DO EXERCÍCIO					
Data		Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito
					Saldo Inicial
09/03/2011	00063	U-85475	10583309	R\$ 6.693,70	
09/03/2011	007401	1-007777	10583309	R\$ 6.768,56	
09/03/2011	007401	1-007777	10583309	R\$ 6.768,56	
09/03/2011	261509	J3-000009037	10583309	R\$ 6.773,76	
09/03/2011	00063	U-85472	10583309	R\$ 7.727,10	
09/03/2011	300997	C3-000004832	10583309	R\$ 7.822,08	
09/03/2011	007401	1-007777	10583309	R\$ 6.678,31	

mmm. Assim, por meio do referido exemplo, foi comprovado que contabilização do crédito de IPI como ativo, em verdade, impactou positivamente o resultado tributável do respectivo ano-calendário.

nnn. Tendo em vista a comprovação realizada pela Impugnante a respeito da contabilização do valor do IPI – nos termos cima expostos – a Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal verificasse se a contabilização em questão estava correta.

ooo. No termo de diligência, ao invés de a Autoridade Fiscal fazer tal verificação, limitou-se a repetir exatamente o mesmo entendimento formulado no auto de infração, presumindo que a Impugnante, muito possivelmente, teria excluído a receita atinente ao crédito de IPI. Veja-se abaixo:

ppp. Como se vê, a Autoridade Fiscal continua presumindo uma contabilização completamente equivocada e absurda do IPI, e que não reflete a realidade das apurações da Impugnante, conforme acima demonstrado.

qqq. A Fiscalização não prova que a Impugnante contabilizou o IPI de forma equivocada, simplesmente faz uma presunção que não possui previsão legal nem embasamento documental.

rrr. Se o Fisco acredita que a Impugnante excluiu a receita atinente ao crédito de IPI para efeito de apuração do seu Lucro Real, deveria ter produzido essa prova e não ter simplesmente reiterado o equivocado entendimento firmado no auto de infração.

sss. Veja-se que a presunção fiscal é tão desarrazoada que acaba por impor a Impugnante a produção de uma prova impossível de um fato negativo “não exclusão da receita atinente ao crédito de IPI para efeito de apuração do Lucro Real”, o que não se pode admitir.

DO PEDIDO

ttt. Por todo o exposto, restando demonstrados os equívocos

cometidos no termo de diligência e a improcedência do Auto de Infração, deve ser ele integralmente cancelado, nos termos acima expostos.

uuu. Caso esta C. Delegacia de Julgamento entenda necessária a apreciação dos demonstrativos e alegações da Impugnante pela Autoridade Fiscal, requer seja o feito convertido em diligência, retornando os autos para que a Autoridade Fiscal aprecie os argumentos e demonstrativos da Impugnante.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, considerando o valor exonerado pelo acórdão recorrido, efetivou a remessa necessária do Recurso de Ofício para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É o relatório."

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa - Redator *ad hoc*.

Reproduzo as razões do voto apresentadas pelo relator originário na minuta entregue eletronicamente à secretaria do CARF na ocasião do julgamento, *in verbis*:

"De acordo com artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de setembro de 2017, "O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00", sendo assim, existindo esse requisito de admissibilidade e conhecimento do Recurso de Ofício.

De acordo com artigo 57, parágrafo terceiro, do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto e transcrevo a "decisão de primeira instância", concordando com seu inteiro teor, ressalvando que inexistiu novos argumentos ou provas, quando da interposição do Recurso de Ofício:

9. Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CPLL, relativos ao ano calendário de 2011.

10. A impugnação foi apresentada, às fls. 539/574, em 03/10/2016. O recurso é tempestivo, já que a ciência deu-se em 16/09/2016, conforme AR de fl. 535. Dessa forma, conheço da impugnação.

Preliminar. Nulidade.

11. Preliminarmente, o contribuinte pugna pela nulidade dos lançamentos. Entende que a metodologia da Fiscalização é claramente insuficiente para demonstrar a suposta exclusão indevida da base de cálculo, uma vez que a Fiscalização está comparando as exclusões informadas no cálculo original pelo valor bruto das contas de provisão, ao passo que, na nova apuração informada pela Impugnante à Fiscalização (05/05/2016), estes valores foram informados pelo seu saldo patrimonial líquido. Conclui que não há nenhum sentido na metodologia empregada pela Fiscalização, que, por sinal, considera, isoladamente, o valor das exclusões, sem levar em conta o valor das adições informadas no segundo cálculo (05/05/2016), que, conforme reconheceu o Sr. Agente Fiscal, está coerente com o balancete anual apresentado à Fiscalização.

12. Cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se).

13. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

14. No caso, todas as alegações se referem ao mérito do litígio, que passo a apreciar.

Mérito. Custos/despesas indedutíveis. Exclusões indevidas.

15. A presente ação fiscal foi inaugurada pelo Termo de Início de fls. 06/07, pelo qual o contribuinte foi intimado a apresentar livros e documentos fiscais dos anos-calendário 2010 e 2011.

16. Pelo Termo de Intimação de fls. 135/137, a fiscalização solicitou explicações acerca do valor informado na linha 34 das fichas 05-A e 05-D da DIPJ 2012, referente a 'Outras Despesas Operacionais', no montante de R\$ 30.189.664,11, e do valor informado na linha 78 da ficha 09-A, referente a 'Outras Exclusões' no montante de R\$ 48.779.947,59.

17. Na resposta, às fls. 138/166, a fiscalizada trouxe os seguintes esclarecimentos:

- Que a linha 34 das fichas 05-A e 05-D da DIPJ 2012 dizem respeito às despesas intituladas 'outras despesas operacionais', no valor total de R\$ 30.189.664,11, conforme se verifica na planilha apresentada neste ato, o item 'outras despesas' compõe tudo que não está especificado nas outras linhas anteriores.

- Que a fiscalizada computou as despesas necessárias para a sua atividade, referente à: mão de obra temporária, treinamentos, seguros, vale-transporte, presentes, despesas com funcionários, energia elétrica, gás, correios, telefone, transportes e fretes, seguros, comissões, viagens de funcionários, material de escritório, materiais auxiliares de consumo, material de limpeza, revistas e publicações legais, uniformes, condução, conselho, preservação ao meio ambiente, contingências, despesas bancárias, impostos, licenciamento de veículos, doações, devedores duvidosos e provisões.

- Que muito embora a fiscalizada tenha incluído nesta apuração as despesas com 'provisões', ao final da apuração do resultado do exercício ela adicionou esses montantes.

- Que com respeito à linha 78 da ficha 09-A da DIPJ 2012, trata-se do item 'outras exclusões', no valor total de R\$ 48.779.947,59. Conforme se verifica na planilha apresentada neste ato, o referido item é composto das exclusões que não estão dispostas nas linhas anteriores, contendo as exclusões referentes à variação cambial, participação nos lucros, equivalência patrimonial, reversão de provisões, dispêndios com pesquisas tecnológicas, auditoria, incentivo de vendas, atividades promocionais, contratos, marketing, fretes, bônus, materiais obsoletos e hedge.

- Que apresenta planilha detalhada (em meio papel e em meio digital) demonstrando a composição da linha 34 das fichas 05-A e 05-D da DIPJ 2012, referente a 'Outras Despesas Operacionais'.

- Que apresenta planilha detalhada (em meio papel e em meio digital) demonstrando a composição da linha 78 da ficha 09-A da DIPJ 2012, referente a 'Outras Exclusões'.

18. Após analisar a documentação encaminhada, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação de fls. 176/178, solicitando informações das contas contábeis que deram origem às referidas deduções. A fiscalizada respondeu, às fls. 180/200, que:

• neste ato a fiscalizada apresenta arquivo Excel denominado de 'Base Consolidada' composto por duas abas que contém as informações solicitadas.

• a aba denominada 'Base_2', fornece, para parte dos lançamentos, todos os dados requisitados como mínimos por essa fiscalização, inserindo na coluna k breve descrição do evento/serviço.

• a aba denominada 'BaseJ' trata, em sua maioria, de provisões, contingências e lançamentos em folha de pagamento, motivo pelo qual não apresentamos neste ato o arquivo nos moldes do requerido pela fiscalização, mas que a fiscalizada entende atender as finalidades da fiscalização.

• na aba denominada 'Base J', 97% do valor ali trazido se refere a duas contas específicas, quais sejam: 512705004 (Provisão para Contingências) e 512901038 (Outras Despesas Operacionais). Ressalta-se que o montante de R\$ 11.251.599,48 lançado na conta 512901038 se trata de estorno de crédito de IPI originado do Mandado de Segurança n.º 2004.51.010.04473-8, conforme comprovado com anexo nomeado 'DOC 2'.

• apesar de ser solicitado pela fiscalização que a planilha em questão fosse apresentada em meio papel e digital, devido ao montante de informações envolvido, a NESTLÉ WATERS a fornece apenas em formato Excel e requer que a fiscalização se manifeste expressamente no sentido de entender necessário a entrega também em papel.

• não foi possível, segundo a fiscalizada, dentro do prazo fornecido consolidar todas as informações necessárias para atendimento do item referente à planilha 'Ficha 09A Linha 78', nesse sentido, requer prazo adicional de 20 (vinte) dias para apresentar os documentos suporte, bem como a composição entre lançamentos contábeis e lançamentos fiscais.

• apresenta Laudo Constitutivo, referente ao reconhecimento do benefício fiscal da Redução do IR nos termos do Art. 13º, da Lei 4.239/1963, com nova redação dada pelo Art. 3º da Lei n.º 9.532/1997 e alterações posteriores, conforme Medida Provisória n.º 2.199-14/2001 e o Decreto n.º 4.213/2002, e detalha as plantas incentivadas.

19. Nova intimação foi feita, às fls. 233/234, em que se buscou balancetes de verificação e memórias de cálculo. A empresa respondeu, às fls. 236/241 e 245/250, que:

• Que apresenta documentação referente ao Mandado de Segurança n.º 2004.51.01.004473-8 que sustenta o montante de R\$ 11.251.599,48 lançado na conta 512901038, esclarecendo que não é possível fornecer Certidão de Objeto e Pé do mencionado processo em virtude de seu trânsito em julgado e baixa definitiva, conforme se comprova pelos documentos ora acostados.

- *Que apresenta neste ato balancete anual em versão Excel informando a ficha e a linha da DIPJ correspondente ao valor da conta contábil, bem como especificando os valores mensais acumulados mês a mês.*

- *Que apresenta Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) dos anos de 2010 e 2011 em meio digital.*

- *Que no ano de 2011 não houve a base tributável IRPJ, motivo pelo qual não se fez necessário a utilização de eventual benefício do lucro da exploração. Assim, requeremos que a fiscalização esclareça se de fato entende necessário que apresentemos a Memória de Cálculo de todos os períodos do ano fiscalizado.*

- *Que durante o decorrer desse procedimento fiscalizatório a Nestlé Waters identificou algumas inconsistências em sua escrita fiscal, motivo pelo qual as informações contidas na planilha 'Ficha 09 Linha 78' que foi anteriormente disponibilizada à fiscalização estão sendo analisadas.*

- *Que requer prazo adicional até 05/05/2016 para que a Nestlé Waters forneça as informações sobre as eventuais inconsistências encontradas para que essas sejam devidamente corrigidas.*

- *Que na data de 29/04/2011 a NESTLE expôs que havia identificado algumas inconsistências em sua escrita fiscal, motivo pelo qual requereu dilação de prazo até 05/05/2016 para que pudesse analisar criteriosamente as informações que constaram da DIPJ do ano-calendário de 2011, especificamente quanto a sua Ficha 09, Linha 78.*

- *Que desta forma, ao checar as informações entregues na referida DIPJ a Nestlé constatou incorreções que a fez recalcular o seu Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica e sua Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que tais informações estão em consonância com o Balancete Anual entregue à fiscalização no dia 29/04/2016, conforme arquivo anexo (DOC 1).*

- *Que no presente recálculo foram ajustados o Lucro Líquido antes da despesa do IRPJ e da CSLL, bem como, as adições e exclusões da base de cálculo do IRPJ e CSLL, da apuração do exercício de 2011.*

- *Que a referida alteração não gerou qualquer diferença de IRPJ e CSLL a recolher aos cofres públicos, mas tão somente uma redução do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, os quais passam a ser de R\$ 1.244.665,05 e R\$ 1.826.450,77, respectivamente.*

20. No Termo de Intimação de fls. 344/345, a autoridade fiscal questionou os seguintes pontos: a) Informar se além das contas de resultados 512704001 – Devedores Duvidosos, 512705004 - Provisões para Contingências, 512705008 - Provisões Diversas e 512905001 - Contingência, a empresa utilizou, no ano-calendário de 2011, outras contas de resultados para a constituição ou reversão de provisões indedutíveis; b) Na

planilha apresentada pela empresa sob intimação intitulada 'Cópia da Ficha 05A_05D Linha 34', a empresa indicou o valor de R\$ 13.937.515,02 para a rubrica 512705004 - Provisões para Contingências, ocorre que, de acordo com o SPED Contábil, a empresa apropriou ao Resultado do Exercício em dezembro de 2011 o valor de R\$ 25.369.856,07 (vide extrato do Razão abaixo). Justificar a divergência encontrada; c) Considerando as informações prestadas pela empresa, em atendimento às intimações lavradas pela fiscalização, esclarecer a razão de ter sido apropriado como despesa (512901038 - Outras despesas operacionais) o valor de R\$ 11.251.599,48 (segundo informação prestada pela empresa sob intimação), a título de Estorno de crédito de IPI indevido, uma vez que, de acordo com a ementa do Recurso Especial N.º 1.276.625 RJ (2011/0213840-7), a empresa adquiriu o direito à manutenção dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, utilizados na fabricação de produto final isento ou sujeito à alíquota zero, desde que surgidos no período posterior à vigência do Art. 11 da Lei n.º 9.779/99.

21. Na resposta (fls. 347/356), o contribuinte justificou nos seguintes termos:

- a NESTLÉ WATERS informa que não se utilizou no ano de 2011 de outras contas de resultados além das já elencadas pela fiscalização, quais sejam as 512704001 – Devedores Duvidosos, 512705004 - Provisão para Contingências, 512705008 - Provisões Diversas e 512905001 - Contingências.

- Analisando a divergência apontada pela fiscalização entre o declarado no SPED e na DIPJ do período, constatamos que na realidade ela inexistente, vez que o saldo final da conta 512705004 - Provisões de Contingências é de R\$ 13.937.515,02, em consonância com a Ficha 05A_05D Linha 34 da DIPJ. Como se nota na própria imagem no SPED anexada pela fiscalização no Termo de Intimação, consta, como encerramento do exercício, o valor de R\$ 25.369.856,07 a crédito e R\$ 11.432.341,05 a débito, resultando no saldo de R\$ 13.937.515,02.

- no ano de 2004 a EMPRESA DE AGUAS SÃO LOURENÇO, atualmente sob denominação NESTLÉ WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA., impetrou o Mandado de Segurança n.º 2004.51.010.04473-8 perante a Justiça Federal do Estado do Rio de Janeiro visando: a) garantir o direito aos créditos de IPI pagos na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes (águas minerais naturais - 2201.10.00); b) a autorização para compensação dos créditos com débitos de outros tributos federais;

- a correção monetária dos créditos de IPI a serem tardiamente apropriados.

- Entre a propositura da ação e a sentença, a NESTLÉ WATERS ingressou com diversos pedidos de restituição junto à Receita Federal do Brasil, totalizando o valor de R\$ 6.017.811,52,

alocados na conta 124144 - IPI/PERDCOMP, conforme relação anexada na resposta.

- *além do valor supramencionado que foi objeto dos pedidos de restituição apresentados pela NESTLÉ WATERS à Receita Federal do Brasil, havia no final de 2011 o montante de R\$ 5.233.787,96 na conta 124115 - IPI A RECUPERAR, referente também a créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos para fabricação de produtos imunes.*

- *no final de 2009 foi proferida decisão judicial desfavorável à NESTLÉ WATERS, sendo interposto Recurso Especial que permaneceu pendente de julgamento até o ano de 2012.*

- *a NESTLÉ WATERS, em dezembro de 2011, analisando seu saldo de contas diante do cenário judicial desfavorável, optou por neutralizar o registro contábil do ativo, vez que tais valores que estavam contabilizados não contavam com possibilidade efetiva de realização naquele momento, motivo o valor total de R\$ 11.251.599,48 (conta 124144 + conta 124115) foram transferidos para o resultado (conta 512901038).*

22. Ao final da auditoria, a fiscalização apurou “custos/despesas” indedutível de R\$ 15.726.979,44 e “exclusões indevidas” de R\$ 38.881.921,88. Justificou o lançamento com os seguintes fundamentos:

- *Em 01/03/2016 (item 5, letra b) a fiscalizada foi intimada a apresentar todos os documentos de suporte que permitiram a exclusão, do lucro real, dos valores ali descritos, efetuando a composição entre lançamentos contábeis (débito e crédito) e lançamentos fiscais (adições e exclusões) mesmo que tais lançamentos tenha influenciado a apuração do IRPJ e CSLL em períodos distintos do ano de 2011.*

- *Em 29/04/2016 (item 11, letra e) a fiscalizada informou que durante o decorrer desse procedimento fiscalizatório a Nestlé Waters identificou algumas inconsistências em sua escrita fiscal, motivo pelo qual as informações contidas na planilha 'Ficha 09 Linha 78' que foi anteriormente disponibilizada à fiscalização estavam sendo analisadas.*

- *Em 05/05/2016 (item 12 letras b,c) a fiscalizada informou que ao checar as informações entregues na DIPJ 2012 a mesma constatou incorreções que a fez recalcular o seu Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica e sua Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que tais informações estão em consonância com o Balancete Anual entregue à fiscalização no dia 29/04/2016. No recálculo foram ajustados o Lucro Líquido antes da despesa do IRPJ e da CSLL, bem como, as adições e exclusões da base de cálculo do IRPJ e CSLL, da apuração do exercício de 2011. Na data de 05/05/2016 a fiscalizada encaminha novo demonstrativo da apuração do Lucro Real correspondente a 31/12/2011 (parte A), no qual consta, agora, apenas a exclusão no valor de R\$ 9.898.025,71 que corresponde aos Ajustes por Aumento de Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido.*

• *Ou seja, a fiscalizada, após rever seus apontamentos contábeis/fiscais, verificou que todo aquele detalhamento correspondente ao valor de R\$ 48.779.947,59 apresentado a esta fiscalização (item 16) ESTAVA ERRADO, e que o correto, na verdade, é apenas uma exclusão no valor de R\$9.898.025,71.*

• *Assim, considerando-se o exposto nos itens 15 a 20. e com a concordância expressa da fiscalizada, não resta outra alternativa a esta fiscalização a não ser efetuar, de ofício, a glosa de exclusões indevidas no montante de R\$ 38.881.921,88 (48.779.947,59 - 9.898.025,71).*

• *O art. 30 da MP n.º 1.858-10/1999 prevê, para fins fiscais, a apuração das variações cambiais (Ativas e Passivas) pelo regime de caixa e não competência. Nesse sentido, o contribuinte deverá adicionar o valor da variação cambial passiva apropriada ao resultado contábil (competência), para tanto deverá informar na Linha 12 Var. Cambiais Passivas (MP n.º 1.85810/1999, art. 30), da Ficha 09A da DIPJ 2012 o mesmo valor informado na Linha 45 - (-) Variações Cambiais Passivas, da Ficha 07A da DIPJ 2012, devendo excluir somente o montante efetivamente liquidado no período.*

• *Voltando ao presente caso, entendemos que a adição identificada pelo fiscalizado como Variação Cambial - Regime Caixa' trata-se, na realidade, de Variação Cambial Passiva, uma vez que no primeiro Lalur encaminhado (item 2) é informado como Variação Cambial Passiva. Dentro desse entendimento, e considerando-se que o contribuinte usou o regime de caixa, para fins de reconhecimento das Variações Cambiais, verifica-se que nessa recomposição dos valores das adições, o valor adicionado a título de Variação Cambial Passiva - Regime de Caixa, no montante informado de R\$ 38.225.147,19, não guarda correspondência com o valor apropriado ao resultado contábil, constante no Balancete Anual entregue à fiscalização no dia 29/04/2016, cujo montante é R\$ 42.918.844,48 (contas 513202999 e 513203999), valor este que guarda correspondência com o valor informado na Linha 45 - (-) Variações Cambiais Passivas, da Ficha 07A da DIPJ 2012, a saber: RS 42.949.089,05.*

• *Assim, se ajustarmos o valor correspondente à adição da Variação Cambial Passiva - Regime Caixa para R\$ 42.918.844,48, e tomando-se como correto o valor adicionado a título de Custos e Despesas Não Dedutíveis, teremos como valor adicionado a título de Provisões não Dedutíveis - Custos o montante de RS 9.551.528,89 (55.709.904,04 - 42.918.844,48 - 3.239.530,67).*

• *Pelo exposto nos itens 22 a 30. e considerando-se que a despesa com a constituição de provisões apropriada ao resultado contábil apurado em 31/12/2011 foi R\$ 14.026.908,85 (item 25), temos que a fiscalizada deixou de adicionar no ajuste efetuado em 31/12/2011 o valor de RS 4.475.379,96 (14.026.908,85 - 9.551.528,89).*

• Com relação à rubrica *Outras Despesas Operacionais*, no valor de R\$ 11.251.599,48 (item 23) a fiscalizada informa (item 6, letra d) que o montante de R\$ 11.251.599,48 lançado na conta 512901038 (*Outras Despesas Operacionais*) se trata de estorno de crédito de IPI originado do Mandado de Segurança n.º 2004.51.010.04473-8, conforme comprovado com anexo nomeado 'DOC 2'.

• Foi informado a esta fiscalização (item 14, letra c) que no ano de 2004 a EMPRESA DE ÁGUAS SÃO LOURENÇO, atualmente sob denominação NESTLÉ WATERS BRASIL - BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA., impetrou o Mandado de Segurança n.º 2004.51.010.04473-8 perante a Justiça Federal do Estado do Rio de Janeiro visando: a) garantir o direito aos créditos de IPI pagos na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes (águas minerais naturais -2201.10.00); b) a autorização para compensação dos créditos com débitos de outros tributos federais; c) a correção monetária dos créditos de IPI a serem tardiamente apropriados.

• Segundo a fiscalizada (item 14, letra d) entre a propositura da ação e a sentença, a NESTLÉ WATERS ingressou com diversos pedidos de restituição junto à Receita Federal do Brasil, totalizando o valor de R\$ 6.017.811,52, alocados na conta 124144 - IPI/PERDCOMP, conforme relação anexada na resposta. Podemos verificar, portanto, que a fiscalizada reconheceu em seu ativo a expectativa de direito ao crédito de IPI objeto da ação judicial, tendo sido utilizado parte desse valor (R\$ 6.017.811,52) para compensação de tributos, via PERDCOMP.

• Que (item 14, letra e) além do valor de R\$ 6.017.811,52 que foi objeto dos pedidos de restituição apresentados pela NESTLÉ WATERS à Receita Federal do Brasil, havia no final de 2011 o montante de R\$ 5.233.787,96 na conta 124115 - IPI A RECUPERAR, referente também a créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos para fabricação de produtos imunes.

• Segundo a fiscalizada (item 14, letras f, g) no final de 2009 foi proferida decisão judicial desfavorável à NESTLÉ WATERS, sendo interposto Recurso Especial que permaneceu pendente de julgamento até o ano de 2012. Que a NESTLÉ WATERS, em dezembro de 2011, analisando seu saldo de contas diante do cenário judicial desfavorável, optou por neutralizar o registro contábil do ativo, vez que tais valores que estavam contabilizados não contavam com possibilidade efetiva de realização naquele momento, motivo pelo qual o valor total de R\$ 11.251.599,48 (conta 124144 + conta 124115) foram transferidos para o resultado (conta 512901038).

• Esta fiscalização interpreta essa explicação da seguinte forma: como a fiscalizada tinha, quando impetrou a ação, uma expectativa de direito, a fiscalizada reconheceu essa expectativa de direito debitando as contas de Ativo 124144 e 124115, no valor de R\$ 11.251.599,48, tendo como contrapartida uma conta de receita, ou seja, a fiscalizada simplesmente "provisionou uma receita", uma vez que naquele momento era apenas uma expectativa de direito. Por tratar-se de uma expectativa de

direito, muito possivelmente ela excluiu essa receita para fins de apuração do lucro real.

• O que corrobora esse entendimento da fiscalização é o fato de que para neutralizar o registro contábil do ativo, vez que tais valores que estavam contabilizados não contavam com possibilidade efetiva de realização naquele momento, a fiscalizada baixa esse ativo contra resultado (conta 512901038).

• Considerando o exposto nos itens 32 a 38 entendemos que esse débito reduziu o resultado fiscal, e por tratar-se de despesa indedutível, a fiscalizada deveria, para fins de apuração do lucro real, efetuar a correspondente adição no valor de R\$ 11.251.599,48.

• Em atendimento à solicitação da fiscalização no sentido de encaminhar Memória de Cálculo da apuração do lucro da exploração em meio digital (.xlsx), de todos os períodos de 2011 (item 10,b) a fiscalizada informa (item 11 ,d) que no ano de 2011 não houve a base tributável IRPJ, motivo pelo qual não se fez necessário a utilização de eventual benefício do lucro da exploração.

23. Esta 2ª Turma da DRJ/Curitiba, em 26/06/2017, solicitou diligência à DRF de origem. Relatou-se que a fiscalização glosou: i) R\$ 38.881.921,88 a título de exclusões indevidas; ii) R\$ 4.475.379,96 a título de Variação Cambial Passiva, e iii) R\$ 11.251.599,48 a título de estorno de crédito de IPI. Foi feito um resumo dos principais argumentos formulados na impugnação, solicitando-se que a autoridade fiscal analisasse as alegações resumidas, pronunciasse quanto a essas alegações, e demonstrasse eventuais correções a serem feitas no lançamento.

24. A diligência foi cumprida, conforme Relatório de Diligência de fls. 622/626, lavrado em 20/02/2018.

25. Quanto ao primeiro item (exclusões indevidas de R\$ 38.881.921,88), a fiscalização analisou a movimentação das contas “Provisão para Contingência” e “Outras Provisões”. E concluiu que o total de exclusões, a título de Reversão de Provisões Constituídas, seria de R\$ 15.969.979,45, e não os R\$ 31.952.472,21 contido na rubrica na rubrica '6.03 - Outras Exclusões' do Lalur Parte A 31/12/2011, cujo montante informado era R\$ 43.589.281,71.

26. Quanto ao segundo item, a fiscalização afirmou que: diferentemente do que alega o contribuinte, segundo o balancete apresentado pelo mesmo em 29/04/2016, sob intimação no decorrer da fiscalização, a conta n.º 513202999 corresponde a Outras Variações Cambiais Passivas Não Realizadas, despesa indedutível, devendo ser adicionada ao lucro real. Contudo, aceitamos a explicação do contribuinte quando o mesmo declara que somando-se as contas contábeis que, efetivamente, se referem a variações cambiais não realizadas (contas contábeis n.ºs 513102999 e 513202999) chega-se ao valor de R\$ 38.225.147,00).

27. Quanto ao terceiro item, a fiscalização assim concluiu: Assim, mantemos o entendimento constante do Termo de Verificação Fiscal de que, quando impetrou a ação, o contribuinte possuía uma expectativa de direito, o mesmo reconheceu essa expectativa de direito debitando as contas de Ativo 124144 e 124115, no valor de R\$ 11.251.599,48, tendo como contrapartida uma conta de receita, ou seja, o contribuinte simplesmente "provisionou uma receita", uma vez que naquele momento era apenas uma expectativa de direito. Por tratar-se de uma expectativa de direito, muito possivelmente ele excluiu essa receita para fins de apuração do lucro real, nesse sentido, entendemos ser indedutível o estorno de crédito de IPI, no valor de R\$ 11.251.599,48, lançado na conta 512901038 (Outras Despesas Operacionais).

28. Na seqüência são apreciados os argumentos da impugnante.

Item "1". Inexistência de "confissão" da impugnante e da ausência de provas da omissão de recolhimento do imposto

29. A impugnante traz o seguinte arrazoado: i) houve compreensão errônea do Sr. Agente Fiscal quanto aos diferentes critérios empregados no cálculo original e na nova apuração do Lucro Real apresentada em 05/05/2016, no que se refere às diferentes formas de controle das provisões adicionadas e excluídas em ambos os cálculos; ii) tal constatação levou a Fiscalização a concluir que a diferença entre as exclusões apontadas nos dois cálculos (ou seja, R\$ 48.779.947,59 - R\$ 9.898.025,71 = R\$ 38.881.921,88) corresponderia, supostamente, a exclusões realizadas de forma indevida; iii) em nenhum momento a Impugnante reconheceu como devida a diferença existente entre os valores de exclusões apontados na nova apuração do Lucro Real apresentada em 05/05/2016 e aqueles indicados no cálculo original; iv) a impugnante na verdade declarou que as modificações efetuadas na apuração do Lucro Real não impactaram o valor de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário, mas, tão somente, a redução dos valores de prejuízo fiscal/base negativa apurados; v) determinado valor que tenha sido adicionado para fins de determinação do Lucro Real em um período de apuração e que competir a outro período de apuração poderá ser excluído para fins de apuração do Lucro Real do período competente, o que encontra fundamento no art. 247, §2º, do RIR/99; vi) essa regra se aplica no caso das provisões consideradas indedutíveis nos termos da legislação do IRPJ e da CSLL, pois ainda que uma determinada provisão seja indedutível, a sua reversão poderá ser excluída do Lucro Real para fins de anulação dos efeitos fiscais, desde que já tenha sido adicionada no ano-calendário anterior, conforme decisões da RFB e CARF; vii) no que se refere ao segundo cálculo (05/05/2016), as provisões foram adicionadas ao Lucro Real pelo seu valor líquido, ao passo que, no primeiro cálculo, que embasou a DIPJ, havia sido levado em consideração o valor acumulado das contas patrimoniais (isto é: adicionou-se o saldo acumulado das contas patrimoniais de provisão encontrado ao final do período, 31/12/2011 e excluiu-se o saldo encontrado no início do período, 01/01/2011, o qual havia sido adicionado ao Lucro Real do ano anterior: 2010); viii) ambos os métodos possuem embasamento legal no art. 247, §2º, do

RIR/99, bem como representam o mesmo impacto fiscal. Tanto que a diferença líquida entre as adições e exclusões que se verificam entre a DIPJ e a nova apuração do Lucro Real é de grandeza muito semelhante (abstraidas algumas reconhecidas diferenças, que foram corrigidas pela Impugnante no segundo cálculo, apresentado em 05/05/2016); ix) a Fiscalização agiu precipitadamente ao efetuar o lançamento da diferença entre as exclusões indicadas em ambos os cálculos, pois este raciocínio considera, isoladamente, as exclusões indicadas na nova apuração do Lucro Real, sem levar em conta o valor de adições informado no novo cálculo (05/05/2016); x) a Fiscalização está aplicando um critério duplice no tratamento da informação prestada pela Impugnante em 05/05/2016: quanto às exclusões, a Fiscalização considerou o cálculo novo, ao passo que, quanto às adições, a Fiscalização está considerando o cálculo antigo. Eis os "dois pesos e duas medidas" aplicados pela Fiscalização; xi) na hipótese de não se entender pela NULIDADE ou improcedência da autuação quanto ao Item "1", por deficiência de fundamentação, deverá o julgamento ser convertido em diligência a fim de que se possa realizar nova auditoria da apuração do Lucro Real apresentada pela Impugnante à Fiscalização em 05/05/2016.

30. O exame dos fatos conduzem à conclusão de que não há como sustentar as exigências relativas a Exclusões Indevidas, glosadas no montante de R\$ 38.881.921,88.

31. Conforme já narrado no item anterior, no curso da fiscalização, na data de 05/05/2016, a empresa alterou o demonstrativo de apuração do Lucro Real, de acordo com o abaixo ilustrado:

Apuração Original do Lucro Real, conforme DIPJ 2012 (Ano Calendário 2011)	
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 46.337.227,54
44. (+) OUTRAS ADIÇÕES	R\$ 93.528.595,13
78. (-) OUTRAS EXCLUSÕES	-R\$ 48.779.947,59
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-1.588.580,00

Nova Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-R\$ 47.056.543,38
(+) ADIÇÕES	R\$ 55.709.904,04
Provisões não dedutíveis	R\$ 14.245.226,18
Custos e Despesas não Dedutíveis	R\$ 3.239.530,67
Variação Cambial Não Realizada	R\$ 38.225.147,19
(-) EXCLUSÕES:	-R\$ 9.898.025,71
Ajustes Equivalência Patrimonial	-R\$ 9.898.025,71
LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	-R\$ 1.244.665,05

32. Diante disso, apegando-se somente à redução das exclusões, a fiscalização entendeu que R\$ 9.898.025,71 era o montante correto e não os R\$ 48.779.947,59 informados originalmente. E assim efetuou a glosa correspondente à diferença entres essas duas importâncias (R\$ 48.779.947,59 – R\$ 9.898.025,71 = R\$ 38.881.921,88), justificando que a empresa concordou expressamente com o erro, nos seguintes termos: Ou seja, a fiscalizada, após rever seus apontamentos contábeis/fiscais, verificou que todo aquele detalhamento correspondente ao valor de R\$ 48.779.947,59 apresentado a esta fiscalização (item 16)

ESTAVA ERRADO, e que o correto, na verdade, é apenas uma exclusão no valor de R\$9.898.025,71. Assim, considerando-se o exposto nos itens 15 a 20. e com a concordância expressa da fiscalizada, não resta outra alternativa a esta fiscalização a não ser efetuar, de ofício, a glosa de exclusões indevidas no montante de R\$ 38.881.921,88 (48.779.947,59 - 9.898.025,71).

33. Na impugnação, a interessada contesta a admissão de erro, alegando que em nenhum momento reconheceu como devida a diferença existente entre os valores de exclusões. Quanto à diferença nas apurações justificou que, no segundo cálculo, as provisões foram adicionadas pelo seu valor líquido, ao passo que, no primeiro cálculo, havia sido levado em consideração o valor acumulado das contas patrimoniais. E concluiu que a fiscalização se precipitou pois considerou, isoladamente, as exclusões indicadas na nova apuração do Lucro Real, sem levar em conta o valor de adições informado no novo cálculo.

34. Diante da plausibilidade das alegações, e considerando que o posicionamento complementar do autuante era imprescindível, já que envolvia questões não analisadas durante a fiscalização, foi providenciado procedimento de diligência, solicitando-se que a DRF avaliasse tais argumentos e demonstrasse eventuais correções a serem feitas no lançamento.

35. No Relatório de Diligência (fls. 622/626), a autoridade fiscal inicialmente faz menção às provisões contidas nas exclusões, quais sejam Provisão para Variação Cambial Ativa - Empréstimos Coligada (R\$ 5.071.877,81), Provisão de Contingências (R\$ 828.680,32), e Outras Provisões (R\$ 26.051.914,08), totalizando RS 31.952.472,21. A seguir, analisou o movimento dessas duas últimas provisões, com detalhamento mensal das reversões (que correspondem a exclusões) e constituição (que correspondem a adições), conforme abaixo transcrito:

CONTA CONTÁBIL: 22710 - 1005 - PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS					
DATA	SALDO	MOVIMENTO			
dez/10	16.272.098,90				
jan/11	16.216.668,80	55.430,10	reversão	Total reversão (exclusão)	total constituição (adição)
fev/11	16.161.151,80	55.517,00	reversão	13.147.342,80	23.626.617,82
mar/11	16.810.533,25	649.381,45	constituição		
abr/11	16.752.031,25	58.502,00	reversão		
mai/11	16.711.198,25	40.833,00	reversão		
jun/11	16.945.629,45	234.431,20	constituição		
jul/11	16.556.241,45	389.388,00	reversão		
ago/11	16.541.000,45	15.241,00	reversão		
set/11	4.008.568,75	12.532.431,70	reversão		
out/11	4.008.568,75	0			
nov/11	4.008.568,75	0			
dez/11	26.751.373,92	22.742.805,17	constituição		

CONTA CONTÁBIL: 215102099 - OUTRAS PROVISÕES					
DATA	SALDO	MOVIMENTO			
dez/10	2.064.900,58				
jan/11	2.611.275,20	546.374,62	constituição	Total reversão (exclusão)	total constituição (adição)
fev/11	2.844.286,25	233.011,05	constituição	4.812.694,72	7.635.331,37
mar/11	4.131.291,31	1.287.005,06	constituição		
abr/11	3.873.526,37	257.764,94	reversão		
mai/11	4.602.419,42	728.893,05	constituição		
jun/11	4.209.065,48	393.353,94	reversão		
jul/11	3.873.637,53	335.427,95	reversão		
ago/11	2.098.996,59	1.774.640,94	reversão		
set/11	4.364.900,80	2.265.904,21	constituição		
out/11	2.313.393,85	2.051.506,951	reversão		
nov/11	3.202.700,77	889.306,92	constituição		
dez/11	4.887.537,23	1.684.836,46	constituição		

36. E concluiu que: De acordo com a sistemática de constituição de provisões, é feita a adição das provisões indedutíveis constituídas e a exclusão das reversões contábeis de provisões constituídas. É possível se efetuar a exclusão de reversão de provisão contábil, considerando-se que quando da sua constituição ocorreu a correspondente adição no ajuste fiscal do ano de sua constituição. Assim, no ajuste efetuado em 31/12/2011 seria possível uma exclusão total, a título de Reversão de Provisões Constituídas, no montante de R\$ 15.969.979,45 (13.147.342,80+2.822.636,65) e não no valor de R\$ 31.952.472,21 (LALUR - Parte A -31/12/2011 - valor contido na rubrica '6.03 - Outras Exclusões' cujo montante informado era R\$ 43.589.281,71).

37. Observa-se que a fiscalização não se pronunciou quanto ao ponto central da presente controvérsia. Na segunda apuração apresentada pela fiscalizada houve redução tanto das exclusões quanto das adições, sendo razoável a explicação do contribuinte, de que passou a informar, nos ajustes positivos e negativos, o saldo líquido em vez do valor acumulado das contas de provisão. Assim, a análise deveria ser feita de forma conjunta, incluindo também a movimentação que repercutiram nas adições, o que não foi feito. Além disso, verifica-se que o exame da fiscalização não foi realizado nem com base nos valores acumulados das contas de provisão, nem com base nos saldos líquidos. A autoridade fiscal entendeu que seria possível uma exclusão total correspondente ao total de

reversões, ou seja, R\$ 13.147.342,80 para Provisão de Contingências e R\$ 4.812.694,72 para Outras Provisões. Cabe observar que, para a segunda provisão, o autuante cometeu o deslize de somar a diferença entre adições e reversões (R\$ 2.822.636,65) em vez do total de reversões (R\$ 4.812.694,72).

38. No trecho final, a fiscalização sugere que o total de exclusões obtido (R\$ 15.969.979,45, que corrigido se torna R\$ 17.960.037,52) deve ser cotejado com o valor R\$ 31.952.472,21, que por sua vez, corresponderia ao valor contido no LALUR - Parte A - 31/12/2011, rubrica '6.03 - Outras Exclusões' cujo montante informado era R\$ 43.589.281,71. Não foi informado se esse parâmetro, que foi tomado como referência, corresponde a um valor calculado com base em valores acumulados ou em saldos líquidos. No entanto, qualquer que seja o caso, a comparação não faz sentido, já que o cálculo da fiscalização foi feito por um terceiro critério, ou seja, pelo total de reversões. Ademais, deve ser frisado que, novamente, as adições foram ignoradas.

39. A inconsistência na demonstração do alegado excesso de exclusões já seria, por si só, suficiente para autorizar o cancelamento dessa exigência. Em sua peça de defesa a impugnante traz justificativas coerentes quanto à correteza das exclusões, o que acaba por inviabilizar o lançamento.

40. Esclarece a interessada que a autoridade fiscal utilizou somente duas contas contábeis para o cálculo das provisões e não as demais contas constantes do balancete. Na diligência fiscal foram utilizadas somente as contas 227101005 – Provisão para Contingências e 215102099 – Outras Provisões. Mas deixou de considerar as seguintes outras contas: 226101001 - Provisão benefício pós emprego - CPC 33, 214102033 – Provisão CEFEM, 112301001 - Provisão de crédito de liquid duvidosa, 214201099 - Provisão Outros Gastos-Geral, 113107001 - Material Obsoleto.

41. Afirma que, caso a autoridade fiscal houvesse considerado também essas 5 contas contábeis não analisadas, teria apurado um resultado de ajuste positivo, por meio do método do saldo líquido das contas de provisão no valor positivo de R\$ 14.245.225,57. Frisa que este é o exato montante informado em sua apuração apresentada em 2016, a título de “5.01 - Provisões não Dedutíveis – Custos”. E que esse mesmo resultado de ajuste positivo seria obtido, caso os cálculos fossem feitos também pelo critério dos saldos acumulados e do total de reversões surgido na diligência.

42. Apresenta o quadro comparativo abaixo, acompanhado de demonstrativos, nos mesmos termos acima expostos,

para cada uma das contas de provisão acima mencionadas, constantes do seu balancete, bem como planilha com a simulação comparativa dos efeitos da adoção de cada um dos métodos acima detalhados e seus reflexos (arquivo não paginável de fl. 697).

Conta	Descrição	SALDOS LÍQUIDOS ^x		MOVIMENTO (FISCALIZAÇÃO)		MENSAL ^x		SALDOS ACUMULADOS (DIPJ 2012)	
		MOVIMENTO	ADICÃO	ADICÃO	EXCLUSÃO	ADICÃO	EXCLUSÃO		
Provisões Não Dedutíveis - Custos		14.245.225,57	47.661.250,89	-33.416.025,32		40.928.337,65	-26.683.112,08		
Provisões Analisadas		13.301.911,67	31.261.949,19	-17.960.037,52		31.638.911,15	-18.336.999,48		
227101005	PROVISÃO PARA CONTINGENCIAS	10.479.275,02	23.626.617,82	-13.147.342,80		26.751.373,92	-16.272.098,90		
215102099	OUTRAS PROVISÕES	2.822.636,65	7.635.331,37	-4.812.694,72		4.887.537,23	-2.064.900,58		
Provisões Não Analisadas		943.313,90	16.399.301,70	-15.455.987,80		9.289.426,50	-8.346.112,60		
226101001	Provisão benefício pós emprego - CPC 33	534.765,29	536.939,60	-2.174,31		4.113.028,01	-3.578.262,72		
214102033	Provisão CEFEM	192.125,76	741.693,00	-549.567,24		369.367,00	-177.241,24		
112301001	Provisão de crédito de liquid duvidosa	49.551,77	81.678,00	-32.126,23		3.385.808,00	-3.336.256,23		
214201099	Provisão Outros Gastos-Geral	222.307,08	15.033.679,10	-14.811.372,02		1.213.231,49	-990.924,41		
113107001	Material Obsoleto	-55.436,00	5.312,00	-60.748,00		207.992,00	-263.428,00		
Efeito		14.245.225,57		14.245.225,57			14.245.225,57		

43. O mencionado valor de R\$ 14.245.226,18 coincide com o montante de “Provisões não Dedutíveis” informado na Nova Apuração do Lucro Real, apresentada no curso da ação fiscal em 05/05/2016, e que corresponde a uma das parcelas de Adições ao Lucro Real, cuja tabela foi copiada linhas acima.

44. Em conclusão, considerando que: i) a fiscalização autuou com base na redução de exclusões relativas a contas de provisão sem levar em conta a concomitante redução de adições nessas mesmas contas; ii) a fiscalização deixou de analisar a procedência ou não da redução das adições em sede de diligência; iii) a fiscalização analisou as exclusões de forma incompleta, desconsiderando algumas contas de provisão; iv) a impugnante demonstra de forma razoável que as reduções de exclusão e adição decorrem de mudança de metodologia de cálculo (de valores acumulados para saldos líquidos), entendo que a decisão que se impõe é pelo cancelamento dessa infração.

Contas contábeis relacionadas à variação cambial ativa/passiva não realizada (empresa optante pelo regime de caixa)

45. A interessada argumenta que: i) a Impugnante adicionou o montante de R\$ 38.225.147,00 a tal título, ao passo que a Fiscalização entende que o valor de R\$ 42.949.089,05 deveria ter sido adicionado; ii) no caso de opção pelo regime de caixa, a obrigação relativa a variação cambial deve ser considerada para fins de determinação do Lucro Real no momento de sua liquidação; iii) a Conta Contábil n.º 513202999 - apontada pela Fiscalização - na verdade, se refere a Variação Cambial

Passiva Realizada, que - portanto – é uma despesa dedutível do Lucro Real, uma vez que a Impugnante é optante pelo Regime de Caixa, ao contrário das contas relativas a Variação Cambial Passiva Não Realizada, despesas indedutíveis que, como tal, devem ser adicionadas ao Lucro Real; iv) somando-se as Contas Contábeis que, efetivamente, se referem a Variações Cambiais Não Realizadas (Contas Contábeis n°s 513102999 e 513202999), chega-se ao valor de R\$ 38.225.147,00, conforme balancete entregue pela Fiscalização em 29/04/2016, que - por sua vez -corresponde, exatamente, ao valor adicionado ao Lucro Real; v) a Fiscalização, em verdade, se equivocou quanto às contas contábeis a serem adicionadas ao Lucro Real, sendo que, se se tratando de contribuinte optante pelo Regime de Caixa - caso da Impugnante - somente devem ser adicionadas ao Lucro Real as Contas Contábeis relativas às variações cambiais não realizadas; vi) verifica-se a patente improcedência da cobrança veiculada no Item 2 do AIIM.

46. De acordo com o narrado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização discordou do valor de R\$ 38.225.147,19 informado a título de “Variação Cambial Não Realizada” na apuração do lucro real apresentada no curso da ação fiscal, abaixo demonstrada.

Nova Apuração do Lucro Real, informada durante a Fiscalização (05/05/2016)

Lucro Líquido Após Ajuste do RTT -R\$ 47.056.543,38

(+) ADIÇÕES R\$ 55.709.904,04

Provisões não dedutíveis R\$ 14.245.226,18

Custos e Despesas não Dedutíveis R\$ 3.239.530,67

Variação Cambial Não Realizada R\$ 38.225.147,19

(-) EXCLUSÕES: -R\$ 9.898.025,71

Ajustes Equivalência Patrimonial -R\$ 9.898.025,71

LUCRO REAL ANTES DACOMP. PREJUÍZOS -R\$ 1.244.665,05

47. O autuante verificou que o montante informado de R\$ 38.225.147,19 não guardava correspondência com o valor apropriado ao resultado contábil, constante no Balancete Anual entregue à fiscalização em 29/04/2016, que era de R\$ 42.918.844,48 (contas 513202999 e 513203999). E assim entendeu que esse deveria ser o valor a ser considerado como “Variação Cambial Não Realizada” na referida apuração. Na seqüência, a autoridade fiscal efetuou uma operação algébrica, assumindo como corretos

os valores de Adições (R\$ 55.709.904,04) e sua parcela de “Custos e Despesas não Dedutíveis” (R\$ 3.239.530,67), raciocinando que o excesso constatado na conta “Variação Cambial Não Realizada” (R\$ 42.918.844,48 - R\$ 38.225.147,19 = R\$ 4.693.697,29) deveria ser compensado com uma redução em idêntico valor no campo “Provisões não dedutíveis”, que resultaria em R\$ 9.551.528,89 = R\$ 14.245.226,18 - R\$ 4.693.697,29. Com isso, tomando como base das despesas com provisões o valor de R\$ 14.026.908,85, informado pelo contribuinte em resposta a intimação fiscal, concluiu que a empresa deixou de adicionar R\$ 14.026.908,85 – R\$ 9.551.528,89 = R\$ 4.475.379,96, que corresponde ao valor glosado.

48. Na impugnação a litigante insistiu que, somando-se as Contas Contábeis de Variações Cambiais Não Realizadas (n.ºs 513102999 e 513202999), chega-se ao valor de R\$ 38.225.147,00, conforme balancete entregue pela Fiscalização em 29/04/2016, que corresponde exatamente ao valor adicionado ao Lucro Real.

49. No já comentado procedimento de diligência, solicitou-se a análise das alegações do contribuinte. No Relatório de Diligência consta a seguinte conclusão: Na impugnação o contribuinte alega que a conta contábil n.º 513202999 - apontada pela fiscalização - na verdade se refere a Variação Cambial Passiva Realizada, que, portanto, é uma despesa dedutível do lucro real, uma vez que a impugnante é optante pelo regime de caixa, ao contrário das contas relativas a Variação Cambial Passiva Não Realizada, despesa indedutível, que, como tal, devem ser adicionadas ao lucro real. Ocorre que, diferentemente do que alega o contribuinte, segundo o balancete apresentado pelo mesmo em 29/04/2016, sob intimação no decorrer da fiscalização, a conta n.º 513202999 corresponde a Outras Variações Cambiais Passivas Não Realizadas, despesa indedutível, devendo ser adicionada ao lucro real. Contudo, aceitamos a explicação do contribuinte quando o mesmo declara que somando-se as contas contábeis que, efetivamente, se referem a variações cambiais não realizadas (contas contábeis n.ºs 513102999 e 513202999) chega-se ao valor de R\$ 38.225.147,00).

50. Verifica-se que a autoridade fiscal acatou a alegação do contribuinte, de que o total de Variações Cambiais Não Realizadas era mesmo de R\$ 38.225.147,19 e não os R\$ 42.918.844,48 que havia considerado na autuação. Dessa forma, não mais subsiste o excesso originalmente constatado na conta “Variação Cambial Não Realizada” (R\$ 42.918.844,48 - R\$ 38.225.147,19 = R\$ 4.693.697,29). No cálculo feito pela fiscalização, eliminando-se tal parcela, permaneceria o valor correspondente à diferença entre despesas com provisões informado pelo contribuinte

em resposta a intimação fiscal (R\$ 14.026.908,85) e o correspondente montante contido na apuração do lucro real (R\$ 14.245.226,18), ou seja, R\$ 218.317,33. Entretanto, conforme explanado no item anterior, a impugnante demonstrou satisfatoriamente que, independentemente do critério utilizado para o cômputo das provisões (valores acumulados, saldos líquidos, total de reversões), as “Provisões não Dedutíveis” eram sempre de R\$ 14.245.226,18.

51. *Pelo exposto, a infração em comento deve ser cancelada.*

Premissas equivocadas da fiscalização quanto à forma de contabilização do crédito de IPI

52. *A litigante contesta nos seguintes termos: i) é da Fiscalização o ônus de produzir provas de fatos que impliquem em redução do montante de imposto devido (como, por exemplo, uma exclusão); ii) ainda que assim não fosse, uma presunção fiscal ou decorre de lei ou deve, ao menos estar baseada em um fato indiciário que guarda necessário nexo de causa e efeito com a conclusão assumida pela Fiscalização; iii) o raciocínio é nitidamente circular, pois a Fiscalização presume que, se houve dedução de uma despesa referente à baixa de um ativo contabilizado anteriormente, então, é porque o lançamento em contrapartida a este ativo não teria sido tributada; iv) o pedido formulado pela Impugnante na Petição Inicial do Mandado de Segurança visava assegurar o direito a "créditos de IPI pagos na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes (águas minerais naturais -2201.10.00); v) quando se trata de tributos recuperáveis (como se dá, via de regra, no caso do ICMS e do IPI), o valor atinente ao tributo não deve fazer parte da contabilização dos estoques, e, por conseguinte, não compõe o Custo dos Produtos Vendidos (CPV); vi) o valor atinente aos Impostos a Recuperar (no que se inclui o valor do crédito de IPI) deve ser contabilizado em Conta do Ativo - tal como, efetivamente, fez a Impugnante; vii) o valor de IPI a recuperar, registrado no Ativo, impactou, positivamente, o resultado, incrementando, assim, o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL; viii) se se tratasse de Imposto não recuperável, o cenário descrito acima seria diferente, uma vez que o IPI teria que ser considerado no valor dos estoques e, conseqüentemente, do CPV; ix) ao contrário do presumido pela Fiscalização, o valor do crédito de IPI (Imposto Recuperável) não foi deduzido do Lucro Real no momento da sua contabilização. Ao contrário do que presumido pela Fiscalização, o registro do valor do crédito de IPI a "débito" em Conta do Ativo (IPI a Recuperar) implicou em adição deste valor ao Lucro Real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL; x) em razão do*

cenário jurisprudencial então existente quanto à tese jurídica discutida nos autos do Processo Judicial em questão, a Impugnante decidiu baixar do Ativo o crédito de IPI então contabilizado por força da decisão judicial.

53. Nas contra-razões da diligência, a impugnante acrescentou os seguintes argumentos, em síntese: i) a Fiscalização presumiu que a suposta “provisão de receita” não teria sido adicionada ao resultado no momento de sua suposta constituição, e que, portanto, a Impugnante não poderia transferir para o resultado a despesa referente à baixa do ativo em questão; ii) a própria Fiscalização reconheceu que não produziu provas de que o valor atinente ao crédito de IPI contabilizado no ativo teria sido supostamente excluído do lucro real; iii) o valor do IPI é contabilizado em Conta do Ativo (“IPI a recuperar”), enquanto o valor registrado em estoques é contabilizado sem inclusão do IPI; iv) logo, o CPV não incluiu o valor do IPI recuperável e, por conseguinte, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é impactada positivamente pela escrituração do IPI em Conta do Ativo; v) ao contrário do que presumiu a Fiscalização, o valor do crédito de IPI foi tributado no momento em sua constituição como ativo, e, portanto, é correta a dedução da despesa atinente à baixa deste ativo; v) em sua defesa, a Impugnante apresentou algumas situações exemplificativas da contabilização do IPI; vi) exemplifica que a contabilização do crédito de IPI como ativo, em verdade, impactou positivamente o resultado tributável do respectivo ano-calendário; vii) a Fiscalização não prova que a Impugnante contabilizou o IPI de forma equivocada, simplesmente faz uma presunção que não possui previsão legal nem embasamento documental; viii) se o Fisco acredita que a Impugnante excluiu a receita atinente ao crédito de IPI para efeito de apuração do seu Lucro Real, deveria ter produzido essa prova e não ter simplesmente reiterado o equivocado entendimento firmado no auto de infração.

54. A última infração refere-se à rubrica Outras Despesas Operacionais, no valor de R\$ 11.251.599,48, atinente a estorno de crédito de IPI originado do Mandado de Segurança n.º 2004.51.010.04473-8, impetrado em 2004, visando a garantir o direito aos créditos de IPI pagos na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes (águas minerais naturais -2201.10.00). Esse montante é composto de duas parcelas. A primeira, no valor de R\$ 6.017.811,52, corresponde a diversos pedidos de restituição, alocados na conta 124144 (IPI/PERDCOMP), reconhecidos no ativo, como expectativa de direito ao crédito de IPI objeto da ação

judicial. A segunda, de R\$ 5.233.787,96, registrada na conta 124115 - IPI A RECUPERAR, refere-se a créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos para fabricação de produtos imunes.

55. No Termo de Verificação Fiscal a fiscalização assim fundamentou a glosa: Esta fiscalização interpreta essa explicação da seguinte forma: como a fiscalizada tinha, quando impetrou a ação, uma expectativa de direito, a fiscalizada reconheceu essa expectativa de direito debitando as contas de Ativo 124144 e 124115, no valor de R\$ 11.251.599,48, tendo como contrapartida uma conta de receita, ou seja, a fiscalizada simplesmente "provisionou uma receita", uma vez que naquele momento era apenas uma expectativa de direito. Por tratar-se de uma expectativa de direito, muito possivelmente ela excluiu essa receita para fins de apuração do lucro real. O que corrobora esse entendimento da fiscalização é o fato de que para neutralizar o registro contábil do ativo, vez que tais valores que estavam contabilizados não contavam com possibilidade efetiva de realização naquele momento, a fiscalizada baixa esse ativo contra resultado (conta 512901038). Considerando o exposto nos itens 32 a 38. entendemos que esse débito reduziu o resultado fiscal, e por tratar-se de despesa indedutível, a fiscalizada deveria, para fins de apuração do lucro real, efetuar a correspondente adição no valor de R\$ 11.251.599,48.

56. No Relatório de Diligência o auditor fiscal manteve o seu entendimento, assim se expressando: No ato da compra dos insumos o contribuinte entendia que não teria o direito do creditamento do IPI sobre os insumos, nos moldes do art. 11 da Lei 9.779/99, nesse sentido, o mesmo não teria lançado o IPI em sua contabilidade de acordo com o exemplo contido na peça de impugnação, ou seja, debitando Matéria-prima (Estoques), debitando imposto a recuperar (IPI) e creditando Fornecedores (pela compra da Matéria Prima). Possivelmente o IPI foi apropriado como custo, em um primeiro momento, pois se assim não fosse, o contribuinte não teria impetrado o referido Mandado de Segurança, pois teria a certeza do direito ao crédito.

Ademais, o exemplo de contabilização contido na peça de impugnação não guarda correspondência com o presente caso, uma vez que não ocorreu a incidência do IPI sobre os produtos vendidos, por tratar-se de produtos imunes (águas minerais naturais -2201.10.00).

Segundo o teor do expediente encaminhado pelo contribuinte, em 16/08/2016, no decorrer da fiscalização, uma das solicitações constantes do Mandado de Segurança foi a correção monetária dos créditos de IPI a serem tardiamente apropriados, onde pode-se concluir que o contribuinte no ato da compra dos insumos não se creditou do IPI vindo a se creditar do direito posteriormente, quando impetrou a ação judicial. Entendemos que esse crédito de IPI teve como contrapartida conta de receita, pois se assim não fosse, o contribuinte não reverteria tendo como contrapartida conta de despesa.

Assim, mantemos o entendimento constante do Termo de Verificação Fiscal de que, quando impetrou a ação, o contribuinte possuía uma expectativa de direito, o mesmo reconheceu essa expectativa de direito debitando as contas de Ativo 124144 e 124115, no valor de R\$ 11.251.599,48, tendo como contrapartida uma conta de receita, ou seja, o contribuinte simplesmente "provisionou uma receita", uma vez que naquele momento era apenas uma expectativa de direito. Por tratar-se de uma expectativa de direito, muito possivelmente ele excluiu essa receita para fins de apuração do lucro real, nesse sentido, entendemos ser indedutível o estorno de crédito de IPI, no valor de R\$ 11.251.599,48, lançado na conta 512901038 (Outras Despesas Operacionais).

57. Alega a autoridade fiscal que os lançamentos contábeis a débito das contas do ativo tiveram como contrapartida uma conta de receita. No entanto, não foi mencionado nem demonstrado que conta seria esta. A seguir, a fiscalização afirma que a baixa dos ativos contra resultado corrobora a existência da suposta conta de receita. E concluiu tratar-se de despesa indedutível.

58. Não se pode dizer que o IPI incidente sobre compras seja indedutível. Assim como ocorre com outros tributos incidentes sobre compras (ICMS, PIS e Cofins), quando recuperável, o tributo é contabilizado em conta do ativo, separada do estoque, como uma espécie de crédito contra o Estado, a ser recuperado pelas vendas futuras. Por outro lado, se o IPI for não recuperável, ele é incorporado aos estoques, ou seja, comporá o custo. Nesse sentido, confirmam-se lições doutrinárias de Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e outros, na obra Contabilidade Introdutória (Equipe de Professores da FEA/USP. Contabilidade Introdutória, 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010, p. 144): Todos os tributos pagos nas compras de mercadorias que são recuperáveis nas vendas (PIS, Cofins e IPI, em certas circunstâncias) têm essa mesma forma de contabilização mostrada para o caso de ICMS. Aliás, mesmo quando há recuperações desses tributos sobre despesas ou transações com imobilizados, a forma de contabilização é dentro dessa lógica. Porém, se há o pagamento de qualquer tributo, esses ou outros, na compra, mas não há incidência dele nas vendas, e não há direito à recuperação do que houver sido pago nessas compras, o tributo é incorporado a tais compras (conseqüentemente, aos estoques). Idem com relação a despesas, imobilizados e outras circunstâncias.

59. Na impugnação, o contribuinte afirma que contabilizou o IPI incidente sobre compras em conta do ativo, de modo que tais valores não fizeram parte dos custos. No procedimento de diligência, em vez de verificar na contabilidade como foi feita a contabilização do IPI, a fiscalização sugeriu que "possivelmente o IPI foi

apropriado como custo, em um primeiro momento, pois se assim não fosse, o contribuinte não teria impetrado o referido Mandado de Segurança, pois teria a certeza do direito ao crédito.” Ora, o Mandado de Segurança é uma ação judicial que tem por escopo garantir direito líquido e certo do impetrante, objeto de resistência por parte determinada autoridade pública. No caso, a RFB rejeitava o creditamento do IPI incidente sobre insumos aplicados em produtos não sujeitos à tributação do IPI, sendo este o ato de autoridade pública atacado pelo impetrante. A empresa entendia que tinha o direito líquido e certo, e por isso recorreu ao Poder Judiciário. Se ela tivesse contabilizado o IPI como custos, estaria concordando com o entendimento da RFB, o que retiraria a motivação de impetrar o mandamus.

60. A fiscalização também rejeitou o exemplo de contabilização contido na impugnação, justificando que não guarda correspondência com o caso, uma vez que não ocorreu a incidência do IPI sobre os produtos vendidos, por tratar-se de produtos imunes.

Nesse ponto da defesa, o contribuinte exemplifica um caso hipotético que, resumidamente, mostra o IPI sobre compras contabilizado em conta do Ativo, evidenciando que tal valor não transitou pelo CPV, ou seja, não afetou o resultado do período em questão. A autoridade fiscal parece insistir que o IPI fazia parte do custo e que a empresa assim o contabilizou. Deveria, entretanto, ter analisado como foi feita tais lançamentos contábeis.

61. Ademais, no curso da ação fiscal o contribuinte apresentou amostras de como efetuou a contabilização de algumas notas fiscais de compra, extraídas do Razão de contas do Ativo (IPI a compensar), conforme arquivo não paginável de fl. 608. Trata-se de uma pequena amostra, mas que não foram contraditadas pela fiscalização.

62. Prossegue a autoridade fiscal afirmando que, como fez pedido de correção monetária dos créditos de IPI no Mandado de Segurança, conclui-se que o contribuinte no ato da compra dos insumos não se creditou do IPI, vindo a se creditar do direito posteriormente, quando impetrou a ação judicial. E que o crédito de IPI teve como contrapartida conta de receita, pois se assim não fosse, o contribuinte não reverteria tendo como contrapartida conta de despesa. Aqui, a fiscalização parece utilizar raciocínio circular, partindo da própria tese para justificar as razões.

63. A fiscalização finaliza concluindo que o estorno de crédito de IPI é indedutível, pois tratando-se de uma expectativa de direito, muito possivelmente ele excluiu essa receita para fins de apuração do lucro real. Como se vê, resta claro que a glosa foi fundada em ilações, que

poderiam ter sido dirimidas mediante análise dos lançamentos contábeis contidos no Razão das duas contas do Ativo em que o IPI sobre insumos foi contabilizado.

64. O resultado dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento do IPI não foi comentado pela fiscalização nem pela impugnante. No entanto, verifiquei que todos eles foram indeferidos pela DRF, sendo que alguns deles já foram julgados em primeira instância, em que o indeferimento foi mantido. Veja-se, a propósito, a ementa exarada no processo número 10880.986385/2012-23, que tem por objeto Pedido de Ressarcimento de crédito de IPI do períodos 10/2007 a 12/2007, proferido pela DRJ/Ribeirão Preto em 27/08/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO N/T.

Inexiste direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, pois neste caso o IPI deve ser contabilizado como custo

65. Nesse processo, assim como em todos os outros, não surgiu discussão em torno de como o crédito de IPI foi contabilizado. Mas note-se que o teor da ementa desse julgado, além de estar em consonância com o entendimento expressado neste presente acórdão, ao sugerir que o contribuinte DEVERIA ter contabilizado o IPI como custo, parece partir do pressuposto que a contabilização foi feita de modo diverso. E de fato, se o contribuinte faz pedido de ressarcimento/restituição de IPI, e ao mesmo tempo contabiliza esse imposto como custo, a DRF vai simplesmente indeferir o pedido sem precisar analisar a controvérsia jurídica que gira em torno desse caso (no caso, o direito de creditamento do IPI sobre compras de insumos utilizados em produto não tributável). Bastaria, nessa hipótese, justificar que o contribuinte não detém crédito porque o IPI já foi utilizado como custo.

66. Em conclusão, considerando que a glosa foi fundada em afirmações sem confirmação na contabilidade, a qual não foi analisada nem no curso da ação fiscal nem em procedimento de diligência, e sendo razoável a explicação dada pela impugnante, entendo que a infração deve ser cancelada.

67. Finalmente, à fl. 536 consta formulário de alteração do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSSL,

solicitado pelo autuante, em decorrência dos lançamentos fiscais. Como a presente decisão foi no sentido de cancelar o auto de infração, as alterações da fiscalização na base do Sapli e Sacs deveriam ser revertidas. No entanto, em consulta a essas bases, a partir do aplicativo e-Sapli, constatei que nenhuma alteração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL foi feita.

Isto posto, voto pelo conhecimento e **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício."

Reproduzi acima os fundamentos do relator Rafael Gasparello Lima, pois foi esta a tese que angariou a unanimidade dos votos na assentada do dia 22 de janeiro de 2019.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa