



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.729187/2014-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.397 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VIRBAC DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSÁRIO EXAME DE RAZÕES DE DEFESA E ELEMENTOS DE PROVA APRESENTADOS.

Padece de nulidade por cerceamento de direito de defesa o acórdão de primeira instância que deixa de analisar as razões de defesa e os documentos apresentados em sede de impugnação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário de 2010, diante da constatação da prática da ausência de adição e de exclusões indevidas de provisões não dedutíveis.

O relatório integrante do acórdão recorrido resume bem a acusação fiscal e as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação. Antes de iniciar a transcrição do citado relatório, uma observação é pertinente. A Autoridade Fiscal procedeu a várias glosas e adições, que foram identificados no Termo de constatação Fiscal como “A – Incineração PET – Companion Anim”, “D – Aluguel de veículo”, “E – Prest. De Servs. – Auditoria” e “F – Despesas Fretes s/ vendas”.

No entanto, a Recorrente limitou a sua impugnação ao item “A – Incineração PET – Companion Anim”.

Dessa forma, a parte controvertida restringe-se ao seguinte crédito tributário referente à adição não computada no LALUR e na base de cálculo da CSLL.

TRIBUTO	Fls. os autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO
IRPJ	511/512	107.606,46	75%
CSLL	511/512	38.738,32	
<b>VALOR TOTAL</b>		<b>146.344,78</b>	

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a transcrever o relatório integrante do acórdão recorrido.

O processo versa acerca de autos de infração formulados em 16/12/2014, atinentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado no ano-calendário de 2010, com o crédito tributário total de R\$ 390.474,16 (trezentos e noventa mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e dezesseis centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados:

TRIBUTIVO	Fls. dos autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	TOTAL
IRPJ	249/254	135.616,34	101.712,26	49.784,76	287.113,36
CSLL	255/259	48.821,88	36.616,41	17.922,51	103.360,80
<b>TOTAL GERAL</b>					<b>390.474,16</b>

Nota: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (fl. 4).

A lavratura das autuações fiscais decorreu de evidências observadas no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo dos referidos atos, acrescidos da ponderações veiculadas nas conclusões do Termo de Constatação (fls. 217/226), ambos indissociáveis entre si, motivações estas determinantes para tipificação da infração tributária a saber:

## **1) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA:**

### **1.1) AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NO LUCRO REAL.**

Fatos geradores ocorridos de 1º/01/2010 a 31/12/2010.

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período com repercussões na determinação do Lucro Real, consoante pormenorizado no Termo de Constatação.

Enquadramento legal: (i) arts. 3º da Lei nº 9.249/95; (ii) arts. 247 e 249 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

### **1.2) EXCLUSÕES OU COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.**

Fatos geradores ocorridos de 1º/01/2010 a 31/12/2010.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período com repercussões na determinação do Lucro Real, consoante pormenorizado no Termo de Constatação.

Enquadramento legal: (i) arts. 3º da Lei nº 9.249/95; (ii) arts. 247 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

## **2) CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:**

### **2.1) CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS NÃO DEDUTÍVEIS.**

Fatos geradores ocorridos de 1º/01/2010 a 31/12/2010.

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período com repercussões na determinação do Lucro Real, consoante pormenorizado no Termo de Constatação.

Enquadramentos legais: (i) arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e 17 da Lei nº 11.727/08; (ii) art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; (iii) art. 2º da Lei nº 9.249/95; (iv) art. 1º da Lei nº 9.316/96; (v) art. 28 da Lei nº 9.430/96.

## **2.2) EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.**

Fatos geradores ocorridos de 1º/01/2010 a 31/12/2010.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período com repercussões na determinação do Lucro Real, consoante pormenorizado no Termo de Constatação.

Enquadramentos legais: (i) arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e 17 da Lei nº 11.727/08; (ii) art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; (iii) art. 2º da Lei nº 9.249/95; (iv) art. 1º da Lei nº 9.316/96; (v) art. 28 da Lei nº 9.430/96.

### **Da Acusação Fiscal**

Por ocasião da finalização da ação fiscal, a autoridade lançadora sintetizou que os trabalhos se basearam nas orientações contidas no Mandado de Procedimento Fiscal(MPF) nº 08.1.90.00-2013-05511-82.

De acordo com as conclusões firmadas no encerramento dos trabalhos, o procedimento de fiscalização instituiu-se com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização datado de 09/01/2014, cientificando pessoalmente no mesmo dia (fls. 63/65), por meio do qual se requereu a apresentação de acervo digital e documental inaugural da análise destinada ao atendimento do escopo dos trabalhos.

No contexto dos apontamentos inseriu-se um breve apanhado do teor das intimações e das respostas efetuadas ao longo do procedimento, findando na averiguação da regularidade do montante de adições e de exclusões computadas na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL veiculadas na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) e 17 (Contribuição Social do Lucro Líquido) da DIPJ – AC 2010.

Finalizado este introito, passa-se a descrição das constatações resultantes do encerramento dos trabalhos adstritos à ação fiscal instaurada.

A autoridade lançadora acentua, inicialmente, a descrição da atividade econômica da pessoa jurídica e reportando que se trata de integrante do regime do Lucro Real anual.

Diante deste cenário, certifica que inaugurou a análise baseada nos valores informado na Linha 46 da Ficha 09A (IRPJ) e da Linha 38 da Ficha 17 (CSLL) - reversão dos saldos das provisões não dedutíveis – do ano-calendário de 2010.

Sob este aspecto, o contribuinte efetuou a exclusão das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL do valor de R\$ 2.751.235,75.

A importância correspondeu ao saldo dessas provisões em 31 de dezembro de 2009, composto das contas relacionadas na planilha de detalhamento da DIPJ – AC 2010 e do LALUR apresentadas pela fiscalizada.

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	<u>Valor</u>
51213102	PRC/PDD	487.136,32
11216002	Christian Dalmasso	38.514,15
11219011	Imoveis Disponiveis para Venda	47.000,00
41200006	Incineracao PET - Companion Anim	750.151,33
51311101	Nacional	83.750,00
51112102/51112101	Luz/Agua	14.000,00
51412109	Prov. Outras Contingências Admin	50.000,00
51114101	Aluguel de Veiculo	60.000,00
51118116	Prest. de Servs.- Auditoria	51.115,99
51114104/51111102	Manutencao e Conservacao/Aluguel (Outros)	20.310,46
51212101	Despesas Fretes s/ Vendas	37.271,84
51118121	Outros	95.703,80
51111102	Aluguel (Outros)	11.200,00
51110111	Seguro de Vida em Grupo	27.000,00
51110114	Gratificacoes e Premios	50.000,00
51210109	Propaganda & Publicidade - Outro	6.400,00
51114101	Aluguel de Veiculo	87.060,00
51110112	Contingencias Trabalhistas	314.111,83
51110114	Gratificacoes e Premios	488.447,05
51110115	Participacao nos Resultados	32.062,98
Total		<b>2.751.235,75</b>

Por seu turno, enuncia que a empresa efetuou a adição de R\$ 3.161.345,58(R\$ 360.529,56 + R\$ 2.800.816,02, a título de IRPJ, e R\$ 2.781.650,68 + R\$ 379.694,90, sob a ótica da CSLL) concernente a valores de custos e a despesas operacionais não dedutíveis – Linhas 04 e 05 da Ficha 09A (IRPJ) e Linhas 04 e 05 da Ficha 17 (CSLL) da DIPJ – AC 2010.

Acrescentou que o referido montante de R\$ 3.161.345,58, continha a parcela de R\$ 2.781.650,68 corresponde ao saldo de provisões não dedutíveis constituídas no período, conforme especificado na planilha adicional trazida pela empresa:

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	<u>Valor</u>
51213102	PRC/PDD	531.051,52
11216002	Christian Dalmaso	38.514,15
11219011	Imoveis Disponiveis para Venda	47.000,00
41200006	Incineracao PET - Companion Anim	360.529,56
51112101	AGUA	1.800,00
51112102	Luz	8.000,00
51110111	Seguro de Vida em Grupo	2.961,39
51412109	Prov. Outras Contingências Admin	50.000,00
51212101	Despesas Fretes s/ Vendas	6.573,90
51118121	Outros	25.701,80
52200106	Outras Despesas Nao Operacionais	30.000,00
51114104	Manutencao e Conservacao	25.000,00
51111102	Aluguel (Outros)	54.215,75
51118116	Prest. de Servs.- Auditoria	22.020,80
51120111	Aluguel De Bens Moveis	1.300,00
51118121	Outros	70.000,00
51210109	Propaganda & Publicidade - Outro	11.420,00
51114104	Manutencao e Conservacao	10.000,00
51120102	Materiais Auxiliares De Consumo	3.000,00
51119106	Manutencao	29.117,18
51119109	Outras Despesas	5.000,00
51118106	Advogados - Cobranca	2.000,00
51118107	Advogados - Jair Gemelgo	800,00
51118121	Outros	800,00
51116105	Seguros Responsabilidade Civil	1.820,00
51210109	Propaganda & Publicidade - Outro	50.000,00
51110114	Gratificacoes e Premios	25.000,00
51211101	Comissões	59.110,23
51110112	Contingencias Trabalhistas	335.361,83
51110114	Gratificacoes e Premios	953.529,93
51110115	Participacao nos Resultados	20.022,64
<b>Total</b>		<b>2.781.650,68</b>

A partir destas informações iniciais, asseverou-se que a fiscalização efetuou a intimação da pessoa jurídica fiscalizada para apresentar suas justificativas acerca da redução de IRPJ e da CSLL originada de exclusões em montante superior às adições inerentes às seguintes contas:

Refer.	Conta	Descrição	Exclusão	Adição	Diferença
A	41200006	Incineração PET - Companion Anim	750.151,33	360.529,56	389.621,77
B	51311101	Nacional	83.750,00	-	83.750,00
C	51112101/2102	Luz/Agua	14.000,00	9.800,00	4.200,00
D	51114101	Aluguel de Veiculo	60.000,00	-	60.000,00
E	51118116	Prest. de Servs.- Auditoria	51.115,99	22.020,80	29.095,19
F	51212101	Despesas Fretes s/ Vendas	37.271,84	6.573,90	30.697,94
G	51118121	Outros	95.703,80	800,00	94.903,80
H	51110111	Seguro de Vida em Grupo	27.000,00	2.961,39	24.038,61
I	51110114	Gratificações e Prêmios	50.000,00	25.000,00	25.000,00
J	51114101	Aluguel de Veiculo	87.060,00	-	87.060,00
H	51110115	Participação nos Resultados	32.062,98	20.022,64	12.040,34

O exame de tais dados indicou que a fiscalizada não se utilizou no campo próprio para inserção das reversões dos saldos das provisões operacionais (Linha 30 da Ficha 06A da DIPJ), pois veiculado uma informação zerada.

Esclareceu, por sinal, que a medida adequada para que não se gerasse um a redução indevida do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, tornaria necessário que as provisões dedutíveis transitassem por contas de resultado de natureza credoras (receitas, por exemplo) no curso do período.

Nesse sentido, a contribuinte demonstrou que as contas referenciadas pelas letras "B", "C", "G", "H", "I" e "J" tiveram a devida reversão mediante lançamentos de créditos nas respectivas contas de resultado, gerando assim, receitas equivalentes às exclusões processadas.

Por sua vez, no tocante ao item "A" – conta nº 41200006 - "Incineração PET", a análise conjugada da escrituração contábil e do LALUR da empresa revelou, em apertada síntese, a ocorrência de adição efetuada em montante inferior à despesa (não dedutível) apropriada no período de 2010, não obstante o reconhecimento contábil de receitas em quantia superior às exclusões (R\$ 750.151,33).

Assim sendo, remanesceu uma diferença de R\$ 430.425,76 que configurou a infração de falta de adição ao lucro do período, conforme se demonstra a seguir:

LALUR		CTA RESULTADO		DIFERENÇA
Adição	360.529,56	Débitos	(990.794,15)	(630.264,59)
Exclusão	(750.151,33)	Créditos	949.990,16	199.838,83
Diferença	(389.621,77)	Diferença	(40.803,99)	<b>(430.425,76)</b>

Noutra via, discorreu sobre eventos de provisões reconhecidas pela empresa que motivaram a caracterização de exclusões indevidas no montante de R\$ 112.039,59 [R\$ 58.637,20 ("D" - "Aluguel de Veículo") + R\$ 16.130,55 ("E" – Prestação de Serviços de Auditoria) + R\$ 37.271,84 ("F" - conta "despesas fretes s/vendas)].

Diante disto, finalizada a exposição de motivos decorrentes da execução da ação fiscal pautada no disposto nos §§2º, 3º e 4º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977(arts. 247, § 2º, 249, I e 250, II do RIR/99), foram constituídos de ofício os créditos tributários(IRPJ e tributação reflexa da CSLL) proveniente da tipificação de infrações supracitadas com a imputação de multa de ofício de 75% e juros de mora.

#### Da Impugnação

Regularmente cientificado do teor dos autos de infração sobreditos e do Termo de Constatações, mediante intimação pessoal efetuada em 18/12/2014 (fls. 260/261), o advogado nomeado pela entidade promoveu a entrega da peça impugnatória em 16/01/2015(fl. 265/290), por intermédio da qual requer o cancelamento e decretação da insubsistência da autuação fiscal.

Inaugura a peça de defesa antecipando que a pessoa jurídica exerceu a opção de pagamento dos débitos de IRPJ e da CSLL pertinente às infrações relacionadas às contas intituladas de "D - Aluguel de Veículo"; "E - Prest. Servs. Auditoria"; "F -

Despesas Fretes S/ Vendas" (Exclusões Indevidas do Lucro Real e da Base de Cálculo do Ajustada da CSLL).

Sob este aspecto, salienta que efetuou a quitação mediante recolhimento dos valores correspondentes com a redução de 50% da multa de ofício, consoante autorizado pelo art. 6º da Lei nº 8.218/91 com redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse sentido, comprova a extinção dos débitos com a juntada de cópia dos DARF (doc. 4 e 5) e demonstrativo da composição dos valores efetivamente pagos pelo contribuinte.

Diante disto, antecipa que a impugnação restringe-se à ilicitude infração tributária concernente à adição provisões não dedutíveis oriundos de eventos adstritos à conta "A - Incineração PET".

Em caráter preliminar, reclama a ocorrência de erro material praticado pela autoridade lançadora em relação à infração tipificada em face do contribuinte.

Sob este aspecto, assevera que o procedimento adotado incorre em equívocos na medida em que se limitou à simples comparação dos registros contábeis firmados na conta nº 4120000631001, intitulada de "Incineração PET - Companion ANIM", bem assim cotejo com os valores adicionados e excluídos no LALUR.

Neste sentido, argumenta que não houve indagação ao contribuinte acerca das divergências identificadas no curso da fiscalização.

Além disso, contesta que a fiscalização não considerou toda a movimentação nas contas de resultado utilizadas para refletir a movimentação da provisão.

Justifica que a escrituração do razão analítico da conta nº 4120000631001, intitulada "Incineração PET - Companion ANIM" (doc. 06), mostra que o simples somatório dos lançamentos a débito da referida conta de resultado é de R\$ 990.794,15, divergindo do montante de adições no LALUR.

Além disto, salienta que apresentou resposta à intimação recebida (doc. 07), na qual esclareceu que a escrituração contábil levada a efeito na conta nº 1123700.01000 (conta de ativo - estoque) prestava-se para fins de controle gerencial; logo, adiciona-se um novo valor no final do período combinado com a exclusão do saldo advindo do ano precedente.

Acrescenta que a empresa não segrega a movimentação exclusiva da Provisão para Perdas no Estoque em contas específicas do resultado.

Relata ainda que as contrapartidas para reconhecimento da movimentação da provisão podem ser realizadas em mais de uma conta.

Assim sendo, assevera que tais contas não se reservam exclusivamente para tal fim, destinando-se também para registro de lançamentos de despesas dedutíveis efetivamente incorridas no período. Para tanto, assim veicula a dinâmica das contas associadas aos referidos eventos:

(i) nem todos os valores reconhecidos a débito na conta nº 4120000631001 (doc. 06) se referem à constituição de provisão de perdas de estoque (despesas não dedutíveis), fato que não teria sido considerada pela fiscalização;

(ii) as contrapartidas atinentes aos valores escriturados a título de Provisão para Perdas no Estoque não se limitava à conta nº 4120000631001, mas também nas rubricas nº 4120000635100 (doc. 08) e nº 5131210381100 (doc. 09).

Desse modo, enfatiza que teria esclarecido à fiscalização que os valores referentes à adição e à exclusão no LALUR correspondiam aos saldos apresentados na conta patrimonial de Provisão para Perdas no Estoque – Conta nº 1123700.01000 (doc. 10), contrastando os saldos iniciais e finais no desfecho do exercício financeiro.

Complementa que a diferença destes saldos representa o efeito gerado no resultado do exercício em face da movimentação da aludida rubrica.

Enuncia que, na prática, foram efetuados 3 (três) lançamentos a débito na conta nº 4120000631001, datadas de 31 de dezembro de 2010, com a seguintes descrições:

-Data	Histórico	Nº do lançamento	Débito
31/12/10	Reclassificação do ICM S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR	RECL311210/0011210	83.187,23
31/12/10	Reclassificação do IPI S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR	RECL311210/0011210	3.688,66
31/12/10	Reclassificação do CPV S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR DIAR. AUX. Estoque	RECL311210/0011210	385.002,60
<b>TOTAL</b>			<b>471.878,49</b>

Particularmente em relação a estes casos, embora transitados neste conta assegura que as importâncias não se referem à constituição de provisões de

perdas de estoque, mas sim a lançamentos transitórios para fins de controle gerencial da pessoa jurídicas.

Ademais, salienta que os lançamentos contábeis tiveram como contrapartida as contas 31300101.38100 (doc. 11), 31300102.38100 (doc. 12) e 41100101.38100 (doc. 13), todas elas que designam custos de produtos vendidos (CPV) e tributos incidentes.

Nesta linha, interpreta que não foi gerado qualquer efeito no resultado, seja positivo ou negativo, pois houve a neutralização de seus efeitos em contas do resultado do exercício.

Além destes aspectos, salienta que a análise do Livro Razão (doc. 06-A) revela que a fiscalização também não considerou que a entidade promoveu a constituição de provisão de perdas de estoque (despesa não dedutível) de valores de R\$ 20.726,37 e R\$ 20.726,36 que foram contabilizados a débito nas contas nº 4120000635100 - Incineração Foods Indl. (doc. 08 – Data: 31/07/2010) e na conta nº 5131210381100 - Material Técnico (doc. 09 – Data: 30/06/2010).

Neste cenário, conclui que a exclusão de lançamentos transitórios e adicionados os lançamentos reconhecidos a débito nas contas nº 4120000635100 e nº 5131210381100 do cômputo da demonstração do termo de constatação, gera-se a mudança do montante de débitos nas contas de resultado do exercício e, por conseguinte, acarretando a alteração do cálculo aritmético elaborado pela autoridade lançadora:

<b>Débitos (despesas não dedutíveis consideradas pela Fiscalização no lançamento)</b>	(990.794,15)
<b>Lançamento transitório</b>	83.187,23
<b>Lançamento transitório</b>	3.688,66
<b>Lançamento transitório</b>	385.002,60
<b>Despesas não dedutíveis não consideradas pela Fiscalização</b>	(20.726,37)
<b>Despesas não dedutíveis não consideradas pela Fiscalização</b>	(20.726,36)
<b>TOTAL - Conta resultado -</b>	<b>560.368,39</b>

LALUR	CTA Resultado	DIFERENÇA
Adição 360.529,56	<b>Débitos (560.368,39)</b>	<b>(199.838,33)</b>
Exclusão (750.151,33)	Créditos 949.990,16	199.838,83
Diferença (389.621,77)	<b>Diferença (389.621,77)</b>	<b>(0)</b>

Argumenta que a diferença demonstrada no quadro na conta de resultado, nº valor de R\$ 389.621,77, coincide com a diferença no LALUR apontada pela fiscalização, circunstância que, na versão da defesa, avigoraria a regularidade da contabilização das despesas não dedutíveis, bem assim a apuração do Lucro Real levada a efeito pela pessoa jurídica.

Salienta que acompanha a defesa com cópia de Termo de Verificação e Destruição de Mercadorias emitido pela unidade jurisdicionante (doc. 14) que evidencia a baixa de estoque mediante reconhecimento de perdas e respectivos tributos incidentes e do diário auxiliar da conta de estoque (doc. 15).

A escrituração contábil da baixa de estoque teve como contrapartida as contas de Custo de Produtos Vendidos e seus tributos incidentes (doc. 11, 12 e 13) para efeito de reconhecimento da perda ante a incineração dos ativos correspondentes.

Assim sendo, compreende que a metodologia aplicada pela fiscalização acarreta na negativa de vigência ao art. 291, inciso II, alínea c, do RIR/99, cujos termos autorizam a dedutibilidade do estoque inutilizado.

Em suma, advoga que inexistente a diferença apontada pela fiscalização e utilizada para fins de tributação de IRPJ e da CSLL, pois entende demonstrado que a empresa não omitiu a adição de valores na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição social, logo, não ocorrendo motivação para feitura do lançamento sob este aspecto. Avigora a tese com a citação de ementas de precedentes do CARF.

Nesse sentido, incorpora tese de nulidade pautada na ocorrência de erro substancial na execução do procedimento que determina a presença de vício insanável e conseqüente perda de eficácia do lançamento de ofício ante violações do disposto do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Reforça o contexto das teses das alegações prejudiciais com citação de precedente do CARF e de doutrina tributária com a apresentação da distinção de vício formal e vício material.

Encerra apresentando tese contrária a imposição de multa de ofício de 75% em decorrência de afronta ao princípio do não confisco e a incidência de juros de mora sobre respectiva penalidade atribuída ao contribuinte.

Ademais, requer a produção de todas as provas em direito admitidas mediante realização de perícia para fins de juntada de documentos, prestigiando o princípio da verdade material.

Requer, por fim, que todas as intimações sejam remetidas para o domicílio do advogado nomeado para fins de condução da defesa da pessoa jurídica.

Diante de todo o exposto, entende demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, bem assim requer o acolhimento da defesa e o cancelamento integral das autuações fiscais correspondentes.

Ato contínuo, a unidade administrativa encaminha os autos do processo à DRJ/SPO para julgamento da impugnação.

Ao proferir o acórdão n.º 16-94.154, a DRJ entendeu por bem julgar a impugnação totalmente improcedente.

A Autoridade Fiscal rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e, no mérito, julgou a impugnação improcedente, com base nos seguintes fundamentos centrais:

- (i) inadmissibilidade de dedução de provisão de perdas de estoque;
- (ii) contas de resultado não se prestam para fins de controle gerencial, mas para escrituração de fatos contábeis em observância ao princípio da competência;
- (iii) reconhecimento de perda efetiva está fora do escopo do procedimento de fiscalização e demandaria a comprovação de requisitos de dedutibilidade específicos; e
- (iv) a defesa apresenta carência de lastro em material probante

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando em síntese que:

- (i) preliminarmente,
  - a. nulidade do acórdão recorrido, diante dos seguintes argumentos:
    - i. ausência de apreciação de provas apresentadas pela ora Recorrente;
    - ii. contradição entre fundamentação e indeferimento de pedido de diligência;
    - iii. inovação de razões de decidir em relação aos fundamentos da autuação, argumentando que o novo fundamento de erros na contabilidade implicaria no arbitramento
  - b. nulidade da autuação, por erro material incorrido pela Autoridade Fiscal
- (ii) no mérito, alega que:
  - a. nem todos reconhecidos a débito na conta 4120000631001, analisada pela Fiscalização, referem-se à constituição de provisão;
  - b. Os valor de R\$ 474.878,49 refere-se a lançamento transitório referente a perdas efetivas;
  - c. Tais lançamentos transitórios tiveram como contrapartida crédito no mesmo montante nas contas 31300101.38100, 31300102.38100 e 41100101.38100 (CPV e Tributos).
  - d. Alega a neutralidade dos lançamentos

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido. Passa-se a analisar as razões de defesa apresentadas pela Recorrente.

**1 PRELIMINARES**

A Recorrente suscita preliminares de nulidade do acórdão recorrido e da autuação. Passa-se a analisá-las, isoladamente.

**1.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

A Recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido, com base em três alegados vícios: (i) ausência de apreciação de provas apresentadas pela ora Recorrente; (ii) contradição entre fundamentação e indeferimento de pedido de diligência; e (iii) inovação de razões de decidir em relação aos fundamentos da autuação, argumentando que o novo fundamento de erros na contabilidade implicaria no arbitramento.

**1.1.1 ALEGADO CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA**

A Recorrente alega que o acórdão recorrido não apreciou as provas apresentadas em sede de impugnação, o que conduziria, no seu entender, ao reconhecimento de nulidade por cerceamento de direito de defesa. Segundo a Recorrente:

o v. acórdão sequer analisa detidamente os argumentos levantados pela Recorrente, mais especificamente no que diz respeito à inexistência de diferença entre valores apresentados no LALUR e nas contas de resultado do livro razão, uma vez que (i) diversos dos lançamentos considerados pela fiscalização como provisão possuem, em verdade, natureza diversa e (ii) houve lançamento de provisões em contas contábeis não analisadas pela d. autoridade administrativa.

É verdade que a Recorrente apresentou documentos com o objetivo de demonstrar que parte dos valores escriturados na conta 4120000631001 – Incineração Pet não se referiam a provisões de perdas, mas a perdas efetivas.

Também é verdade que a Recorrente buscou demonstrar a contrapartida em lançamentos a créditos efetuados nas contas CPV, ICMS e IPI.

Ao analisar a impugnação, a DRJ assim se manifestou:

No caso em apreço, a autoridade lançadora promoveu o pleno detalhamento e análise do conteúdo da movimentação das contas de provisão objeto do procedimento de auditoria baseado no conteúdo das informações reportadas em atendimento do pedido de esclarecimentos reportados pelo contribuinte em decorrência do escopo das atividades de investigação da regularidade da apuração das bases tributáveis do imposto de renda e seus efeitos reflexos.

A análise pormenorizada dos registros contábeis efetuados ao longo do período-base compulsando-se com a escrituração levada a efeito no LALUR levaram às inferências substanciadas nas demonstrações elaboradas no desfecho da ação fiscal estritamente baseada no conteúdo informacional esclarecido pelo contribuinte.

Aliás, as conclusões finais foram tratadas, como antecipado no tópico precedente, foram preparados na exata percepção do grau de colaboração do sujeito passivo ao longo da fiscalização.

A tipificação da falta de adição de despesas indedutíveis computadas no resultado exercício da entidade, gerando repercussões na apuração das bases imponíveis do ano fiscalizado, impulsionaram-se, em grande medida, com a configuração de trânsito de valores escriturados fora do controle da conta redutora do estoque (ativo) instituída e controlada para fins específicos de observância do regime de competência atinente à estimativas prováveis de perdas que tinham como a contrapartida uma conta de resultado associada à motivação objetiva de reconhecimento da provisão.

A propósito, nenhuma justificativa plausível fora apresentada com intuito de esclarecer a inobservância da boa técnica contábil e a continuidade de incremento de custos e despesas no resultado do exercício da companhia alinhados com eventos que demandariam a baixa de valores que justificaram a apropriação de valores na conta redutora do ativo (provisão de perdas de estoque).

Outrossim, a técnicas de auditoria aplicada ao caso concreto revela a perda de eficácia jurídica dos valores identificados pela fiscalização para fins de comprovação da ocorrência da suposta neutralidade fiscal reivindicada pela defesa.

Ainda neste aspecto, consoante ilustrado linhas antes, denotou-se a inexistência de suporte documental hábil e idôneo que desse lastro à escrituração contábil dos valores transitados apenas conta de custos ou despesa de provisão de perdas de estoque e sem passagem na conta redutora criada no ativo circulante exatamente para a evidenciação da situação patrimonial do estoque, consoante reportado na própria defesa do contribuinte:

Data	Histórico	Nº do lançamento	Débito
31/12/10	Reclassificação do ICM S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR	RECL311210/0011210	83.187,23
31/12/10	Reclassificação do IPI S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR	RECL311210/0011210	3.688,66
31/12/10	Reclassificação do CPV S/NFS de saídas de incineração da lista 10 ref. NFS 5245, 5246, 5247, 5248, 5253, 5269, 5276, 5278, 5279, 5280, 5285, 5298 emitidas em dez/2010 para RCR DIAR. AUX. Estoque	RECL311210/0011210	385.002,60
<b>TOTAL</b>			<b>471.878,49</b>

O contribuinte também não trouxe qualquer esclarecimento acerca das razões do lançamento de despesas de provisões em contrapartida de contas do grupo de deduções da receita bruta (impostos incidentes sobre vendas) e do resultado bruto (custo dos produtos vendidos ou mercadorias vendidas).

Neste ponto, impende registrar que as contas de resultado não se prestam para fins de execução de controle gerencial, mas apenas para fins de escrituração de fatos contábeis com estrita observância do princípio da competência<sup>3</sup>, sob pena de incidência das conseqüências previstas no art. 273 do RIR/99 e desatendimento das normas contábeis que tornam imperativo o cumprimento das características qualitativas dos eventos fáticos para fins de eficácia da informação contábil-financeira útil e atribuir legitimidade aos elementos intrínsecos das demonstrações contábeis.

Outrossim, não há que se falar em prejuízos à aplicação do disposto ao art. 291, inciso II, alínea c do próprio RIR/99, porquanto o reconhecimento da perda efetiva, trata-se de circunstância fora do escopo do procedimento de fiscalização que demandaria a comprovação da observância de requisitos de dedutibilidade específicos.

Neste contexto, mostra-se que a defesa apresenta a carência de lastro em material probante consistente para demonstração da motivação determinante da escrita contábil acostada ao presente processo.

Por sinal, o impugnante renova sua conduta de ineficiência de apresentação de provas tendentes a permitir uma averiguação satisfativa de seus argumentos em contraposição às inferências da autoridade lançadora.

A narrativa desamparada de prova substancial e completa que autorize um exame concludente sobre a viabilidade de reforma das constatações firmadas no

encerramento da fase investigatória, não merecem nenhum crédito para servir de referencial que implique na perda da eficácia dos autos de infração.

Adverta-se também que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito (art. 373, da Lei nº 13.105, de 16/03/2015 - Novo CPC), sobretudo com evidências à demonstração plena da verdade material; não o fazendo de forma adequada e em respeito ao sistema jurídico, fica prejudicada a própria avaliação da pertinência de alegações, mormente se constatada que mostrem vazias de conteúdo probatório.

O exercício do ônus da prova não se resolve apenas pela verbalização de sua retórica na peça de defesa, mas sim acompanhado de provas robustas e coerentes com a narrativa, ou seja, albergado por acervo documental organizado e coincidente, em datas e valores, que viabilize estabelecer a relação causal implicacional entre a documentação e a evidência adstrita ao fato controverso para eventual legitimação da ineficácia da infração tributária que serviu de referência para determinação das bases tributáveis de incidência do imposto de renda e seus reflexos vertentes ao ano-calendário de 2010.

Nesta linha, importa trazer a lume as lições extraídas da obra da tributarista de Fabiana Del Padre Tomé:

*“A prova, como relato lingüístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória. Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (...), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos no processo, construindo fatos jurídicos em sentido amplo, é o que denominamos meio de prova.*

*Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando.” (Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário: De acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4ª ed. revista e atualizada. Editora Noeses, 2016, p. 221)*

Em suma, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual o impugnante tem a incumbência de comprovação dos fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretensão que visa retirar a eficácia das infrações tributárias correspondentes.

Supletivamente, vale esclarecer que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito do impugnante de praticar este ato e

apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias previstas em norma específica.

De acordo com os fundamentos basilares de admissibilidade de produção de provas norteadas pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), nos arts. 15 e 16, inciso III e parágrafo 4º, com a redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Em linhas gerais, cabe ao sujeito passivo comprovar o que atesta, sob pena de preclusão do direito de interpor em outro momento processual.

À vista de todo o exposto, infere-se que não há razões para promover alterações nos montantes que determinaram a base tributável reportada na autuação fiscal.

Depreende-se do excerto transcrito acima, que a DRJ entendeu que o direito da Recorrente não poderia ser reconhecido, porque:

- (i) Houve a inobservância da boa técnica contábil;
- (ii) a recorrente escriturou os valores, apenas, como custo ou despesa de provisão de perdas de estoque sem passagem na conta redutora criada no ativo circulante para evidenciação da situação do estoque.
- (iii) a conta 4120000631001 – Incineração Pet, por se tratar de conta de resultado, não se prestaria para fins de controle gerencial;
- (iv) o reconhecimento da perda efetiva não seria possível nos autos do presente processo, por não se tratar de autuação decorrente da glosa de perdas; e

Em sua impugnação, a Recorrente buscou esclarecer e comprovar que os valores considerados com o provisões não dedutíveis para fins de apuração da infração relacionada à falta de adição para apuração do lucro real, na verdade, não eram provisões de perdas, mas perdas efetivas.

Nesse sentido, instruiu a sua impugnação com vários documentos, tais como cópia do Termo de Verificação e Destruição de Mercadorias emitido pela Receita Federal (fls. 399), acompanhada de várias notas fiscais emitidas com o CFOP 5949 (fls. 559-593).

Ademais disso, buscou demonstrar a neutralidade dos seus lançamentos, evidenciando que os lançamentos de R\$ 83.187,23, R\$ 3.686,66 e R\$ 385.002,60, que totalizaram o montante de R\$ 471.878,49, tiveram contrapartida em lançamentos a crédito nas contas seguintes contas:

Valor	Conta		fls.
R\$ 83.187,23	31300101.38100	ICMS – Outras vendas	390

R\$ 3.688,66	31300102.38100	IPI s/ vendas	393
R\$ 385.002,60	41100101.38100	C.P.V. – Outras vendas	396

Contudo, o v. acórdão *a quo* não enfrenta os argumentos apresentados pela ora Recorrente, não analisando os argumentos e documentos apresentados com o propósito de demonstrar que o valor de R\$ 471.878,49 não se refere a provisões e não expõe as razões pelas quais entende que não haveria a neutralidade dos lançamentos.

Conforme ao que se verifica linhas acima, a transcrição voto condutor do acórdão recorrido revela que a Turma Julgadora *a quo* entendeu que a pretensão da ora Recorrente não merecia ser acolhida por insuficiência probatória. No entanto, não há uma manifestação quanto aos elementos de prova presentes nos autos, carecendo o acórdão recorrido de fundamentação quanto ao motivo pelo qual aqueles documentos não se prestariam a comprovar o quanto alegado em sede de impugnação.

Dessa forma, entendo que está evidente que a DRJ incorreu em omissão, restando configurado o vício de cerceamento do direito de defesa, devendo, portanto, ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

## 2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos do presente processo para a DRJ para que profira um novo julgamento, enfrentando todas as razões de defesa e elementos de prova apresentados em sede de impugnação.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**