MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10970.720001/2020-11**
ACÓRDÃO	1201-007.230 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A-ABC-INCO
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

ATIVO FISCAL DIFERIDO. TRATAMENTO FISCAL DA "RECEITA" LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA.

Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido tiver como contrapartida conta de receita, esta não será tributada até a realização do referido ativo, podendo ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e a base de cálculo da CSLL.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO ATENDIDA.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que seja registrada em reserva de lucros até 31 de dezembro do período base, salvo se a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e por essa razão não puder constituí-la como parcela de lucros, devendo o registro ocorrer à medida que forem apurados lucros nos período subsequentes. No caso em tela, o contribuinte demonstrou a constituição no limite do lucro líquido apurado e no limite do montante das subvenções recebidas não destinadas à distribuição de dividendos, comprovando a suficiência dos saldos na conta de Reserva de Lucros.

EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. PREÇO PARÂMETRO. FONTES SUBSIDIÁRIAS.

O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória nos casos de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas,

DOCUMENTO VALIDADO

devendo os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serem comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do exportado constante em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; referencial prioritário na identificação do preço parâmetro.

A formação do preço parâmetro a partir de cotações colhidas de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas é medida subsidiária, devendo contar com justificativa da autoridade autuante pautada na exceção legal, prevista no artigo 19-A, § 5º da Lei nº 9.430/96, qual seja, "não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas".

EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. INCOMPARABILIDADE DE CONTRATOS NO MERCADO FUTURO COM CONTRATOS NO MERCADO À VISTA.

Comparar preços no mercado à vista (spot), com preços de negociações realizadas no mercado futuro, que consideram fatores como previsões de safra e clima para prever o preço da commodity no futuro; é desconsiderar a imponderável sujeição à agrariedade a que estão sujeitos os produtores rurais e, por conseguinte, os demais agentes do agronegócio.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (b) quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar parcial provimento para afastar os ajustes de preços de transferência e a glosa de exclusões de subvenções para investimento na parcela em que motivada pela suposta insuficiência de constituição da conta de reserva de lucros. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que negava provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo **(i)** dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL (fls. 5.519 a 5.549), lavrados em 14/01/2020, referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016, e ainda **(ii)** de Autos de Infração Complementares do IRPJ e da CSLL (fls. 6.010 a 6.022), lavrados em 12/02/2021, culminando, estes últimos, com a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário 2016, ambos de -R$40.751.122,59 para –R$38.312.895,75.

Os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL lavrados em 14/01/2020, com ciência da contribuinte em 03/02/2020 (fl. 5.555), foram impugnados (fls. 5.561 a 5.591), tendo sido a referida impugnação objeto do **acórdão 105-000.364** – 2ª Turma DRJ05, sessão de 25 de agosto de 2020, que, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário e **foi alvo de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário** ao Conselho Administrativo Fiscal – Carf (fls. 5.951 a 5.975).

O Auto de Infração Complementar, por sua vez, foi julgado pela DRJ no Acórdão 105-004.278 de 14 de Maio de 2021, que deu Provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, não sendo objeto de Recurso de Ofício.

O Auto de Infração Principal envolveu as seguintes matérias:

DOCUMENTO VALIDADO

Foram apuradas as seguintes infrações:

1) falta de adição de valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente às receitas de exportação para pessoa jurídica vinculada no exterior e residente/domiciliada em país com tributação favorecida, ao Prejuízo Contábil do período, para fins de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2016	29.136.046,43	75,00

2) exclusão indevida de valor do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, correspondente às subvenções para investimento;

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	16.675.960,29	75,00
31/12/2016	39.408.671,99	75,00

3) exclusão indevida de valor do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, relativo aos ativos fiscais diferidos – CSLL;

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	8.186.601,74	75,00

4) transporte incorreto do valor do lucro líquido do período de apuração da Demonstração do Resultado do Exercício escriturada na ECF para o Livro de Apuração do Lucro Real e para o Livro de Apuração da Contribuição Social, em face do não reconhecimento do saldo contábil dos ativos fiscais diferidos no resultado do exercício;

IRPJ		
Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	14.377.312,09	75,00
31/12/2016	1.639.345,26 (*)	75,00

CSLL		
Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	22.563.913,83	75,00
31/12/2016	1.639.345,26	75,00

(*) desconsiderou-se de ofício a adição ao prejuízo contábil registrada no campo 9 - CSLL, do LALUR, parte A, no montante de R$ 256.016,79, conforme detalhado no item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal. (1.639.345,26 = 1.895.362,05 - 256.016,79)

5) falta de pagamento do IRPJ e CSLL mensais incidentes sobre as bases de cálculo apuradas em função de balanços de suspensão ou redução;

IRPJ	
Fato Gerador	Multa
31/01/2015	287.483,65
31/03/2015	464.286,29
30/09/2015	2.703.368,61
31/01/2016	552.408,66
28/02/2016	559.690,77
30/04/2016	370.614,00

CSLL	
Fato Gerador	Multa
31/01/2015	103.854,11
31/03/2015	166.783,06
30/09/2015	971.940,94
31/01/2016	199.227,12
28/02/2016	201.848,68
30/04/2016	132.701,04

O desfecho de tais matérias em primeira instância pode ser sumarizado no seguinte quadro constante do Recurso Voluntário, à fl. 5953:

DOCUMENTO VALIDADO

	Infração	Ano	Julgamento [Contribuinte]	Situação
1	(a) TRANSPORTE INCORRETO DO LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO PARA O LALUR E PARA O LACS. (b) INFRAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (ATIVOS FISCAIS DIFERIDOS).	2015	Favorável	Recurso de Ofício
		2016	Favorável	Recurso de Ofício
2	EXCLUSÃO INDEVIDA / FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO).	2015	Desfavorável	Recurso Voluntário
		2016	Favorável	Recurso de Ofício
3	INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÃO DO AJUSTE DECORRENTE DA APLICAÇÃO DE MÉTODOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS NA EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES.	2016	Desfavorável	Recurso Voluntário

O Acórdão do lançamento principal deu provimento parcial à Impugnação e restou assim ementado:

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2015, 2016
>
> ATIVO FISCAL DIFERIDO. TRATAMENTO FISCAL DA "RECEITA" LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA.
>
> Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido tiver como contrapartida conta de receita, esta não será tributada até a realização do referido ativo, podendo ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e a base de cálculo da CSLL.
>
> SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.
>
> CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.
>
> As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que seja registrada em reserva de lucros até 31 de dezembro do período base, salvo se a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e por essa razão não puder constituí-la como parcela de lucros, devendo o registro ocorrer à medida que forem apurados lucros nos período subsequentes.
>
> EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX.

DOCUMENTO VALIDADO

O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória nos casos de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, devendo os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serem comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de exportação para pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. Na hipótese de commodities que possuem preços de referência regionais, a pessoa jurídica exportadora deverá escolher, como preço parâmetro, o preço de cotação dos bens no mercado de destino do bem exportado constante em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; ou obtido a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade verificada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

O Acórdão da DRJ relativo ao Lançamento Complementar deu provimento integral à Impugnação e restou assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2016 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.

CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que seja registrada em reserva de lucros até 31 de dezembro do período base, salvo se a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e por essa razão não puder constituí-la como parcela de lucros, devendo o registro ocorrer à medida que forem apurados lucros nos período subsequentes.

As doações e subvenções serão tributadas caso não seja observado o disposto no dispositivo legal de regência, ou seja dada destinação diversa da que está nele prevista.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

DOCUMENTO VALIDADO

Em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que ambas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

Impugnação Procedente Outros Valores Controlados"

O Contribuinte interpôs Recurso Voluntário quanto aos temas 1 e 2 (neste caso apenas relativamente ao ano-calendário de 2015, já que restou vencedor relativamente ao ano-calendário de 2016) do TVF, com relação aos quais restou perdedor. Reprisemos:

Foram apuradas as seguintes infrações:

1) falta de adição de valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente às receitas de exportação para pessoa jurídica vinculada no exterior e residente/domiciliada em país com tributação favorecida, ao Prejuízo Contábil do período, para fins de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2016	29.136.046,43	75,00

2) exclusão indevida de valor do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, correspondente às subvenções para investimento;

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	16.675.960,29	75,00
31/12/2016	39.408.671,99	75,00

O Recurso Voluntário, por sua vez, pleiteia que:

"A. Sejam mantidas as exclusões já realizadas no Acórdão n. 105-000.364 - 2ª TURMA DA DRJ05.

B. Seja reconhecida a improcedência da glosa atinente às exclusões dos lançamentos realizados na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido [subvenções para investimento] do ano de 2015.

C. Seja reconhecida a nulidade do julgamento realizado pela DRJ 05 relacionado à suposta insuficiência de adição do ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências na exportação de commodities ante a ausência de análise dos argumentos carreados na impugnação [ausência de motivação].

i. Ao final seja reconhecida a higidez da metodologia adotada pelo contribuinte que melhor se ajustam a realidade das operações realizadas, nos termos na IN n. 1.312/2012, com o cancelamento dos lançamentos realizados pela fiscalização.

D. Seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do CTN.

E. Requer desde já a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a documental, e sendo o caso roga que os autos sejam remetidos à

DOCUMENTO VALIDADO

> repartição de origem de modo que seja possível à autoridade adminsitrativa (sic.) analisar e confirmar as alegações supra."
>
> F. Requer, por fim, a intimação da data de julgamento do presente Recurso, para, em querendo seja possibilitado ao contribuinte a realização de sustentação oral."

É a síntese do necessário, dado que os fundamentos das partes serão mais bem explicados no curso do voto.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O Recurso de ofício declarado no Acórdão Recorrido, de nº 105-000.364 atinge o valor de alçada, merecendo também conhecimento.

2 O RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 PRELIMINARES

2.1.1 NULIDADE

O Recorrente pleiteia o reconhecimento de nulidade por vício de motivação decorrente da suposta ausência de análise dos argumentos aduzidos em sua Impugnação sobre a parcela da autuação decorrente de ajustes de preços de transferência, com a alegada "mera reprodução do entendimento anteriormente firmado pela autoridade responsável pelo lançamento, sem o enfrentamento das alegações suscitadas pelo contribuinte as quais lastreiam a metodologia mais adequada de cálculo com base nas operações realizadas".

Vale transcrever o seguinte parágrafo do Recurso Voluntário:

> "39. A princípio é prudente esclarecer que a decisão proferida se limitou – nesse ponto – a reproduzir o entendimento do fiscal quando a lavratura do Termo de

DOCUMENTO VALIDADO

Infração, deixando de analisar os argumentos carreados pelo contribuinte ou o motivo que não seriam eles os mais adequados. sobretudo em controvérsia em que as partes suscitam a mesma legislação, mas divergem quanto aos critérios de cálculo obtido a partir das fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas [IN 1312/2012].

40. Com efeito, em que pese o respeito pelos Conselheiros, o voto proferido deixou de analisar os argumentos trazidos pelo contribuinte posto que a todo momento faz menção à Instrução Normativa nº 1.312, de 2012 – a mesma suscitada pelo contribuinte – sem justificar por qual motivo o parâmetro utilizado pela fiscalização seria o mais adequado, mesmo que, em alguns casos, ambos critérios estejam disponíveis no MESMO documento, embora em seções diferentes.

41. Ora, deveriam os conselheiros mencionar de maneira expressa quais elementos da negociação teriam sido analisados para o fim de atrair a métrica adotada pela fiscalização e não aquela adotada pelo contribuinte, e isso não foi feito. Com efeito, a todo momento é suscitado o art. 34, § 16 da IN n. 1312/2012 ao passo que o contribuinte roga que o dispositivo seja interpretado em sintonia com previsão do art. 36 da mesma normativa.

42. A esse respeito o contribuinte teceu considerações a respeito das diferenças entre as métricas CIF em Paranaguá – PR e da cotação CBOT [ambas fornecidas pela Safras & Mercados]. Também discorreu a respeito do relatório de Safras & Mercado e o informativo do Cepea/Esalq, que sequer foram analisados pelo voto que tão somente se limitou a ratificar a metodologia utilizada pela fiscalização, fazendo menção à IN 1.312/12, que repisa-se, também foi utilizada pelo contribuinte.

43. Ora, verifica-se que os elementos da impugnação relacionados aos parâmetros de cálculo adotado pelo contribuinte teriam condição de afastar o entendimento outrora firmado pela fiscalização posto que mais adequados às operações realizadas. Ocorre que no julgamento realizado os Conselheiros deixaram de analisar os pontos fixados pelo contribuinte ao tão somente ratificar o entendimento firmado pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração, com menção à Instrução Normativa.

44. Ora, deveria a Autoridade Julgadora avaliar os critérios/métricas apresentados pelo contribuinte de modo que se houvesse entendimento diverso – pelo tipo de operação ou outro elemento com o condão de refutar a sua alegação – fosse apresentado nos autos, o que não ocorreu posto que o voto se limitou à suscitar a previsão do art. 34 da IN 1.312/12, de modo que deve ser reconhecida a ausência de motivação.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

> 48. Com efeito, a mera reprodução do entendimento anteriormente firmado pela autoridade responsável pelo lançamento, sem o enfrentamento das alegações suscitadas pelo contribuinte as quais lastreiam a metodologia mais adequada de cálculo com base nas operações realizadas, implica na nulidade da decisão por ausência de motivação, o que desde já se requer."

Com a impugnação instaura-se o processo administrativo fiscal, no qual são garantidos ao contribuinte os direitos ao contraditório e à ampla defesa (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Tais princípios consagrados no direito processual brasileiro e assegurados tanto no Código de Processo Civil quanto no Decreto nº 70.235/72 pressupõem não somente o direito do contribuinte de expor sua defesa contra a acusação, mas também o direito de que tal defesa seja apreciada pela autoridade julgadora, que poderá decidir livre e motivadamente.

Verifica-se, portanto, que a motivação é fundamental e a decisão emanada pela autoridade julgadora deve enfrentar suficientemente todos os argumentos de defesa que poderiam isoladamente, em tese, afastar a autuação conforme preconiza o art. 489 do CPC/2015 aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Não se exige da autoridade julgadora a demonstração de erudição, nem mesmo o enfrentamento exaustivo de todos os argumentos de defesa, deve haver diálogo mínimo que aborde argumentos suficientes à sustentação da decisão.

Não se dispensa, portanto, a dialética processual, mas tampouco se exige a exaustão erudita de todos os argumentos do contribuinte.

Analisando o Acórdão Recorrido, verifico que a partir da Fl. 5934 relata os fundamentos da autuação, a partir da fl. 5935 relata os argumentos do Contribuinte contra a posição adotada no lançamento e já a partir da fl. 5936 endereça os argumentos do contribuinte, sem meramente repetir o TVF. Vejamos:

> "Contudo, ao contrário do que alega a impugnante, a autoridade fiscal procedeu corretamente ao utilizar os preços de cotação para venda dos commodities em Paranaguá-PR extraídos das publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, pertencente ao Grupo CMA, na aplicação do método Pecex, posto que se trata de instituição de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecida constante no Anexo III da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, e o art. 36-A desta IN, dispõe que na hipótese de commodities que possuem preços de referência regionais, como no caso em análise, a pessoa jurídica exportadora deve escolher, como preço parâmetro, o preço de cotação dos bens nº mercado de destino do bem exportado: I - constante em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; ou II - obtido a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.
>
> Observa-se que nos demonstrativos apresentados pela contribuinte no curso da fiscalização (arquivos não pagináveis), as planilhas da CBOT trazem a indicação de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

que "(*) No momento, apenas teóricos nos portos brasileiros e argentinos", portanto, mais adequados as cotações das commodities fornecidas pelo Safras & Mercados utilizadas pela autoridade fiscal.

Quanto à alegação de que a métrica utilizada pela autoridade fiscal não considera as diferenças de datas futuras de realização dos contratos e suas respectivas diferenças de preços, cabe observar que o § 16 do art. 34 da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, dispõe que na aplicação do método Pecex deve ser considerada a data de negociação, bem como, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo.

A impugnante alegou em relação a ajustes na exportação – preço FOB (milho) que, mesmo que a autoridade fiscal optasse pela utilização da tabela de valores CIF de Paranaguá fornecida pela Safras & Mercados, deveria utilizar critério que detalhasse as negociações naquelas datas para entrega futura. Ressaltou que a referida instituição de pesquisa disponibiliza indicador "MERCADO FOB -US$/T", que é elaborado a partir do valor de CBOT, adicionado do prêmio em Paranaguá, sendo que na ausência de vencimento de CBOT para a data, a entidade se utiliza do valor de fechamento mais próximo da cotação a ser realizada. Concluiu que, na hipótese de não identificada a cotação CBOT e Prêmio, poder-se-ia, em atenção ao regulamento, buscar a informação de "MERCADO FOB - US$/T", com o condão de refletir de maneira mais assertiva o comparativo das negociações realizadas.

Questionou, também, a utilização do índice Cepea/Esalq no mês de janeiro de 2016.

Contudo, cabe observar, inicialmente, que a tabela de valores CIF de Paranaguá para o mercado interno incluem os custos de movimentação das commodities da área produtora para o porto.

Quanto à data de mensuração, esta deve ser a data de negociação, em observância ao § 16 do art. 34 desta IN, bem como, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo."

Quanto à utilização dos indicadores fornecido pelo Cepea/Esalq para as transações em que a fiscalizada não apresentou as publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, cabe observar que não há qualquer irregularidade, posto que trata-se de indicadores elaborados e divulgados em parceria BM&F Bovespa, também relacionada no Anexo II da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012.

Em relação às cotações de soja em Paranaguá – Safras & Mercado x Cepea/Esalq, a impugnante alega que nos casos com datas de negociação para realização futura em que não há cotações de CBOT ou prêmio disponíveis o fisco entendeu por subsidiar seus cálculos pelo relatório de Safras & Mercado, que não seria a melhor métrica para apuração dos valores, pois tanto o relatório de Safras & Mercado quanto o informativo do Cepea/Esalq possuiriam métrica da soja colocada no porto de Paranaguá - PR (corredor de exportação). Ainda que ambas informações

> possam ser utilizadas na verificação comparativa, a metodologia Esalq seria a que melhor se ajusta, posto que fornece preços comparativos em dólar por data da negociação, o que não ocorreria no informativo do Safras & Mercados com relação às informações de mercado interno. Além disso, alega que o procedimento adotado pelo fisco teria sido consideravelmente inflado por incorreções na utilização da taxa de câmbio
>
> [câmbio na data de emissão da Nota Fiscal x Câmbio valorizado na data da negociação - cotação CIF Paranaguá], em clara ofensa aos arts. 25 e 29 da IN nº 1.312/2012.
>
> Contudo, conforme já exposto, na aplicação do método Pecex, a data de mensuração deve ser a data de negociação, em observância ao § 16 do art. 34 desta IN e, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo. Ao se realizar a comparação do valor negociado com o valor da cotação das commodities na mesma data não se vislumbra as alegadas incorreções decorrentes de taxa de câmbio. O fato da Cepea/Esalq fornecer preços comparativos em dólar não significa que tal índice seja mais adequado à realização da comparação entre o preço negociado e a cotação das commodities na data da negociação.
>
> Diante de todo o exposto, mantém-se o lançamento da diferença ente os ajustes de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativos a preço de transferência procedidos pela contribuinte e os apurados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2016, no montante de R$ 29.136.046,43 (36.352.820,69 – 7.216.774,26).

Houve assim, diferentemente do que alega a defesa, enfrentamento suficiente da tese do contribuinte, razão pela qual não vislumbro nulidade.

2.2 MÉRITO

2.2.1 PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVA

O pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui necessariamente uma fase instrutória nos moldes do processo civil. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Impugnação, conforme o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo.

No caso, contudo, o pedido é genérico e injustificado, não merecendo acolhimento.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

2.2.2 Pedido de intimação da data de julgamento para realização de sustentação oral

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

2.2.3 Pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Nos termos do Art. 151, III do CTN, os Recursos interpostos no curso do processo administrativo fiscal suspendem a exigibilidade do crédito tributário, mas trata-se de determinação que escapa à competência do CARF, a quem cabe apreciar os recursos interpostos relativamente ao crédito tributário.

2.2.4 Exclusões de Subvenções para Investimento do ano de 2015

A autoridade autuante identificou a ocorrência de **exclusões indevidas e falta de adições consideradas devidas de Subvenções para Investimento** das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, consubstanciada na diferença de R$ 5.375.734,72 entre o montante total da subvenção para investimento excluída (R$ 37.614.553,55) e o montante total da subvenção para investimento apropriada nos registros contábeis e na apuração do lucro líquido do período de apuração (R$ 32.238.818,83).

Durante a fiscalização o Recorrente reconheceu equívocos na escrituração, mas asseverou ter demonstrado que a diferença de R$ 5.375.734,72 já existia na contabilidade, resultando de erro sanado que não impactou o resultado do exercício, não podendo a falta de constituição da Reserva de incentivos Fiscais tolher seu direito.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, afastou a tese de defesa entendendo não ter restado demonstrado que o erro de classificação contábil não causou efeito no resultado do exercício. Vejamos:

> Contudo, não restou demonstrado que o alegado erro na classificação contábil não teve efeito no resultado do exercício. O que se verifica é que na Demonstração do Resultado do Exercício, ano-calendário 2015, às fls. 4833, a subvenção em questão foi levada a crédito do resultado do exercício, no valor de R$ 32.238.818,83, na conta 3.01.01.01.02.09 – Demais Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços; e que no Lalur, às fls. 4872, e no LACS, às fls. 4927, as exclusões a título de Doações e Subvenções para Investimento foram de R$ 37.614.553,55. No ano-calendário de 2016, a subvenção foi registrada na Demonstração do Resultado do Exercício, às fls. 5109, no valor de R$ 39.408.671,99, e excluída no mesmo valor no Lalur e LACS, às fls. 5148 e 5221, respectivamente.
>
> Ou seja, a impugnante não demonstrou que a diferença de R$ 5.375.734,72 (37.614.553,55 – 32.238.818,83) teria sido creditada em outra conta na apuração do resultado do exercício (ano-calendário de 2015), e que o alegado erro seria de mera classificação contábil. Sem a demonstração de que a referida diferença compôs o lucro líquido do período não há como se validar sua exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Além disso, o registro da subvenção de investimento em reserva de lucro trata-se de um requisito legal para a exclusão realizada, conforme previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, conforme analisado a seguir.

Outra das razões da glosa de exclusões foi a identificação de que apenas parte das receitas de Subvenções excluídas teriam sido escrituradas em conta de reserva de lucros, o que violaria o art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014.

> "Conforme relatado, dos registros procedidos em 31/12/2015 na conta contábil 24071002-Lucros ou Prejuízos Exercício Atual, o sujeito passivo destinou a parcela de R$ 20.938.593,26 do lucro líquido apurado para a constituição de Reserva de Incentivos Fiscais, mediante lançamento a crédito na conta contábil 240401003-Reserva de Incentivos Fiscais, sendo dada destinação diversa à parcela restante. Desta forma, apontou-se como indevidas as seguintes parcelas excluídas na exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL: R$ 3.118.879,57, correspondente à diferença entre o valor das subvenções apropriadas nos registros contábeis (R$ 32.238.818,83), e o valor do lucro líquido apurado no período de apuração (R$ 29.119.939,26); e R$ 8.181.346,00, correspondente à diferença entre o valor do lucro líquido apurado no período de apuração (R$ 29.119.939,26), e o valor destinado para a constituição de reserva de lucros (R$ 20.938.593,26).
>
> Ainda em relação ao ano-calendário de 2015, quanto à apuração mensal do IRPJ e da CSLL, apontou-se que foram realizadas exclusões indevidas nos meses de janeiro a novembro, do valor das subvenções governamentais para investimento, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que o registro em reserva de lucros, da parcela dos lucros correspondente às referidas subvenções, foi procedido somente no mês de dezembro de 2015. A

DOCUMENTO VALIDADO

> exclusão relativa ao mês de dezembro somente foi validada até o montante de R$ 20.938.593,26, pelos motivos já relatados."

Buscando a exoneração do lançamento do ano-calendário de 2015, a defesa tenta desenvolver racional interpretativo a partir da qual defende que, como a lei traz a possibilidade de constituição da reserva em períodos futuros (no caso de apuração de prejuízo fiscal) ou sua recomposição e (em caso de sua absorção por prejuízos), a melhor interpretação da lei seria a de que a constituição da reserva a destempo não seria óbice.

O Acórdão Recorrido, contudo, afastou a interpretação do Recorrente encampando uma interpretação literal, e asseverou que o § 4º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, dispõe que no caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso, ou seja, a reserva deve ser registrada dentro do próprio ano-calendário em que a subvenção for recebida.

Com relação ao ano-calendário de 2016, o Recorrente defende que apurou prejuízo fiscal, e que por isso não teria como constituir a reserva de lucros, o que não lhe impedia de proceder à exclusão já naquele exercício, incrementando seus prejuízos e bases negativas, desde que posteriormente constitua as reservas tão logo aufira lucros que o permitam.

O Acórdão Recorrido, exonerou o lançamento relativamente ao ano-calendário de 2016 com os seguintes fundamentos:

> "Já quanto ao ano-calendário de 2016, em razão da contribuinte ter apurado prejuízo contábil de R$ 59.649.588,52, é improcedente a glosa da exclusão decorrente de subvenções para investimento, no valor de R$ 39.408.671,99, posto que a reserva somente poderia ser constituída à medida que fossem apurados lucros nos período subsequentes, nos termos do § 3º do art. 30 da Lei n° 12.973, de 2014. Caso fosse verificado que a contribuinte não constituiu tal reserva nos períodos subsequentes, a autuação se daria à medida em que os lucros tivessem sido apurados."

O Recurso Voluntário questionou estes pontos nos quais o contribuinte restou perdedor, conforme passamos a explorar nos tópicos seguintes.

2.2.4.1 Infração 01: Exclusão na apuração do Lucro Real e base da CSLL [2015] no montante de R$ 5.4 milhões – item 3.3. TVF – Erro Formal

Sobre a diferença de R$ 5.375.734,72, apurada relativamente às subvenções concedidas pelo Estado do Maranhão, reiterou que houve erro na classificação contábil do montante, que foi corrigido mediante **reclassificação dentro do mesmo grupo de contas de ICMS**, realizada em 20/02/2016 conforme os seguintes procedimentos comprovados mediante a apresentação do Livro Razão.

DOCUMENTO VALIDADO

> "40. A seguir as movimentações descritas no razão entregue para o fiscal quando da resposta do termo de intimação n. 01 e comprovadas também pelas telas abaixo: (1) O valor de R$ 5.980.000,00 estava registrado na conta n. 350301050 [Subvenção de ICMS] e em 2015 foi reclassificado para a conta 3503010302 [ICMS]; (2) posteriormente, já em 2016, houve nova reclassificação para a conta contábil n. 350301050 [Subvenção de ICMS]. Portanto, o valor já existia na contabilidade, nº mesmo grupo de contas contábeis."

O Contribuinte também se insurge contra o óbice apontado pelo Acórdão Recorrido, pelo qual não teria sido demonstrado que a diferença de R$ 5.375.734,72 [37.614.553,55 – 32.238.818,83] teria sido creditada em outra conta **na apuração do resultado** do ano-calendário 2015.

A isso, assevera que o benefício fiscal em questão fora concedido pelo Estado de Minas Gerais e seu regulamento previa em seu inciso IV, §único do Art. 4º [PTA n. 45.000000718-46 | Antigo 16.000251141-03] a obrigatoriedade, em havendo saldo credor no encerramento do período, de estornar o excesso de crédito utilizado até o limite do saldo apurado no inciso anterior, e segue:

> 13. Pois bem, superadas essas premissas, deve-se retomar os movimentos para melhor ilustração dos eventos:
>
> (1) Naquele período foi identificado saldo não utilizado no importe de R$ 5.980.000,00 atinente ao Crédito Presumido de ICMS de MG, que deveria ser estornado.
>
> (2) Ocorre que no momento de realizar a contabilização, isto é, o estorno do saldo não utilizado, foi feito lançamento à débito – indevidamente – na conta de subvenção do Maranhão 350301050 [Subvenção de ICMS]. Esse movimento fez com que o saldo da conta caísse para R$ 32.238.818,83.
>
> Veja que no livro razão consta como histórico "NFF 12/15 31/12/2015 ESTORNO CREDITO ICMS SOJA MG CODH PW001", devidamente acompanhado do valor de R$ 5.980.000,00.
>
> (3) Caso o erro não tivesse ocorrido o saldo da conta deveria ser de R$ 38.218.818,83
>
> [R$ 32.238.818,83 + R$ 5.980.000,00] valor que a empresa poderia excluir no LALUR para fins de apuração do IRPJ e CSLL. Não obstante, a empresa somente excluiu da apuração do LR e CSLL o valor de R$ 37.614.553,55.

DOCUMENTO VALIDADO

Período:	Empresa	Conta	Descrição conta	Histórico	Moeda	Débito	Crédito
31/12/2015	401	350301050	SUBVENCAO ICMS	NFF 12/15 31/12/2015 ESTORNO CREDITO ICMS SOJA MG CODH PW001	BRL	R$ 5.980.000,00 [Indevido]	R$ -
31/12/2015	401	350301050	SUBVENCAO ICMS	S/D 11/15 31/12/2015 AJUSTE SUBVENÇÃO REF. A LEI 12.973 CODH PW001	BRL	R$ -	R$ 3.840.422,69
					Totais	R$ 5.980.000,00	R$ 3.840.422,69
					Saldo Anterior	-R$ 34.378.396,14	
					Saldo Atual	-R$ 32.238.818,83	

14. Portanto, conforme já relatado, o lançamento de R$ 5.980.000,00 referente ao estorno de crédito de ICMS/MG ocorreu por equívoco na conta contábil 350301050 [Subvenção de ICMS].

Isto, é o saldo da conta foi indevidamente reduzido em razão do lançamento efetuado.

Livro Razão 2015

LIVRO RAZÃO

Entidade: ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A -ABC-INCO
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/12/2015 CNPJ: 17.835.042/0001-45 Número de Ordem do Livro: 242
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015

Conta Selecionada: 350301050 - SUBVENCAO ICMS

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/01/2015	S/D 01/15 31/01/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30720003		R$ 3.418.311,20	R$ 3.418.311,20	C
28/02/2015	S/D 02/15 28/02/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30720008		R$ 2.699.814,82	R$ 6.118.126,02	C
31/03/2015	S/D 03/15 31/03/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721237		R$ 2.431.872,24	R$ 8.549.998,26	C
30/04/2015	S/D 04/15 30/04/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721238		R$ 2.559.127,48	R$ 11.109.125,74	C
31/05/2015	S/D 05/15 31/05/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721331		R$ 4.576.896,61	R$ 15.686.022,35	C
30/06/2015	S/D 06/15 30/06/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721335		R$ 3.067.350,56	R$ 18.753.372,91	C
31/07/2015	S/D 07/15 31/07/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721339		R$ 3.057.178,10	R$ 21.810.551,01	C
31/08/2015	S/D 08/15 31/08/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721358		R$ 3.027.262,88	R$ 24.837.813,89	C
30/09/2015	S/D 09/15 30/09/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721422		R$ 2.945.305,17	R$ 27.783.119,06	C
31/10/2015	S/D 10/15 31/10/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721431		R$ 2.998.321,81	R$ 30.781.440,87	C
30/11/2015	S/D 11/15 30/11/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30721435		R$ 3.596.955,27	R$ 34.378.396,14	C
31/12/2015	Vlr. Apuração Resultado Exercício 2015	20153112	R$ 32.238.818,83			
31/12/2015	S/D 11/15 31/12/2015 Ajuste Subven¿ ref. a Lei 12.973 CODH PW001	30915228		R$ 3.840.422,69		
31/12/2015	NFF 12/15 31/12/2015 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001	30915442	R$ 5.980.000,00		R$ 0,00	

Tela ECD 2015

```
|I200|30915442|31122015|5980000|N|
|I250|110403001|000000000|930000|C|30915442-1|PW001|NFF 12/15 31/12/2015 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|110403003|000000000|5050000|C|30915442-2|PW001|NFF 12/15 31/12/2015 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|350301050|000000000|5980000|D|30915442-3|PW001|NFF 12/15 31/12/2015 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I200|30915497|31122015|14637937,72|N|
```

DOCUMENTO VALIDADO

Livro Razão 2016

LIVRO RAZÃO

Entidade: ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A -ABC-INCO
Período da Escrituração: 01/01/2016 a 31/12/2016 CNPJ: 17.835.042/0001-45 Número de Ordem do Livro: 243
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2016 a 31 de Dezembro de 2016

Conta Selecionada: 350301050 - SUBVENCAO ICMS

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/01/2016	S/N 0000000000 31/01/2016 ICMS BENEFICIO FISCAL DO ESTADO DO MARANH¿ REF.JAN-2016 CODH PW001	31193991	R$ 143.876,85		R$ 143.876,85	D
15/02/2016	S/D 01/16 15/02/2016 Subven¿ MA - Janeiro/16 CODH PW001	31242429		R$ 3.596.921,23	R$ 3.453.044,38	C
20/02/2016	NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001	31439461		R$ 5.980.000,00	R$ 9.433.044,38	C
29/02/2016	S/N 0000000000 29/02/2016 ICMS BENEFICIO FISCAL DO ESTADO DO MARANH¿ REF.FEV-2016 CODH PW001	31446132	R$ 155.026,53			

Tela ECD 2016

```
|I250|470235006|401414004|112,86|D|31439357-999|PW001|Doc Dt 10/02/2016 CPST011:397209-Item Doc 2811 - NW TRANSP & ARMAZENAGEM - EIRELI - ME ; SERVICO TRANSPORTES CODH
|I200|31439461|20022016|8345698,19|N|
|I250|110403001|401000000|2365698,19|C|31439461-1|PW001|NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|110403001|401000000|930000|D|31439461-2|PW001|NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|110403003|401000000|5050000|D|31439461-3|PW001|NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|350301030|401000000|2365698,19|D|31439461-4|PW001|NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
|I250|350301050|401000000|5980000|C|31439461-5|PW001|NFF 02/16 29/02/2016 Estorno credito ICMS Soja MG CODH PW001||
```

> 15. Veja que a empresa, ora recorrente, reconheceu o equívoco na escrituração cuja correção/reclassificação contábil ocorreu no ano calendário subsequente [Mudança da conta 350301030 – ICMS para a conta contábil n. 350301050 – Subvenção de ICMS].
>
> Por fim acrescenta que o erro em não constituir a reserva foi meramente formal, tendo sido sanado.

Pois bem, a preocupação fiscal ao glosar a exclusão em questão é fundamentada, pois se de fato o contribuinte levou a crédito somente R$ 32.238.818,83, não poderia ter excluído R$ 37.614.553,55 relativamente às subvenções concedidas pelo Estado do Maranhão, pois haveria excesso no montante de R$ 5.375.734,72 em relação às receitas de subvenções que impactaram positivamente o resultado.

A este respeito, o Contribuinte logra êxito em demonstrar que o valor de R$ 5.980.000,00 já existiria na contabilidade, indicando que já estava escriturado na conta nº 350301050 [Subvenção de ICMS] e em 2015 foi reclassificado para a conta nº 3503010302 [ICMS]; e (2) posteriormente, já em 2016, houve correção de sua classificação contábil devolvendo os valores para a conta contábil nº 350301050 [Subvenção de ICMS].

Mas esta resposta não sana a preocupação da fiscalização quanto ao trânsito dos valores em conta de resultado no ano-calendário de 2015, razão pela qual o Recorrente segue sua empreitada defendendo que pela legislação concessiva de subvenções de Minas Gerais (outro Estado, portanto), deveria ter estornado o crédito presumido de ICMS não utilizado (no montante de R$ 5.980.000,00), mas fez o estorno na conta contábil relativa às subvenções recebidas no Maranhão objeto de fiscalização e autuação, cujo saldo ora se questiona, reduzindo o saldo da conta nº 350301050 [Subvenção de ICMS] de R$ 38.218.818,83 para R$ 32.238.818,83 indevidamente.

DOCUMENTO VALIDADO

O estorno do crédito presumido de subvenções de ICMS de Minas Gerais no ano-calendário de 2015 implica a impossibilidade de exclusão de tais valores enquanto prevalecer o referido estorno, mas de fato se houve lançamento a débito em conta relativa às receitas de subvenção do Estado do Maranhão, tal lançamento há de ser neutro quando se levarem a resultado os saldos de todas as eventuais subcontas de subvenções destinadas cada uma aos benefícios de um Estado diferente da federação, pois consolidar-se-ão os saldos da Conta do Maranhão e de Minas Gerais.

Por isso a linha argumentativa aqui desenvolvida pelo Recorrente busca defender que a diferença entre o montante das subvenções do Maranhão, de R$ 37.614.553,55, e o valor do saldo credor constante na conta contábil 350301050 - Subvenções de ICMS, de R$ 32.238.818,83, transferido em 31/12/2015 para a apuração do resultado do exercício decorreria desse lançamento relativo ao estorno dos créditos presumidos de ICMS do Estado de Minas Gerais.

Ocorre que a conta contábil 350301050 não diz respeito (ao menos pelo que consta do Livro Razão Acostado aos autos) apenas às subvenções relativas ao Estado do Maranhão, tratando-se de conta que consolida todas as subvenções de todos os Estados da federação, razão pela qual a redução provocada pelo lançamento a débito, na conta contábil 350301050, do estorno de R$ 5.980.000,00 da subvenção de ICMS mineira, reduziu o saldo da conta nº 350301050 de R$ 38.218.818,83 para R$ 32.238.818,83, e não de R$ 37.614.553,55 para 31.634.553,55 (resultado da subtração do total escriturado no livro de registro de apuração de ICMS maranhense menos o valor do lançamento do estorno dos créditos mineiros, de 5.980.000,00

Ademais, tratando-se a conta contábil nº 350301050 de conta global das subvenções para Investimento, o erro apontado pelo contribuinte no lançamento a débito do estorno de 5.980.000,00 deveria produzir impacto neutro, pois se houve lançamento a débito em na conta errada (relativa ao Maranhão), deixou de haver lançamento a débito na conta correta (de Minas Gerais, razão pela qual o saldo das subvenções que transitaram por resultado não deveria sofrer o decote verificado nos autos.

Assim, entendo não comprovada a causa da diferença apontada pelo contribuinte.

De fato, em 2016 houve o lançamento a crédito na conta 350301050 da quantia de R$ 5.980.000,00, conforme o contribuinte demonstra com a imagem do Livro Razão. Nesse momento o estorno foi revertido, impactando o resultado e permitindo a exclusão correspondente, que no entanto ocorreu somente no ano-calendário de 2016.

Desse modo, acertadas as conclusões fiscais sobre o excesso das exclusões relativas às subvenções de ICMS do Estado do Maranhão no importe de R$ 5.375.734,72.

Por sua vez, quanto à constituição da reserva de lucros para segregar as subvenções para investimentos e facilitar o controle da destinação de seus recursos, o contribuinte defende ser mera formalidade cuja falta foi sanada.

DOCUMENTO VALIDADO

A importância do aspecto formal foi muito bem explanada pelo Conselheiro José Eduardo Genero Serra, no Acórdão nº 1201-006.776, de 12/05/2024. Vejamos o excerto relevante que a seguir transcrevo:

> "Entretanto, ainda que condição necessária à dedutibilidade, o fato de o crédito presumido poder ser admitido como subvenção para investimento, não é suficiente para tanto. É preciso que ele esteja regulamente escriturado como reserva de incentivos fiscais.
>
> Tal exigência, longe de ser mera formalidade, evita potenciais efeitos pernósticos, bem assim malabarismos contábeis – tais como deduzir os créditos presumidos no LALUR e nº LACS (para apurar menos tributos), mas não na escrituração contábil (para, por exemplo, elevar os lucros passíveis de distribuição).
>
> No caso em tela, embora não se tenha notícia do pagamento de dividendos em 2016, fora detectado pela autoridade fiscal – e não contraditado pela recorrente – que as deduções glosadas "anularam completamente o lucro líquido contábil, de maneira que não houve, em todos os períodos de apuração, qualquer valor a pagar a título de IRPJ e CSLL".
>
> Tal constatação fiscal desnuda ter sido providencial, para a obtenção de tal resultado contábil pela recorrente, que a rubrica "reserva incentivos fiscais", só tenha sido escriturada (com o valor do benefício estadual em questão) fora dos períodos de apuração de que tratam o p.p., vale dizer, apenas em 01/01/2017.
>
> Evidentemente, o Direito Tributário não autoriza interpretações da legislação que possam relativizar a imposição de requisitos, ao ponto de viabilizar chicanes contábil-tributárias."

O julgado esclareceu a importância do requisito formal como forma de garantia, sob o ponto de vista fiscal, de ausência de desvios que impediriam a dedução, sem contudo atribuir à forma preponderância sobre o conteúdo, que a meu ver releva o bem jurídico efetivamente protegido e que merece atenção.

Acerca da forma de escrituração das subvenções, é elucidativo o voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, no Acórdão nº 9101-006.174, de 2022, que a seguir transcrevo:

> "Como consequência, de acordo com as normas tributárias e societárias vigentes até a edição da Lei n. 11.648/07, as subvenções de custeio eram tributadas pelo IRPJ, sendo registradas contabilmente no resultado do período, ao passo que as subvenções de investimento não eram tributadas pelo IRPJ desde que registradas contabilmente no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, muitas vezes denominada: "Reserva de Incentivos Fiscais".
>
> No contexto de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais (IFRS), a Lei n. 11.638/07 revogou as supramencionadas alíneas 'c' e 'd' do § 1º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 que

DOCUMENTO VALIDADO

dispunham sobre a classificação como reservas de capital das doações e subvenções de investimentos, assim como o prêmio recebido na emissão de debêntures.

Além disso, a Lei n. 11.638/07 incluiu o artigo 195-A na Lei n. 6.404/76, que dispôs que a assembleia geral poderá destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos8.

A partir da leitura do artigo 195-A da Lei n. 6.404/76, é possível inferir que as doações e subvenções de investimento deverão ser registradas contabilmente no resultado do exercício (ao invés de serem registradas como reserva de capital no patrimônio líquido).

Assim, somente após o trânsito das doações e subvenções de investimento pelo resultado do período, tais valores poderão ser destinados para conta contábil de reserva de incentivos fiscais localizada no patrimônio líquido.

Ademais, houve a edição do Pronunciamento Técnico CPC n. 7 "Subvenção e Assistência Governamentais" (CPC 7), que dispõe sobre a contabilização e a divulgação de subvenções governamentais e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

Nos termos do item 12 do CPC 7, "uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido".

Desse modo, não restam dúvidas que desde então as doações e subvenções de qualquer natureza deverão ser registradas contabilmente no resultado do período como uma receita, não havendo margem para registro no patrimônio líquido tal qual existia antes da edição da Lei n. 11.638/07.

No tocante à tributação das subvenções, vale destacar que, em um primeiro momento, a Lei n. 11.941/09 determinou em seu artigo 18 que de acordo com o regime do Regime Tributário e Transição (RTT), a pessoa jurídica deveria registrar contabilmente as doações e subvenções de investimento no resultado do período, no entanto, tais valores poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ através do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)9.

A Lei n. 12.973/14 extinguiu o RTT, prevendo disposições específicas sobre a tributação a partir de 2015 de diversos reflexos econômicos decorrentes da adoção dos novos critérios contábeis.

Com relação às subvenções, o artigo 30 da Lei n. 12.973/14 estabeleceu que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não

DOCUMENTO VALIDADO

> serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404/7610.
>
> Dessa forma, a Lei n. 12.973/14 condicionou a não tributação das subvenções de investimento ao registro delas na reserva de incentivos fiscais prevista no artigo 195-A da Lei n. 6.404/76."

A **fundamentação** da reserva do montante recebido a título de subvenções em conta de Reserva de Lucros pode ser vista sob uma **dupla ótica**.

Sob a ótica contábil, cujas normas determinam a forma de contabilização, a escrituração em conta de Reserva de Lucros, mais especificamente, subconta de reserva de incentivos fiscais, atende à finalidade de evidenciar ao mercado o quanto dos resultados empresariais decorreu das subvenções, permitindo comparar empresas em âmbito internacional, fim último da adoção do padrão IFRS.

Sob a ótica fiscal, a escrituração auxilia a manutenção da rastreabilidade dos recursos, evitando malabarismos contábeis e permitindo a verificação de eventuais desvios diretos ou indiretos aos sócios via destinação diversa daquela permitida pela Lei (por exemplo, por meio de inchaços indevidos do lucro líquido que aumente os dividendos mínimos obrigatórios), na época a Lei nº 11.941/2009, dentre os quais:

> "§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, **inclusive nas hipóteses de:**
>
> **I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular**, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> **II – restituição de capital aos sócios ou ao titular**, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> I**II – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

No caso em questão, o Recorrente alega genericamente ter sanado a falha, mas sequer se envereda pela demonstração de atendimento material de que os recursos teria sido preservados de destinações vedadas no que diz respeito ao excesso de R$ 5.375.734,72.

Pelo exposto, nego provimento a esta parte do Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

2.2.4.2 INFRAÇÃO 02: EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E BASE DA CSLL [2015]. REGISTRO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO EM CONTA DE RESERVA DE LUCROS REALIZADA PARCIALMENTE [2015]

Há, agora relativamente à parcela das exclusões que encontrava respaldo nas receitas de subvenção escrituradas na conta 350301050, no montante de R$ 32.238.818,83, linha defensiva, que busca justificar o acerto dos montantes escriturados em conta de reserva de lucros.

A defesa do Contribuinte alega que, no ano-calendário 2015, a pessoa jurídica contabilizou subvenções para investimentos no montante de R$ 32.238.818,83, apurou lucro líquido de R$ 29.119.939,26 e somente destinou R$ 20.938.593,26 aos fins permitidos pela Lei nº 12.973, art. 30, §2º, mas assevera que cumpriu a legislação, demonstrando os seguintes movimentos contábeis.

> a. No ano de 2015 foi contabilizado subvenções para investimentos no montante de montante total de R$ 37.419mil.
>
> b. Apurou no mesmo ano lucro líquido no importe de R$ 29.119mil. No mesmo período houve a realização de custo atribuído [reavaliação de ativos] no importe de R$ 0,839mil.
>
> c. Assim, o resultado do período foi de R$ 29.958MM [R$ 29.119mil + 0,839mil]
>
> d. Destinou para a reserva legal a quantia de R$ 1.498mil [5% x R$ 29.958MM]
>
> e. Realizou distribuição de dividendos no importe de R$ 9.961mil. Isto é, foi dada destinação diversa à quantia de R$ 9.961mil, parcela esta que compôs a distribuição de dividendos, atraindo a incidência do §2º do Artigo 30 da Lei n. 12.973 de 13 de maio de 2014. Portanto, por força da lei, em relação à essa parcela o contribuinte teve que submeter à tributação posto que dada destinação diversa à previsão do caput [constituição de reserva de lucros].
>
> f. Destinou inicialmente [fechamento de 2015] a quantia de R$ 20.939mil para a conta de reserva de incentivos fiscais. No entanto, como é possível verificar, em 2016 [em razão dos ajustes realizados] o valor final destinado a reserva de incentivos foi de R$ 18.500mil [R$ 20.939mil – R$ 2.439mil].

DOCUMENTO VALIDADO

27. Abaixo a composição dos valores para melhor ilustração:

Demonstração dos Lucros Acumulados	Em milhares [R$]	
Lucro Líquido Resultado do exercício	R$	29,119
Realização Custo Atribuído [Reavaliação de Ativos - 11.638/07]	R$	0,839
Resultado do Período [Base]	R$	29,958
Reserva Legal	R$	1,498
(=) Base de cálculo para distribuição de dividendos	**R$**	**28,460**
25% - Dividendos obrigatórios	R$	7,115
Dividendos adicionais	R$	2,846
Total Dividendos	R$	9,961
(=) Base para constituição de reserva de incentivo fiscal	**R$**	**18,499**

28. A seguir a demonstração das mutações do patrimônio líquido Exercícios findos em 31 de dezembro de 2016 e 2015, devidamente publicados:

Algar Agro - ABC Indústria e Comércio S.A. - ABC INCO

Demonstração das mutações de patrimônio liquido
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2016 e 2015
(Em milhares de reais)

	Consolidado e Individual								
			Reservas de lucros						
	Capital social	Adiantamento para futuro aumento capital	Reserva de retenção de lucros	Reserva legal	Reserva de incentivos fiscais	Ajuste de avaliação patrimonial	Dividendos adicionais propostos	Prejuizos acumulados	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2014	155.685	491	7.538	8.588	47.520	148.567	-	(97.449)	270.940
Redução de capital	(33.804)							33.804	-
Realização de ajuste de custo atribuido	-	-	-	-	-	(839)	-	839	-
Integralização de capital	491	(491)	-	-	-	-	-	-	-
Resultado liquido do exercicio	-	-	-	-	-	-	-	29.120	29.120
Redução das reservas com absorção de prejuizos acumulados	-		(7.538)	(8.588)	(47.520)			63.646	-
Constituição de reservas	-	-	-	1.498	20.939	-	-	(22.437)	-
Dividendos propostos	-	-	-	-	-	-	-	(7.115)	(7.115)
Dividendos adicionais propostos	-	-	-	-	-	-	408	(408)	-
Outros	-	-	-	-	-	1.267	-		1.267
Saldos em 31 de dezembro de 2015	122.372	-	-	1.498	20.939	148.995	408	-	294.212
Integralização de capital	**128**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**128**
Realização de ajuste de custo atribuido	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**(459)**	**-**	**459**	**-**
Resultado liquido do exercicio	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**(59.650)**	**(59.650)**
Dividendos adicionais propostos	**-**	**-**	**-**	**-**	**(2.439)**	**-**	**(408)**	**-**	**(2.847)**
Outros	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**(72)**	**(72)**
Saldos em 31 de dezembro de 2016	**122.500**	**-**	**-**	**1.498**	**18.500**	**148.536**	**-**	**(59.263)**	**231.771**

As notas explicativas são parte integrante das informações demonstrações financeiras.

29. Pois bem, conforme mencionado pelos Conselheiros em seus votos, a empresa somente teria destinado R$ 20.938mil para a constituição de reserva de lucros, ainda que tivesse apurado lucro líquido superior à essa monta. Assim, mantiveram a glosa das exclusões na apuração mensais do IRPJ e CSLL em 2015 que excederam o valor de R$ 20.938mil.

30. Não obstante, conforme demonstrado pela composição dos valores acima o entendimento não parece ser o mais adequado. A saber: O valor de R$ 9.961mil à que foi dada destinação diversa pelo contribuinte foi submetido à tributação. Com efeito, houve adição nº LALUR – Parte "A"4, para fins de apuração de IRPJ e CSLL no período, da quantia de R$ 9.961.735,76 sinalizada como destinação diversa.

DOCUMENTO VALIDADO

31. Corrobora com essa informação o registro M300 [Demonstração do Lucro Real]

responsável por identificar o período e a forma de apuração do IRPJ e CSLL. Nele a informação é precisa no sentido de que houve adição de R$ 9.961.735,76 atinente à adição de distribuição de dividendos, parcela que não foi dada a destinação prevista na Lei n. 12.973 de 13 de maio de 2014.

LALUR - Parte A

Nome Empresarial: ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A -ABC-INCO
Periodo da Escrituração: 01/01/2015 a 31/12/2015 CNPJ: 17.835.042/0001-45 SCP:
Periodo de Apuração: A00 - Anual

Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R$ 14.742.627,17	
6: Provisões Não Dedutíveis	R$ 4.575.697,00	
7: Custos Não Dedutíveis	R$ 85.746,16	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R$ 138.859,57	
13: Ajustes Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favorecida (Lei nº 12.249/2010, arts. 24 e 25)	R$ 8.742.293,34	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R$ 90.415.350,09	
17: Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R$ 4.499.178,90	
29: Doações e Subvenções para Investimento - Destinação Diversa	R$ 9.961.735,76	

Registro M300

Registro M300 - Demonstração do lucro Real

Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionamento	Valor	Histórico
25	Realização de Reserva de Reavaliação	A	Sem relacionamento	0,00	
26	Perdas de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo Patrimônio Líquido	A	Sem relacionamento	0,00	
27	Deságio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Baixa de Investimentos	A	Sem relacionamento	0,00	
28	Prêmios da Emissão de Debêntures - Destinação Diversa	A	Sem relacionamento	0,00	
29	Doações e Subvenções para Investimento - Destinação Diversa	A	Sem relacionamento	9.961.735,76	ADIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DIVIDENDOS
30	Realização de Receitas Originárias de Planos de Benefícios Administrados por Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Lei nº 11.948/2009, art.5º)	A	Sem relacionamento	0,00	
31	Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	A	Sem relacionamento	0,00	

Registro M300 – ênfase no Código 29.

29	Doações e Subvenções para Investimento - Destinação Diversa	A	Sem relacionamento	9.961.735,76	ADIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DIVIDENDOS

32. Ademais, é prudente esclarecer que no caso em controvérsia o contribuinte apurou lucro líquido no período em monta inferior à parcela decorrente das doações e de subvenções governamentais. Assim, sua obrigação originária deveria

DOCUMENTO VALIDADO

ter constituído a reserva de lucros nos termos do caput art. 30 da Lei 12.973/2020, até o limite do lucro líquido apurado no período, de modo que a diferença poderia/deveria ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes [art. 30, §3].

33. Lado outro, entendeu por dar destinação diversa à quantia de R$ 9.961.735,76 atinente à adição de distribuição de dividendos, de modo atraiu a necessidade de submeter o valor à tributação nos exatos termos do art. 30, §2º, o que foi efetivamente realizado.

(..)

36. Ora, se em 2015 o Lucro Líquido foi inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, inviabilizando a constituição total da reserva de lucros e; tendo o contribuinte submetido à tributação a parcela dada destinação diversa, a conclusão não poderia ser outra: a Empresa permaneceu com a obrigação de constituir a reserva – da diferença – a medida que fossem apurados lucros nos períodos subsequentes. Trata-se de procedimento a ser adotado para se preservar o princípio da verdade material e evitar o enriquecimento sem causa da Administração Pública. Portanto, improcedente o entendimento que seria devida a glosa das exclusões na apuração mensais do IRPJ e CSLL em 2015 que excederam o valor de R$ 20.938mil

37. Trata-se de interpretação do § 3º, que cria uma condicionante para que o contribuinte se utilize do permissivo legal previsto no caput, isto é, cria a possibilidade de o contribuinte usufruir do benefício no presente, desde que cumpra o requisito objetivo nos períodos subsequentes. Em outros termos: as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do lucro legal desde que seja registrada em reserva de lucros, sendo que, na impossibilidade de fazê-lo na integralidade em razão do lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais deverá o contribuinte fazê-lo à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

38. Considerando o valor R$ 9.961mil – já adicionado para fins de apuração de IRPJ e CSLL no ano de 2015 - deve se reconhecer a nulidade da glosa posto que o procedimento levado à efeito pelo fiscal não seguiu a normativa que prevê que a diferença somente poderia ser registrada em reserva de lucros – e portanto exigida – à medida que fossem apurados lucros nos períodos subsequentes."

Trocando em miúdos, o Contribuinte entende que cumpriu os requisitos da legislação quando da existência de lucro líquido no período em monta inferior à parcela decorrente das doações e de subvenções governamentais ao:

(1) Constituir a reserva de lucros R$ 20.938mil [2015] posteriormente reduzida para R$ 18.500mil [2016]

DOCUMENTO VALIDADO

> (2) Adicionar – para fins de apuração do Lucro Real e CSLL – a parcela que foi dada destinação diversa via distribuição de dividendos, essa no importe de R$ 9.961mil e;
>
> (3) Permanecer com a obrigação futura de constituir a reserva de lucros da diferença à medida que fossem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Analisando a defesa, o contribuinte concorda ter dado destinação vedada a parcela das receitas auferidas com as subvenções para investimentos, motivo pelo qual adicionou essa quantia, de R$ 9.961.735,76.

Nesse sentido, demonstra efetivamente que a exclusão questionada foi acompanhada pela correspondente adição no LALUR, o que justifica que apenas o saldo de R$ 20.938mil tenha sido controlado em conta de reserva de lucros a despeito da exclusão integral, pois revertida em parte pela adição do montante destinado à distribuição de dividendos.

Ademais, como o contribuinte apurou lucro líquido inferior à parcela decorrente das doações e de subvenções governamentais deveria ter constituído a reserva de lucros apenas até o limite do lucro líquido apurado no período (de R$ 29.119.939,26), nos termos do caput art. 30 da Lei 12.973/2020, de modo que a diferença deveria ser acrescida à conta de reserva de lucros à medida que fossem apurados lucros nos períodos subsequentes [art. 30, §3].

Assim, justifica-se adequadamente o saldo da conta de reserva de lucros, demonstrando que o contribuinte cumpriu os requisitos legais.

Pelo exposto, nesta parcela, dou provimento ao Recurso Voluntário.

2.2.5 Ajuste de Preços de Transferência do ano de 2016

A autoridade autuante questionou os ajustes de preços de transferência realizados por ocasião da exportação de soja e milho pelo Recorrente.

Seus fundamentos foram bem sintetizados pelo Acórdão Recorrido a partir das fls. 5934, razão pela qual transcrevo:

> INFRAÇÃO RELATIVA A AJUSTES DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO EM DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES.
>
> Foi apontada a insuficiência de adição do ajuste decorrente da aplicação de métodos de transferências, relativamente às receitas de exportação para pessoa

DOCUMENTO VALIDADO

jurídica vinculada no exterior e residente/domiciliada em país com tributação favorecida, ao Prejuízo Contábil do período, para fins de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, no montante abaixo detalhado:

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2016	29.136.046,43	75,00

Nos demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo, contendo a memória de cálculo relativa à comparação dos preços dos bens exportados e por ele declarados, com os preços de cotação dos commodities, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, verificou-se que foi aplicado o preço dos commodities cotados no mercado futuro, na Bolsa de Mercadorias e Futuros-BM&F Bovespa e na Bolsa de Chicago, vigente na data da negociação da venda dos bens, pactuada com as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Apontou-se o art. 34 da Instrução Normativa RFB n° 1.312, de 2012, para fins de aplicação do Método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex), dispõe que se deve observar a cotação das commodities em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas na data da transação da operação de exportação na qual o preço foi negociado, e na ausência de identificação desta, considerar-se-á a data de embarque dos bens exportados.

Em consonância com o art. 34 da Instrução Normativa RFB n.° 1.312, de 2012, procedeu-se à aplicação do Método Pecex, considerando-se de forma individualizada cada nota fiscal emitida no ano-calendário 2016, relativa à exportação de commodities destinada a pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida e para a sua controlada direta com domicílio nas Ilhas Virgens Britânicas, Inco Grain LTD, conforme "Demonstrativo de Apuração - Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX) - Ano-Calendário 2016", às fls. 5479/5483.

Considerou-se a data da negociação consignada nos demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo e na ausência dessa informação, a data do embarque consignada nos Extratos do Registro de Exportação transmitidos pelo sujeito passivo à Secretaria de Comércio Exterior-Secex.

Os preços de cotação dos commodities, para fins de aplicação do método Pecex, foram extraídos das publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, pertencente ao Grupo CMA, apresentados pelo sujeito passivo (foram consideradas as cotações para venda dos commodities em Paranaguá-PR). Nas datas base de comparação dos preços dos bens exportados com os preços parâmetro em que não foram apresentados pelo sujeito passivo as publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, foram utilizadas as cotações diárias dos commodities publicadas pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea), da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz"(Esalq),

DOCUMENTO VALIDADO

instituição de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecida e relacionada no anexo III, da Instrução Normativa RFB n.° 1312, de 2012 (foram considerados os indicadores BM&F Bovespa -Paranaguá-PR).

Como o sujeito passivo procedeu à adição correspondente à aplicação de métodos de preços de transferência, no LALUR, parte A, e do LACS, parte A, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no montante de R$ 7.216.774,26, e que as receitas apuradas mediante a aplicação do método Pecex resultaram no montante de R$ 36.352.820,69, apontou-se a falta de adição ao lucro líquido apurado no ano-calendário 2016, no montante de R$ 29.136.046,43 (36.352.820,69 – 7.216.774,26).

O Contribuinte, por sua vez, defende interpretação distinta que afirma conciliar as previsões do art. 34 com o art. 36 da IN nº 1.312

Em relação a ajustes na exportação – CBOT/Prêmio SOJA

Que para fins de cálculo do preço de transferência o fiscal utilizou a lista de preços fornecida pela Safras & Mercados, relativos aos preços no mercado interno, com entrega CIF em Paranaguá – PR, mas que o art. 36 da IN 1.312/12 determina que as listas de preços disponibilizadas pelas instituições de pesquisas reconhecidas internacionalmente devem ser usadas apenas se não for possível obter a cotação nas Bolsas de Mercadorias e Futuros.

Neste contexto, alega que o aspecto de tratarem-se de contratos de veda futura é relevante no comparativo das transações, visto que a métrica CIF em Paranaguá na data de negociação apurada pelo fiscal não considera as diferenças de datas futuras de realização do contrato e suas respectivas diferenças de preço. Essa diferença de cotação, por outro ledo, é considerada quando da utilização da cotação CBOT desconsiderada pela fiscalização, sendo que as informações da cotação CBOT estão disponíveis inclusive na lista de preços fornecida pela Safras & Mercados, conforme exemplificado, às fls. 5587. Não obstante o fiscal optou, à revelia da previsão da IN 1.312/12, pela utilização da tabela de valores CIF de Paranaguá.

A impugnante esclarece que a diferenciação das cotações é de grande relevância. Os informativos diários trazem diversas informações de previsões de safra, clima e cotações dos produtos no mercado. As cotações são divididas entre mercado interno e externo .

> Mercado interno: A composição de preço é obtida mediante as negociações ocorridas na data anterior para as localidades informadas. A cotação Paranaguá CIF possui características similares ao preço de exportação. Lado outro, a cotação não considera as diversas datas de entregas futuras.

DOCUMENTO VALIDADO

Mercado externo: As informações disponibilizadas de mercado interno referentes a exportação se subdividem em (i) CBOT; (ii) Mercado FOB e (iii) Prêmio.

As informações CBOT correspondem às cotações mínimas e máximas da bolsa de Chicago com os vencimentos disponíveis para a data. Já as informações prêmio são aquelas negociadas nos dias para as datas futuras conforme porto a ser colocado o produto.

A cotação FOB-US$/T é determinado pelo somatório de CBOT e Prêmio para as respectivas telas de entrega (somente para milho)

Em relação aos ajustes na exportação de Milho – Preço FOB

Assim como no caso da soja, para efetuar o cálculo do preço de transferência [Método PECEX] o fiscal utilizou a lista de preços fornecida pela Safras & Mercados, relativos aos preços no mercado interno, com entrega CIF em Paranaguá – PR, contrariando seu caráter subsidiário em relação à cotação nas Bolsas de Mercadorias e Futuros estabelecida pelo artigo 36 da IN 1.312/12.

Ainda que o fisco não identificasse as cotações de CBOT e Prêmio, correspondentes às negociações realizadas, deveria – em estrita atenção ao regulamento – utilizar critério que detalhas as negociações naquelas datas para entrega futura. Nesse contexto é que a instituição de pesquisa acima mencionada disponibiliza indicador "MERCADO FOB – US$/T". Esse índice é elaborado a partir do valor de CBOT, adicionado do prêmio em Paranaguá, sendo que na ausência de vencimento de CBOT para a data, a entidade se utiliza do valor de fechamento mais próximo da cotação a ser realizada.

De igual forma, assim como concluído no item anterior, a métrica utilizada pelo fiscal desconsidera as diversas datas de realização de contratos, em clara ofensa ao regulamento específico. Assim, na hipótese de não identificada a cotação CBOT e Prêmio, poder-se-ia, em atenção ao regulamento, buscar a informação de "MERCADO FOB – US$/T, com o condão de refletir de maneira mais assertiva o comparativo das negociações realizadas.

Por fim, frisou que além da divergência de metodologia acima mencionada, em janeiro/2016 o fiscal entendeu por utilizar o índice Cepea/Esalq[6] como cotação de parâmetro, sob alegação de que não teria recebido as informações de Safras e Mercados. Não obstante, conforme dito alhures, a metodologia adotada pelo fisco não adotou as premissas definidas pela legislação de regência

Cotação de Soja em Paranaguá – Safras & Mercado x Cepea/Esalq, asseverou que:

DOCUMENTO VALIDADO

> "75.Nesses casos o fisco entendeu por subsidiar seus cálculos pelo relatório de Safras & Mercado, que não parece ser a melhor métrica para apuração dos valores. Nesses casos tanto o relatório de Safras & Mercado, quanto o informativo do Cepea/Esalq possuem métrica da soja colocada no porto de Paranaguá – PR (corredor de exportação). Ainda que ambas informações possam ser utilizadas na verificação comparativa, a metodologia Esalq parece ser a que melhor se ajusta, posto que fornece preços comparativos em dólar por data da negociação, o que não ocorre no informativo do Safras & Mercados com relação às informações de mercado interno.
>
> 76. Ademais, o procedimento adotado pelo fisco parece ter sido consideravelmente inflado por incorreções na utilização da taxa de câmbio [câmbio na data de emissão da Nota Fiscal x Câmbio valorizado na data da negociação – cotação CIF Paranaguá], em clara ofensa aos artigos 25 e 29 da IN n. 1.312/2012.

A divergência, portanto, paira sobre a cotação utilizada para estabelecer o preço parâmetro em cada uma das 3 situações acima individualizadas.

O Acórdão Recorrido chancelou o método utilizado pela autoridade autuante:

> Contudo, ao contrário do que alega a impugnante, a autoridade fiscal procedeu corretamente ao utilizar os preços de cotação para venda dos commodities em Paranaguá-PR extraídos das publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, pertencente ao Grupo CMA, na aplicação do método Pecex, posto que se trata de instituição de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecida constante no Anexo III da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, e o art. 36-A desta IN, dispõe que na hipótese de commodities que possuem preços de referência regionais, como no caso em análise, a pessoa jurídica exportadora deve escolher, como preço parâmetro, o preço de cotação dos bens no mercado de destino do bem exportado: I - constante em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; ou II - obtido a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.
>
> Observa-se que nos demonstrativos apresentados pela contribuinte no curso da fiscalização (arquivos não pagináveis), as planilhas da CBOT trazem a indicação de que "(*) No momento, apenas teóricos nos portos brasileiros e argentinos", portanto, mais adequados as cotações das commodities fornecidas pelo Safras & Mercados utilizadas pela autoridade fiscal.
>
> Quanto à alegação de que a métrica utilizada pela autoridade fiscal não considera as diferenças de datas futuras de realização dos contratos e suas respectivas diferenças de preços, cabe observar que o § 16 do art. 34 da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, dispõe que na aplicação do método Pecex deve ser

DOCUMENTO VALIDADO

considerada a data de negociação, bem como, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo.

A impugnante alegou em relação a ajustes na exportação – preço FOB (milho) que, mesmo que a autoridade fiscal optasse pela utilização da tabela de valores CIF de Paranaguá fornecida pela Safras & Mercados, deveria utilizar critério que detalhasse as negociações naquelas datas para entrega futura. Ressaltou que a referida instituição de pesquisa disponibiliza indicador "MERCADO FOB -US$/T", que é elaborado a partir do valor de CBOT, adicionado do prêmio em Paranaguá, sendo que na ausência de vencimento de CBOT para a data, a entidade se utiliza do valor de fechamento mais próximo da cotação a ser realizada. Concluiu que, na hipótese de não identificada a cotação CBOT e Prêmio, poder-se-ia, em atenção ao regulamento, buscar a informação de "MERCADO FOB - US$/T", com o condão de refletir de maneira mais assertiva o comparativo das negociações realizadas.

Questionou, também, a utilização do índice Cepea/Esalq no mês de janeiro de 2016.

Contudo, cabe observar, inicialmente, que a tabela de valores CIF de Paranaguá para o mercado interno incluem os custos de movimentação das commodities da área produtora para o porto.

Quanto à data de mensuração, esta deve ser a data de negociação, em observância ao § 16 do art. 34 desta IN, bem como, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo.

Quanto à utilização dos indicadores fornecido pelo Cepea/Esalq para as transações em que a fiscalizada não apresentou as publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, cabe observar parceria BM&F Bovespa, também relacionada no Anexo II da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012.

Em relação às cotações de soja em Paranaguá – Safras & Mercado x Cepea/Esalq, a impugnante alega que nos casos com datas de negociação para realização futura em que não há cotações de CBOT ou prêmio disponíveis o fisco entendeu por subsidiar seus cálculos pelo relatório de Safras & Mercado, que não seria a melhor métrica para apuração dos valores, pois tanto o relatório de Safras & Mercado quanto o informativo do Cepea/Esalq possuiriam métrica da soja colocada no porto de Paranaguá - PR (corredor de exportação). Ainda que ambas informações possam ser utilizadas na verificação comparativa, a metodologia Esalq seria a que melhor se ajusta, posto que fornece preços comparativos em dólar por data da negociação, o que não ocorreria no informativo do Safras & Mercados com relação às informações de mercado interno. Além disso, alega que o procedimento adotado pelo fisco teria sido consideravelmente inflado por incorreções na utilização da taxa de câmbio [câmbio na data de emissão da Nota Fiscal x Câmbio valorizado na data da negociação - cotação CIF Paranaguá], em clara ofensa aos arts. 25 e 29 da IN nº 1.312/2012.

DOCUMENTO VALIDADO

> Contudo, conforme já exposto, na aplicação do método Pecex, a data de mensuração deve ser a data de negociação, em observância ao § 16 do art. 34 desta IN e, na ausência dessa informação, a data do embarque, em consonância com o § 5º deste artigo. Ao se realizar a comparação do valor negociado com o valor da cotação das commodities na mesma data não se vislumbra as alegadas incorreções decorrentes de taxa de câmbio. O fato da Cepea/Esalq fornecer preços comparativos em dólar não significa que tal índice seja mais adequado à realização da comparação entre o preço negociado e a cotação das commodities na data da negociação.
>
> Diante de todo o exposto, mantém-se o lançamento da diferença ente os ajustes de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativos a preço de transferência procedidos pela contribuinte e os apurados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2016, no montante de R$ 29.136.046,43 (36.352.820,69 – 7.216.774,26).

O Contribuinte ofertou Recurso Voluntário, no qual reproduziu as alegações colocadas na impugnação, por ter entendido que elas não haviam sido analisadas.

As considerações do Recorrente foram novamente divididas nos seguintes itens:

a. Ajustes na exportação – CBOT/Prêmio SOJA

b. Ajustes na exportação – Preço FOB (Milho); e

c. Cotação de Soja em Paranaguá – Safras & Mercado x Cepea/Esalq

2.2.5.1 Ajustes na exportação – CBOT/Prêmio SOJA

A redação da Lei nº 9.430/96 estabelecia o método PECEX como mandatório para o controle de preços de transferência de commodities.

> "Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência
>
> § 1º Os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País **serão comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas**, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de exportação para: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

DOCUMENTO VALIDADO

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 2º Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 3º Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data de embarque dos bens exportados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 4º As receitas auferidas nas operações de que trata o caput ficam sujeitas ao arbitramento de preços de transferência, não se aplicando o percentual de 90% (noventa por cento) previsto no caput do art. 19. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 5º Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens exportados a que se refere o § 1º poderão ser comparados: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 7º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

O inciso I do § 5º do art. 19-A da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.715, de 2012 estabelece a primazia das cotações em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, conforme preconizado pelo § 1º, deixando o uso das bases alternativas referenciadas no § 5º a situações de ausência de cotação para a comodities em questão nas respectivas bolsas de mercadorias e futuros.

DOCUMENTO VALIDADO

A IN nº 1.312/12 confirma a prioridade dada às cotações em bolsas de mercadorias e futuros, conforme se verifica da redação de seu art. 36:

> "Art. 36. Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens exportados a que se refere o § 2º do art. 34 poderão ser comparados:
>
> I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União.
>
> Parágrafo único. As instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas passiveis de utilização para fins de cotação de preços são as listadas no Anexo III a esta Instrução Normativa."

O Sujeito passivo adotou como preço parâmetro as cotações no mercado futuro conforme a BM&F Bovespa e na Bolsa de Chicago, enquanto a autoridade autuante adotou as cotações para venda das commodities em Paranaguá-PR extraídos das publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, pertencente ao Grupo CMA.

Verificamos que tanto a Lei quanto sua interpretação consolidada na Instrução Normativa estabelecem como referencial prioritário as cotações em bolsas de mercadorias e futuros, conforme feito pelo contribuinte, o que demanda da fiscalização fundamentação caso decida afastar esse referencial e adotar as bases alternativas subsidiárias previstas pelo inciso I do § 5º do art. 19-A da Lei nº 9.430/96 e pelo art. 36 da IN nº 1.312/12.

O excerto do TVF que fundamenta a necessidade de ajuste, contudo, não justifica a adoção dos referenciais subsidiários, conforme vemos na transcrição a seguir:

> 4.5.13-Em consonância com o disposto no art. 34 da Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012, procedeu-se à aplicação do Método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex), considerando-se de forma individualizada cada Nota Fiscal Eletrônica emitida no ano-calendário 2016, relativa à exportação de commodities destinada a pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida e para a sua controlada direta com domicílio nas Ilhas Virgens Britânicas, Inco Grain LTD, conforme "Demonstrativo de Apuração – Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX) – Ano-Calendário 2016".
>
> 4.5.14- Para tanto foi considerada a data da negociação (transação – art. 34, § 16, da IN RFB n.º 1.312/2012) consignada nos demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo e na ausência dessa informação, a data do embarque (art. 34, § 5º, da IN RFB n.º 1.312/2012) consignada nos Extratos do Registro de Exportação transmitidos pelo sujeito passivo à Secretaria de Comércio Exterior-Secex.
>
> 4.5.15- Os preços de cotação dos commodities, para fins de aplicação do método Pecex, nos termos relatados, foram extraídos das publicações diárias da

DOCUMENTO VALIDADO

consultoria Safras & Mercado, pertencente ao Grupo CMA, apresentados pelo sujeito passivo.

4.5.16- Nas datas base de comparação dos preços dos bens exportados com os preços parâmetro em que não foram apresentados pelo sujeito passivo as publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, foram utilizadas as cotações diárias dos commodities publicadas pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada(Cepea), da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" (Esalq), instituição de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecida e relacionada no anexo III, da Instrução Normativa RFB n.º 1312, de 28 de dezembro de 2012.

4.5.17- Em relação aos preços comparativos extraídos das publicações diárias da consultoria Safras & Mercado, foram consideradas as cotações para venda dos commodities em Paranaguá-PR.

4.5.18- Os preços comparativos extraídos das publicações diárias da Cepea/Esalq consideraram os indicadores BM&F Bovespa - Paranaguá-PR.

4.5.19- A aplicação do método Pecex nos termos relatados, para fins de comparação dos preços dos bens exportados e declarados pelo sujeito passivo, com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, resultou em divergência a maior dos preços parâmetro em relação aos preços declarados, no montante de R$ 36.352.820,69.

4.5.20- A parcela das receitas assim apurada, excedente ao valor apropriado na escrituração do sujeito passivo, deve ser adicionada ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, conforme disposto no artigo 19, §7º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

4.5.21- Considerando que o sujeito passivo procedeu à adição correspondente à aplicação de métodos de preços de transferência, no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, parte A, e do Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro-LACS, parte A, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R$ 7.216.774,26, e que as receitas apuradas mediante a aplicação do método Pecex, conforme demonstrado, resultaram no montante de R$ 36.352.820,69, restou caracterizada a falta de adição ao lucro líquido apurado no ano-calendário 2016, no montante de R$ 29.136.046,43."

Não há uma linha destinada a justificar a adoção de cotações extraídas das fontes subsidiárias, o que não só vicia materialmente a autuação de vício de fundamentação, como também acarreta a impossibilidade de considerar procedente a desqualificação dos preços parâmetro extraídos pelo contribuinte das bolsas de mercadorias e futuros.

DOCUMENTO VALIDADO

O Acórdão Recorrido tenta aprimorar o TVF, ao arrepio do art. 146 do CTN, justificando a adoção das cotações da consultoria Safras & Mercado no fato de que as cotações apresentadas pelo contribuinte trariam cotações para momentos teóricos, o que justificaria a adoção das cotações da consultoria Safras & Mercado já que o art. 34 da IN 1.312/12 estabeleceria que a data a ser considerada é a data da negociação.

Ainda que admitida tal inovação que traz aos autos fundamentação inédita para escorar a autuação, entendo acertadas as inúmeras ressalvas apontadas pelo contribuinte que demonstram a inadequação de tal base subsidiária.

Primeiro, os contratos celebrados eram contratos futuros, por isso as cotações utilizadas para fixar os preços parâmetro devem respeitar tal condição, e devem respeitar tal condição para garantir a comparabilidade, o que não implica desrespeito ao § 16 do art. 34 da Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, já que as bolsas eleitas são justamente bolsas de Mercadorias e Futuros, por trazerem as cotações atuais para contratos no mercado futuro, tão recorrentes nas negociações de commodities agrícolas.

Comparar preços no mercado à vista (spot), com preços de negociações no mercado futuro, que consideram fatores como previsões de safra e clima para prever o preço da Soja no futuro; é desconsiderar a imponderável sujeição à agrariedade[1] a que estão sujeitos os produtores rurais e, por conseguinte, os demais agentes do agronegócio[2].

Assim, caso fosse justificável a escolha das cotações da empresa Safras & Mercado em detrimento das fontes principais de informações eleitas pela Lei, ainda assim não se justifica a adoção de preços spot para controlar operações no mercado futuro, e a Safras & Mercado disponibiliza o indicador "MERCADO FOB – US$/T", índice elaborado a partir do valor de CBOT no mercado futuro, adicionado do prêmio em Paranaguá, sendo que na ausência de vencimento de CBOT para a data, a entidade se utiliza do valor de fechamento mais próximo da cotação a ser realizada.

De todo modo, seguindo a linha da autoridade julgadora de piso de justificar a adoção de fontes subsidiárias porque as cotações extraídas das bolsas de mercadorias e futuros pelo contribuinte seriam cotações no mercado futuro, ainda que essa justificativa trazida aos autos pelo Acórdão Recorrido se aplicasse ao caso, não seria apta a fundamentar o recurso a fonte subsidiária de cotações (consultoria Safras & Mercado), pois as cotações para contratos do tipo spot (aqueles negociados no mercado atual, e não no futuro) também são encontradas nas Bolsas de Mercadorias e Futuros usadas como referencial pelo contribuinte e eleitas como fonte primária de informações pela Lei e pela IN, o que afasta a adoção, mormente quando não fundamentada, de bases de dados subsidiárias.

[1] SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária.** São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 36 a 38.
[2] HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p.135.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, neste ponto a autuação além de nula por ausência de fundamentação, no mérito é improcedente, razão pela qual deixo de pronunciar a nulidade para dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

2.2.5.2 AJUSTES NA EXPORTAÇÃO – PREÇO FOB (MILHO)

Neste caso, a autoridade autuante também utilizou a lista de preços fornecida pela Safras & Mercados, relativos aos preços no mercado interno, com entrega CIF em Paranaguá – PR, contrariando seu caráter subsidiário em relação à cotação nas Bolsas de Mercadorias e Futuros estabelecida pelo inciso I do § 5º do art. 19-A da Lei nº 9.430/96 e pelo artigo 36 da IN 1.312/12.

Ademais, **para janeiro/2016** o fiscal entendeu por utilizar o índice Cepea/Esalq[6] como cotação parâmetro, **sob alegação de que não teria recebido do contribuinte as cotações da consultoria Safras & Mercado para essa data**.

As razões de decidir por mim apontadas no tópico antecedente se aplicam integralmente a este, bastando a remissão para evitar tornar o voto prolixo e fundamentar a improcedência da autuação também com relação a este ponto.

Houve aqui a adoção de uma segunda fonte de base de dados, o respeitado e reconhecido Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea), da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" (Esalq). Contudo, tratou-se também de fonte eleita subsidiariamente à também subsidiária consultoria Safras & Mercado, padecendo das mesmas razões de nulidade por vício de motivação, que deixo de pronunciar, e de improcedência.

2.2.5.3 COTAÇÃO DE SOJA EM PARANAGUÁ – SAFRAS & MERCADO X CEPEA/ESALQ

Também tratando-se da Commodity Soja, para o mês de janeiro de 2016 a fiscalização adotou as cotações da Safras e Mercado como fonte subsidiária para as datas-base para as quais o contribuinte não apresentou cotação da consultoria Safras & Mercado à fiscalização.

O Contribuinte, por sua vez, em caráter subsidiário à argumentação já aduzida, defende que caso se pretenda desconsiderar as cotações utilizadas, obtidas em Bolsas de Mercadorias e Futuros, as cotações do Cepea da Esalq seriam mais adequadas do que as da consultoria Safras & Mercado, pois:

DOCUMENTO VALIDADO

> "fornece preços comparativos em dólar por data da negociação, o que não ocorre no informativo do Safras & Mercados com relação às informações de mercado interno.
>
> 76. Ademais, o procedimento adotado pelo fisco parece ter sido consideravelmente inflado por incorreções na utilização da taxa de câmbio [câmbio na data de emissão da Nota Fiscal x Câmbio valorizado na data da negociação – cotação CIF Paranaguá], em clara ofensa aos artigos 25 e 29 da IN n. 1.312/2012.

Novamente, remetendo-me aqui aos fundamentos, entendo suficiente para afastar a desconsideração das cotações da BM&F Bovespa e da Bolsa de Chicago (CBOT) os fundamentos já aduzidos nos itens 2.2.5.2 e 2.2.5.3, restando prejudicada a análise da tese defensiva sobre a melhor adequação das cotações do CEPEA da Esalq face àquelas da consultoria Safras & Mercado.

3 RECURSO DE OFÍCIO – ACÓRDÃO 105-000.364

O Recurso de Ofício versa tão somente sobre o transporte supostamente incorreto de valores do lucro líquido, da demonstração do resultado do exercício para o Lalur e para o Lacs, e sobre as exclusões consideradas indevidas de ativos fiscais diferidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A este respeito o Acórdão objeto nesta aparcela de Recurso de Ofício assim consignou:

> "INFRAÇÕES RELATIVAS AO TRANSPORTE INCORRETO DO LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO PARA O LALUR E PARA O LACS.
>
> E, INFRAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (ATIVOS FISCAIS DIFERIDOS).
>
> Foram apontadas infrações relativas ao transporte incorreto do valor do lucro líquido do período de apuração da demonstração do resultado do exercício para o LALUR e para o LACS, nos valores abaixo detalhados, em face do não reconhecimento do saldo contábil dos ativos fiscais diferidos no resultado do exercício.

IRPJ		
Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	14.377.312,09	75,00
31/12/2016	1.639.345,26 (*)	75,00

CSLL		
Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	22.563.913,83	75,00
31/12/2016	1.639.345,26	75,00

DOCUMENTO VALIDADO

(*) desconsiderou-se de ofício a adição ao prejuízo contábil registrada no campo 9 - CSLL, do LALUR, parte A, no montante de R$ 256.016,79, conforme detalhado no item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal. (1.639.345,26 = 1.895.362,05 - 256.016,79)

Conforme relatado, os valores objeto da autuação se referem à contabilização de efeitos fiscais do IRPJ e CSLL diferidos, em face da contabilização de transações e eventos no ativo ou passivo, reconhecidos no resultado do exercício, cuja recuperação ou liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações do IRPJ e CSLL. Foi apontado que as provisões para o imposto de renda e para a CSLL diferidos deveriam compor o lucro líquido a partir do qual seriam realizados os ajustes de adição e exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ainda, sob a mesma fundamentação, foi apontada infração relativa à exclusão indevida de valor do lucro líquido do período, ano-calendário de 2015, na determinação do Lucro Real, relativo aos ativos fiscais diferidos – CSLL. Foi glosada a exclusão ao lucro líquido registrada no campo 167.01 -Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento, do Livro de Apuração do Lucro Real, nº montante total de R$ 8.186.601,74, correspondente aos saldos da contas contábeis 810101002-Provisão Contribuição Social (credor R$ 10.781.374,77) e 810101006-Provisão CS Diferido s/ Prej. Fiscais (devedor R$ 2.594.773,03), representativas de ativos fiscais diferidos. Não haveria no RIR/99, dispositivo que contemplasse a exclusão do lucro líquido do período de apuração, os ativos fiscais diferidos, para fins de determinação do lucro real.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2015	8.186.601,74	75,00

Em contrapartida, a impugnante alegou que procedeu em conformidade com a Deliberação CVM 273/98, que aprovou o pronunciamento do IBRACON sobre a contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Neste sentido, cabe observar que a referida norma dispõe, em seu item 2, que a contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores pode produzir alterações nas futuras apurações de imposto de renda e contribuição social, através da sua dedutibilidade ou tributação, e que, nesta circunstância, a entidade deve reconhecer esse impacto fiscal através da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem.

E mais, em seu item 3, determina que, quando as transações e outros eventos forem reconhecidos na demonstração do resultado, todos os efeitos fiscais correspondentes também serão reconhecidos na demonstração do resultado. Em seu item 4, dispõe que o ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de

DOCUMENTO VALIDADO

imposto de renda e bases negativas de contribuição social deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de rentabilidade.

As obrigações fiscais diferidas são os valores do imposto de renda e da contribuição social a pagar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias tributáveis (item 11), enquanto que ativos fiscais diferidos são os valores destes tributos a recuperar em períodos futuros, com relação a: (a)diferenças temporárias dedutíveis; (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados (item 12).

Por seu turno, as diferenças temporárias são as diferenças que impactam ou podem impactar a apuração do imposto de renda e da contribuição social decorrentes de diferenças temporárias entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, podendo ser (item 13): (a) tributáveis – que resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado; ou (b) dedutíveis – que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.

No item 30, estabelece que a contabilização de efeitos fiscais correntes e diferidos de uma transação ou outro evento deve ser condizente e acompanhar a contabilização da própria transação ou evento. O montante dos impostos corrente e diferido deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do período (item 31). O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante, enquanto que o ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando tratar-se de item fiscal diferido (item 36).

A Deliberação CVM 273/98, acima referida, bem como a Instrução CVM nº 371, de 2002, e a Resolução CFC nº 998, de 2004, que tratam da mesma matéria, deixam clara a possibilidade de escrituração de ativo fiscal diferido e do reconhecimento dos impostos corrente e diferido como despesa ou receita no resultado do período. Contudo, o que aspecto a ser analisado no presente julgamento é se o procedimento contábil adotado pela contribuinte, no caso concreto, acarretou redução indevida do IRPJ ou CSLL no período autuado.

Neste ponto, cabe observar como se posicionou a Superintendência da 9ª RF na solução do processo de consulta nº 21/2001, que tratou de situação semelhante, na qual analisou o cabimento ou não da exclusão, na apuração do lucro real, da contrapartida do registro do ativo fiscal considerada no resultado contábil, cuja ementa transcreve-se:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ementa: O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente dos prejuízos fiscais apurados nº Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - gerados em períodos

DOCUMENTO VALIDADO

anteriores - quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido.

Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal - quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso -pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 344, § 2º do RIR/1999; art. 7º, inciso I da IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000; art. 10, parágrafo único da IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993;

ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente das bases de cálculo negativa da Contribuição social sobre o Lucro Líquido - CSLL - geradas em períodos anteriores - quando reconhecidas contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido.

Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo da referida contribuição e nem na do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal - quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso - pode ser efetuado nº encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita.

Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art.1º, parágrafo único da Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996;

art. 7º, inciso I da IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000; art.10, parágrafo único da IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993; ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993.

A decisão acima é categórica no sentido de que o valor equivalente ao ativo fiscal diferido incluído no lucro contábil da pessoa jurídica pode ser excluído deste para fins de determinação do lucro real.

Não poderia ser diferente, pois a contrapartida do lançamento do ativo fiscal não pode ser entendida como resultado, rendimento ou receita para fins de compor a base de cálculo de imposto de renda. Trata-se apenas de uma representação contábil de um direito a ser exercido no futuro. É um registro com objetivo único de demonstrar aos sócios da empresa o surgimento do direito realizável em

DOCUMENTO VALIDADO

futuro próximo e, por conseguinte, uma situação contábil/patrimonial mais fidedigna com a realidade.

Conclui-se, portanto, que o valor deste ativo fiscal levado ao resultado contábil (provisões do Imposto de Renda e CSLL diferidos) não deve compor o lucro real nem a base de cálculo da CSLL, seja mediante o transporte do lucro líquido antes do IR e CSLL diferidos para o LALUR e LACS, ou mediante ajuste de exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 250, inciso II, do RIR/99, quando o valor do lucro líquido incluir tais valores diferidos.

Observe-se que, no momento da realização deste ativo, seu valor será deduzido na apuração do lucro contábil, não representando, contudo, uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nesta oportunidade, caso a pessoa jurídica transporte o lucro líquido incluindo tal dedução, deverá adicionar o referido montante ao lucro contábil transportado para fins de apurar o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Desta forma, mesmo que se acolhesse a tese da autoridade fiscal de que as provisões do IRPJ e CSLL diferidos devessem compor o lucro líquido a ser transportado para o LALUR e LACS, a contribuinte estaria autorizada a excluir tais valores na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 250, inciso II, do RIR/99.

Em relação à apuração do lucro real de 2015, verifica-se que o lucro líquido antes do IR e da CSLL (diferidos) constante na Demonstração do Resultado do Exercício, às fls. 4832, foi de R$ 6.556.025,43, e que o valor do lucro líquido transportado para o Lalur, às fls. 4872, foi de R$ 14.742.627,17. A diferença no transporte de R$ 8.186.601,74 (14.742.627,17 – 6.556.025,43), corresponde exatamente ao saldo credor da provisão de CSLL diferida, tendo sido excluída mediante ajuste de exclusão na apuração do lucro real (Outras Exclusões detalhadas em arquivo não paginável), conforme autoriza art. 250, inciso II, do RIR/99.

Desta forma, em relação à apuração do lucro real de 2015, é improcedente a inclusão dos R$ 14.377.312,09 no lançamento fiscal, sob a motivação de erro no transporte do lucro líquido, bem como a glosa da exclusão da parcela de R$ 8.186.601,74, correspondente à provisão de CSLL diferida, que integrou o lucro líquido transportado da escrituração contábil para apuração do lucro real no Lalur.

Em relação à apuração da base de cálculo da CSLL de 2015, verifica-se que o lucro liquido antes do IR e da CSLL (diferidos) constante na Demonstração do Resultado do Exercício, às fls. 4832, foi de R$ 6.556.025,43, e que o valor do lucro líquido transportado para o LACS, às fls. 4927, foi de R$ 6.556.025,43. Portanto, é improcedente a inclusão dos R$ 22.563.913,83 no lançamento fiscal, sob a motivação de erro no transporte do lucro líquido.

Em relação à apuração do lucro real de 2016, verifica-se que o lucro líquido antes do IR e da CSLL (diferidos) constante na Demonstração do Resultado do Exercício,

DOCUMENTO VALIDADO

> às fls. 5108, foi de R$ – 61.288.933,78, e que o valor do lucro líquido transportado para o Lalur, às fls. 5148, foi de R$ – 61.544.950,57. A diferença no transporte de R$ –256.016,79 (–61.544.950,57 (–) –61.288.933,78), corresponde exatamente ao valor adicionado ao prejuízo contábil registrada no campo 9 - CSLL, do LALUR, parte A, conforme detalhado no item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal.
>
> Desta forma, em relação à apuração do lucro real de 2016, é improcedente a inclusão dos R$ 1.639.345,26 no lançamento fiscal, sob a motivação de erro no transporte do lucro líquido, bem como a desconsideração de ofício da a adição ao prejuízo contábil registrada no campo 9 - CSLL, do LALUR, parte A, no montante de R$ 256.016,79.
>
> **Em relação à apuração da base de cálculo da CSLL de 2016,** verifica-se que o lucro liquido antes do IR e da CSLL (diferidos) constante na Demonstração do Resultado do Exercício, às fls. 5108, foi de R$ –61.288.933,78, e que o valor do lucro líquido transportado para o LACS, às fls. 5221, foi de – 61.288.933,78. Portanto, é improcedente a inclusão dos R$ 1.639.345,26 no lançamento fiscal, sob a motivação de erro no transporte do lucro líquido.

Entendo acertada a decisão acima, razão pela qual adoto seus fundamentos mantendo o Acórdão Recorrido e negando provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do art. 114, §12, I do RICARF.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício, para nega-lhe provimento, e voto por conhecer do Recuso Voluntário, dando-lhe provimento parcial afastando os ajustes de preços de transferência e afastando a glosa de exclusões de subvenções para investimento na parcela em que motivada pela suposta insuficiência de constituição da conta de reserva de lucros (tópico 2.2.4.1 do Voto).

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

DOCUMENTO VALIDADO