



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

Processo n° 11075.000619/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.873 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente AGROPECUÁRIA SOBRADINHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PASSIVO DE *COMMODITIES* - PROVISÃO - NÃO CONFIGURAÇÃO

Como a recorrente não registrou, em seu ativo e sua contrapartida no passivo, as *commodities* que lhe foram depositadas por terceiros, na venda dessas *commodities* agrícolas depositadas, ela não apurou custo de mercadorias vendidas. Por outro lado, a partir da venda das *commodities*, a recorrente registrou o passivo relativo aos produtos agrícolas vendidos, sob nome de provisão, contra resultado, pelo dever de devolução aos depositantes. Tal passivo não tem caráter de provisão, mas representa obrigação certa e líquida, passivo efetivo. Se a recorrente tivesse feito a escrituração, em seu ativo e em seu passivo, das *commodities* agrícolas de que era depositária, ela apuraria custo de mercadorias vendidas. O resultado final é o mesmo. Despesa dedutível como contrapartida do passivo que não tem natureza de provisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shiguelo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira e Aloysio José Percínio da Silva.

Processo nº 11075.000619/2009-11
Acórdão n.º **1103-000.873**

S1-C1T3
Fl. 986

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSL de fls. 1 a 25, lavrados pela DRF de Uruguaiana, em 5/6/2009, com ciência da recorrente em 30/6/2009, que constituíram, para fatos geradores que teriam ocorrido nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, crédito tributário de IRPJ e CSL no valor de R\$ 2.748.433,60, acrescidos de juros de mora calculados até 29/05/2009, multa de ofício e multa isolada exigida sobre as estimativas mensais não pagas.

Em 2/10/2008, a recorrente foi cientificada do termo de início de procedimento fiscal, de 11/9/2008, e intimada a apresentar os elementos e esclarecimentos especificados.

Recebeu os termos de intimação 1 a 7, que solicitavam apresentação de mais documentos e novos esclarecimentos acerca de sua escrituração contábil.

Verificou-se que a recorrente adotou o lucro real como forma de tributação do lucro e apuração anual do IRPJ e da CSL para os anos-calendário de 2004 a 2007, conforme escrituração contábil e DIPJs. Contudo, os valores devidos dos referidos tributos não foram pagos, nem informados em DCTF, fato com que concordou a recorrente, conforme resposta ao termo de intimação fiscal nº 7, fl. 353.

No período de janeiro/2004 a dezembro/2007 a recorrente constituiu provisão para compras de produtos agrícolas, contabilizando a crédito a conta contábil de passivo “21610451 – PROVISÃO P COMPRAS PROD. DEP.”, e a débito as contas de resultado – custos de vendas e revendas (“31244020 – Compras Milho à Vista”, “31248020 – Compra Soja à Vista”, “31252020 – Compras Sorgo à Vista”, “31256020 – Compras Trigo à Vista”).

Os saldos existentes em 31/12 de cada período de apuração das compras à vista de milho, soja, sorgo e trigo das contas contábeis “31244020”, “31248020”, “31252020” e “31256020”, respectivamente, foram transferidos integralmente para a conta de resultado do exercício, conforme razão analítico.

Os saldos da conta de provisão “21610451 – Provisão P Compras Prod. Dep.”, existentes em 31/12 dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, não foram adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL. As reversões dos referidos saldos eram lançadas a crédito nas contas contábeis de receita “41812010” e “41720010 – Reversão Prov. Constituídas” – em janeiro do ano seguinte de cada período de apuração.

Em resposta aos termos de intimação fiscal 3 e 7, a recorrente informou que as provisões eram registros das obrigações correspondentes à venda de produtos armazenados de terceiros, mas não explicou por que tais provisões não foram adicionadas ao lucro líquido em 31/12 de cada período de apuração.

A constituição dessas provisões não é proibida pela legislação tributária, apenas é vedada sua dedução para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL. E, diante das respostas apresentadas pela recorrente durante a fiscalização, restou claro que os saldos das provisões constituídas em 31/12 de cada período de apuração não foram adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Ainda, a recorrente poderia ter excluído do lucro líquido as reversões lançadas a crédito das contas contábeis “41812010” e “41720010 – Reversão Prov. Constituídas” em janeiro do ano seguinte de cada período de apuração. O fato não configurou postergação de pagamento de IRPJ e CSL, tendo em vista que houve apuração de prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2005 a 2007, conforme livro de apuração do lucro real.

Considerando a escrituração contábil e fiscal da recorrente e as infrações acima descritas, foram elaboradas as planilhas de fls. 39 a 50 para os anos-calendário de 2004 a 2007.

A recorrente deixou de efetuar o pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSL para os meses de janeiro, maio, junho, julho e agosto de 2004. Por essa razão foi aplicada multa isolada de 50% sobre os valores mensais não pagos. A multa referente aos meses de janeiro e maio não foi cobrada em virtude da ocorrência do instituto da decadência.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação em 30/7/2009, de fls. 933 a 944, em que aduz, em síntese, o que segue.

Afirmou que consta entre as principais atividades desenvolvidas pela empresa o recebimento e armazenamento de produtos agrícolas e que é obrigação da empresa mantê-los em condições de comercialização, controlando seu grau de umidade, de impureza, de qualidade, entre outros. E, ainda, que essa atividade demanda permanente vigilância dos produtos.

Esclareceu que normalmente os produtores rurais mantêm seus estoques, por vezes durante mais de 12 meses, em armazéns de terceiros.

Asseverou que, por vezes, comercializa os produtos de terceiros, depositados em seu estabelecimento, sem efetuar a compra desses produtos. Assim, são comercializados em primeiro lugar os produtos armazenados há maior tempo, para que seja mantida a qualidade e, assim, ocorre a troca de estoque. Afirmou que esse procedimento se deve ao fato de que “a iniciativa de venda é dos depositantes e que os preços são o do dia da fixação da venda”.

Durante o período de 2004 a 2007, o procedimento de venda de produtos de terceiros sem a sua efetiva compra fez modificar o patrimônio da empresa e, por essa razão, foi efetuado o registro da modificação em sua contabilidade. Quer dizer, o que a recorrente fez e tinha de fazer era a constituição do passivo representativo das obrigações contraídas para com o depositante, de lhe devolver os produtos armazenados. A isso correspondem as chamadas provisões.

Assim, ao efetuar provisões de compras, a empresa estava apenas registrando as obrigações contraídas com os depositantes de lhes devolver os produtos armazenados, em face da venda dos produtos depositados. Trata-se, portanto, de “registro de obrigação para com fornecedores, visando à reposição dos produtos comercializados”.

Acrescentou que o registro foi realizado com base nos dados levantados mensalmente, de acordo com as fichas de estoque permanente, juntadas aos autos às fls. 249 a 320.

Afirmou que não foram reconhecidos pela autoridade fiscal os custos que teve para gerar as receitas da venda dos produtos depositados. Dessa forma, caso permaneça o entendimento da autoridade fiscal, será “extremamente penalizada”, tendo em vista o não reconhecimento de seus custos e o fato de ter adicionado a suas bases de cálculo do IRPJ e da CSL as receitas obtidas.

Segundo excerto colacionado à fl. 937, proferido pelo AFRF, seu registro contábil estaria correto sob o ponto de vista legal, o agente apenas teria entendido não serem dedutíveis as provisões realizadas. Nesse sentido, não haveria dúvida quanto a sua escrituração contábil, restando apenas o embate acerca das provisões: se são ou não dedutíveis.

Asseverou que, uma vez que as receitas obtidas com a venda dos produtos depositados compõem a base de cálculo dos impostos incidentes sobre o lucro, se torna lógico que a despesa incorrida para a obtenção da receita também será dedutível. Do contrário, ocorre infração ao que disposto no art. 43 do CTN.

Em seguida, apresentou planilhas às fls. 939 a 943, com os valores indevidamente adicionados e excluídos das bases de cálculo de IRPJ e CSL, bem como tabelas com os valores por ela reconhecidos como devidos.

Afirmou que, subsistindo o auto de infração, não poderá cumprir o que lhe for imposto, vez que o valor pretendido ultrapassa sua capacidade “financeira”. Ademais, em seu caso, não houve auferimento de lucro, apenas interpretação diversa da legislação fiscal.

Pelo exposto, requereu o cancelamento dos valores impugnados, conforme tabela 1, fl. 939, “readequando-se o auto de infração”.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 25/5/2010, acordaram os julgadores da 1ª Turma da DRJ de Santa Maria, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo-se, integralmente, a parte litigiosa do crédito tributário exigido, conforme o entendimento que segue.

Sobre as parcelas do crédito tributário que não foram contestadas, referentes à insuficiência de pagamento/declaração de IRPJ e CSL, bem como às multas isoladas aplicadas por falta de pagamento de estimativas dos referidos tributos, foi determinado que fossem cobradas em processo apartado.

Delimitou-se o litígio à infração cometida por não terem sido incluídas, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSL, as provisões realizadas pela recorrente.

Afirmou-se que, se tributada a provisão constituída no período de competência contábil através de sua adição ao lucro líquido e à base de cálculo da CSL, pode o contribuinte deduzi-la em períodos posteriores quando os correspondentes custos ou despesas se tornarem certos ou exatos.

Mais. A Receita Federal, no *link* “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2004”, publicado em seu *website*, orienta os contribuintes no sentido de que, quando as provisões não forem dedutíveis para fins de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá continuar sua inclusão contábil necessária a sua atividade ou interesses sociais. Entretanto, há que ser feita a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, no lado A do LALUR, para fins de apuração do lucro real. No período em que a provisão for revertida contabilmente poderá ser excluída do lucro líquido.

No presente caso, a fiscalização apurou o valor tributável pela diferença entre o saldo existente em 31/12, da conta “21610451 – PROVISÃO PARA COMPRA DE PRODUTOS DEPOSITADOS”, que deveria ter sido adicionada ao lucro líquido, e o valor das reversões realizadas em 31/1, que deveriam ter sido excluídas do lucro líquido, conforme o demonstrativo juntado às fls. 86 e 87.

Não foi acolhida a alegação da recorrente sobre o não reconhecimento dos custos despendidos para a obtenção de receitas com vendas de produtos. Isso porque, para que o resultado seja apurado corretamente, é necessário que sejam conhecidas as efetivas transações de compra e venda realizadas pela empresa. Não há previsão legal para o reconhecimento de custo de mercadoria que não tenha sido adquirida pela pessoa jurídica, contrariando a alegação da recorrente sobre ter vendido mercadoria que não comprou.

Assim, se o produto depositado por terceiros foi vendido pela recorrente, o reconhecimento dessa receita deveria ter ocorrido no momento da venda, de acordo com a previsão do art. 224 do RIR/99. O custo poderia ter sido reconhecido no momento da efetiva aquisição dos produtos pela recorrente para reposição daqueles que foram vendidos e que pertenciam a terceiros. Vedada, portanto, a antecipação do reconhecimento do custo mediante registro de provisão para compras.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 5/7/2010, a recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 973 a 981, reiterando o que alegado em sede de impugnação, acrescentando e reesclarecendo, em síntese, o que segue.

Afirmou que a constituição de provisão para recomposição do estoque de terceiros que foi vendido é, na verdade, apuração efetiva de seu resultado líquido. A receita resultante das vendas foi incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, portanto, natural a inclusão do custo necessário para obtê-la.

Como armazenadora de produtos agrícolas, para cumprir seu dever de mantê-los em condições de comercialização, dentro do padrões estipulados (grau de umidade, grau de impureza, grau de qualidade entre outros), a recorrente vai trocando o estoque, comercializando sempre o mais antigo, para manter a qualidade dos produtos. Como reconhece a receita de venda dos produtos, necessariamente tem de se reconhecer o efeito do passivo de

Processo nº 11075.000619/2009-11
Acórdão n.º **1103-000.873**

S1-C1T3
Fl. 991

devolver os produtos ao armazenante. A isso correspondem as referidas provisões para compras.

Não reconhecer isso implica violar os arts. 43 e 44, do CTN, ou seja, é tributar o que claramente não é renda. O que se agrava, no caso, considerando-se que a margem de lucro no armazenamento é mínima.

Assim, o art. 13, I, da Lei 9.249/95 deve ser interpretado em seus devidos termos, não sendo caso de sua incidência na situação fática ora descrita.

Pelo exposto, requereu o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 958, 960, 961, 972 e 973). Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a lide tem seus limites objetivos fixados na questão da glosa das despesas de provisão para compras de produtos depositados.

Das respostas às intimações, bem como do relatório de atividade fiscal (especialmente fls. 28 a 35), nota-se que a recorrente não computou o CMV – custo de mercadorias vendidas – na apuração do lucro bruto decorrente da venda dos produtos agrícolas armazenados. Não por menos, sua irresignação, seja na peça inaugural, seja na recursiva, investe no reconhecimento dos custos que teve para geração das receitas de vendas dos produtos agrícolas.

Pois bem.

Se a recorrente escriturasse em seu ativo e em seu passivo os produtos agrícolas armazenados, registros equivalentes às das antigas contas de compensação (veja-se que disse equivalentes, e não as próprias contas de compensação), ela reconheceria certamente o CMV – custo de mercadorias vendidas – em contraposição à receita bruta de venda dos produtos agrícolas.

E, se a recorrente fizesse tais registros em seu ativo e em seu passivo – ao invés de controlar os produtos armazenados só gerencialmente – ela não iria constituir o passivo no valor registrado, cuja contrapartida em conta de resultado (despesa ou custos) é ora discutida, com a venda dos produtos armazenados.

Para maior clareza do que digo, exemplifico com lançamentos contábeis.

Pelo armazenamento de soja:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo)	8.000
C – Soja de terceiros a devolver (passivo)	8.000

Mais recebimento de soja para armazenamento:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo)	92.000
C – Soja de terceiros a devolver (passivo)	92.000

TOTAL DO ATIVO		TOTAL DO PASSIVO	
Soja de terceiros armazenada	100.000	Soja armazenada a devolver	100.000

Pela venda à vista de 1/10 da soja armazenada, por 12.000, com o custo pelo critério PEPS (primeiro que entra primeiro que sai) equivalente a 8.000:

D – Caixa ou Bancos	12.000
D – CMV (custo de mercadorias vendidas)	8.000
C – Receita de venda de soja armazenada	12.000
C – Soja de terceiros armazenada (ativo)	8.000

Prosseguindo com o exemplo. Como, na data da venda à vista de 1/10 da soja armazenada, o preço de mercado desse 1/10 é de 12.000, o passivo (soja de terceiros a devolver) passa a ser ajustado para 104.000.

Isso, supondo-se que o estoque restante (ativo) já estivesse a preço corrente de mercado - *i.e.*, os 92.000 de estoque restante (vide lançamentos contábeis acima), correspondentes a 9/10 da soja armazenada já estivessem ao referido preço corrente de mercado, e, portanto, o passivo relativo aos 9/10 já estivessem igualmente ao preço corrente de mercado.

Aí, então, seria apurado uma despesa de 4.000:

D – Despesa de obrigação com terceiros (soja armazenada)	4.000
C – Soja de terceiros a devolver (passivo)	4.000

O resultado líquido seria igual a zero: 4.000 de lucro bruto (receita bruta de venda de 12.000 – CMV de 8.000) e 4.000 de despesas de obrigações por devolução.

Note-se que o ativo e o passivo (por simplificação, incluem-se as contas de resultado no passivo como se fosse o lucro líquido a ser transferido para o passivo - PL), retratam o resultado final como descrito:

TOTAL DO ATIVO		TOTAL DO PASSIVO	
Soja de terceiros armazenada	92.000	Soja armazenada a devolver	104.000
		Despesa de obrigação com terceiros	4.000
		Lucro bruto – venda de soja	(4.000)

Ou, ainda, como se cuida de *commodities*, quando da venda, o ativo já poderia estar a mercado, assim como o passivo, de modo que na venda, a receita seria igual ao custo (CMV). Usando-se o mesmo preço corrente de mercado do exemplo acima, sendo que 9/10 da soja armazenada (ou seja, quando recebidos os 9/10 da soja para armazenamento) já estivessem ao preço corrente de mercado.

Aí, os lançamentos poderiam ser:

No armazenamento de soja:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo) 8.000

C – Soja de terceiros a devolver (passivo) 8.000

Mais recebimento de soja para armazenamento:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo) 92.000

C – Soja de terceiros a devolver (passivo) 92.000

TOTAL DO ATIVO		TOTAL DO PASSIVO	
Soja de terceiros armazenada	100.000	Soja armazenada a devolver	100.000

Pela avaliação do estoque de produtos agrícolas (soja armazenada) a preço corrente de mercado:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo) 4.000

C – Receita de avaliação de *commodities* a preço corrente de mercado 4.000

E pela atualização do passivo de devolução da soja armazenada:

D – Despesa de obrigações com terceiros (soja armazenada) 4.000

C – Soja de terceiros a devolver (passivo) 4.000

Ou, alternativamente a tudo isso acima:

D – Soja de terceiros armazenada (ativo) 4.000

C – Soja de terceiros a devolver (passivo) 4.000

Em ambas as formas, tem-se:

TOTAL DO ATIVO		TOTAL DO PASSIVO	
Soja de terceiros armazenada	104.000	Soja armazenada a devolver	104.000

Depois, com a venda de 1/10 da soja armazenada:

D – Caixa ou Bancos 12.000

D – CMV (custo de mercadorias vendidas) 12.000

C – Receita de venda de soja armazenada 12.000

C – Soja de terceiros armazenada (ativo) 12.000

Veja-se que o resultado seria igual ao procedimento primeiramente descrito:

- a) Receita de avaliação de 4.000;
- b) Despesa de obrigações por devolução de 4.000;
- c) Lucro bruto igual a zero (receita de venda 12.000 – CVM 12.000)
- d) Resultado líquido final igual a zero.

Ou simplesmente lucro bruto igual a zero e só.

O que se demonstrou pode ser assim representado (na segunda alternativa descrita, simplesmente não há a linha de despesa e de receita abaixo, mas só o lucro bruto igual a zero – pois a contrapartida do aumento do ativo antes da venda se dá diretamente no aumento do passivo):

TOTAL DO ATIVO		TOTAL DO PASSIVO	
Soja de terceiros armazenada	92.000	Soja armazenada a devolver	104.000
		Despesa de obrigação com terceiros	4.000
		Receita de avaliação de <i>commodities</i>	(4.000)
		Lucro bruto – venda de soja	0

Ainda, importante registrar que a avaliação de estoques de produtos agrícolas a preço corrente de mercado para fins tributários de IRPJ é prevista como faculdade pelo art. 14, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77 (reproduzido no art. 297 do RIR/99).

E, como não há ressalvas, significa que suas contrapartidas sensibilizam a apuração do lucro real – a *receita é tributável* e a *despesa é dedutível*.

Do que expus até aqui, fica evidente que o passivo correspondente à obrigação de devolver a soja armazenada – ou os produtos agrícolas armazenados – não tem natureza de provisão. Tal passivo constitui obrigação certa e líquida. Simplesmente que tal obrigação pode sofrer variação, com possibilidade de reflexo em contas de resultado (faço remissão à contabilização alternativa acima referida). Reitero que o resultado final acaba sendo o mesmo.

Seguindo a mesma linha de raciocínio até aqui desenvolvida, justamente por não haver o CMV (custo das mercadorias vendidas), a recorrente precisou constituir o passivo, correspondente à obrigação de devolução dos produtos agrícolas armazenados, em contrapartida a despesa.

Por seu turno, o não reconhecimento do CMV decorre de não se ter reconhecido e registrado estoque, conforme demonstrei antes – o que significa não se ter

registrado, pois, estoque (ativo), nem o passivo de obrigação de devolução, contrapartida do registro do estoque.

Com isso, ao se venderem os produtos agrícolas armazenados, a recorrente reconheceu somente a receita bruta de venda desses produtos, sem custo das mercadorias vendidas (CMV), e isso implicou o reconhecimento do passivo de devolver os produtos agrícolas armazenados vendidos contra despesa (custos).

A contabilização seria a seguinte, usando-se os mesmos dados anteriores.

Não há registro contábil das sojas armazenadas (= não há o ativo, e, pois, estoque; não há o passivo como contrapartida e representativo da obrigação de devolução). Pela venda de 1/10 da soja armazenada, por 12.000:

D – Caixa ou Bancos	12.000
C – Receita de venda de soja armazenada	12.000

Pela constituição do passivo correspondente à obrigação de devolver 1/10 da soja vendida (já que a armazenada não vendida não é contabilizada – ativo contra passivo):

D – Despesas de obrigação de devolução de soja armazenada	12.000
C – Soja de terceiros a devolver (passivo)	12.000

Note-se que o resultado aqui é exatamente o mesmo obtido segundo os procedimentos contábeis que descrevi anteriormente. Lucro bruto igual a 12 e despesa igual a 12; resultado líquido igual a zero. *Nem poderia ser diferente.*

É claro que a forma de contabilização, na medida em que ela *represente a realidade jurídica e econômica, não pode alterar o resultado final.*

É evidente que não tendo o passivo o caráter de provisão, conforme a contabilização formulada anteriormente, *igualmente* aqui, na presente forma de contabilização do passivo, este *não tem caráter de provisão.*

Quer se contabilize de uma forma ou de outra, *em ambos os casos o passivo é representativo de obrigação certa e líquida da recorrente. Obrigação de devolver os produtos agrícolas armazenados.*

O que *varia* de ordinário, como disse, é o valor dessa obrigação, em face do preço corrente de mercado dos produtos agrícolas objeto da obrigação ou dever de devolução ao armazenante.

Mais. Na descrição que fiz anteriormente sobre outra forma de contabilização, importa observar que, a se fazer a avaliação do estoque armazenado a preço corrente de mercado, sua contrapartida *não é uma receita de provisão ativa*, mas uma *receita pura e simples* de avaliação de produtos agrícolas a preço corrente de mercado, que é tributável, *para fins de IRPJ.*

Isso, pois, como disse, é a própria lei que faculta, em caso de *commodities* do tipo agrícola, a avaliação do estoque a preço corrente de mercado, sem falar em intributabilidade ou em indedutibilidade da contrapartida dessa avaliação.

Daí o Ato Declaratório Normativo Cosit 32/94 esclarecer:

I - a contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período-base, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, embora constitua receita tributável pelo imposto de renda, não compõe a base de cálculo da COFINS e do PIS - Receita Operacional;

II - o fato gerador das contribuições de que trata o item I somente ocorrerá quando da venda dos produtos agrícolas, animais e extrativos que compõem o estoque.

E, por que a lei tributária do IRPJ permite essa avaliação de produtos agrícolas a preço corrente de mercado?

Pela seguinte razão.

A própria Lei de S.A., mesmo antes das alterações processadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 que alteraram o direito contábil, previa essa possibilidade quando tal fosse o costume mercantil aceito pela técnica contábil (art. 183, § 4º). E a técnica contábil *admitia e continua a admitir* tal avaliação e o reconhecimento da receita, quando o mercado seja tão líquido que o relevante e o crítico para a mensuração do desempenho seja a produção e não a venda (cf. a propósito Fernando Próspero Neto e Fernando Caio Galdi, *IAS 18 – Reconhecimento de receita. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras*. Ernst & Young e Fipecafi, São Paulo: Atlas, 2009, p. 160; na mesma linha, Sérgio de Iudícibus, *Teoria da Contabilidade*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 49 e 50).

Igualmente evidente, pois, que, assim como a avaliação de produtos agrícolas *não tem caráter de provisão ativa* – sua contrapartida *não é de receita de provisão ativa* – a mensuração e a *variação do passivo* da obrigação de devolução de produtos agrícolas ao armazenante *não tem caráter de provisão* – sua contrapartida não é uma despesa de provisão.

Daí a contrapartida da avaliação de produtos agrícolas em estoque ser receita tributável para fins de IRPJ.

Conquanto as formas de contabilização que descrevi inicialmente não tenham sido abordadas pela recorrente, procurei as fazer *para demonstrar* claramente que não se está diante de um passivo representativo de *provisão*, mas de *obrigação certa e líquida*. Simplesmente essa pode variar, como de ordinário varia.

Sem dúvida que o CMV é calculado mediante apuração do estoque inicial (EI), das compras (C) e do estoque final (EF), de modo que aquele é determinado pela fórmula: $CMV = EI + C - EF$, como afirmou o órgão julgador de origem.

A questão é que a recorrente não registrou estoque: nem estoque inicial nem estoque final, e, por isso, ela não apurou o CMV. Por isso também que formulei as diversas contabilizações possíveis, para mostrar que a contabilização feita pela recorrente leva ao mesmo resultado, desnudando a natureza de obrigação certa e líquida de devolução dos produtos armazenados, e não de provisão, sem apuração do CMV (dedutível).

Por final, cabe registrar que o autuante não questionou o *quantum* do passivo representativo da obrigação de devolução dos produtos agrícolas armazenados. O valor do passivo constituído – sua contrapartida não foi questionado, tampouco foi colocada em questão a receita pela venda dos produtos armazenados. A questão que se tornou controversa foi o caráter ou natureza do passivo constituído, que o autuante reputou ser de provisão.

Enfim, não me resulta dúvida de que a recorrente fora extremamente infeliz ao “apelidar” erroneamente de provisão o passivo que não tem esse caráter e que, portanto, é perfeitamente dedutível, diante de tudo quanto deduzi, incluindo as diversas formas de contabilização, e sobretudo diante do motivo da glosa das despesas em discussão.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de junho de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator