

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12963.720052/2018-34
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-001.102 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 18 de novembro de 2022
Assunto IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Recorrentes FERRERO DO BRASIL INDUSTRIA DOCEIRA E ALIMENTAR
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário e de ofício em face do acórdão da DRJ n. 07-43.292 que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte.

Dos Fatos

Foram efetuados nestes autos lançamentos de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário 2013, decorrente de omissão de receita, acrescidos de multa de ofício qualificada (150%) e juros moratórios. Além disso, houve o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal para os meses de janeiro e fevereiro de 2013, conforme quadros abaixo:

Fl. 2 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	15.180.730,25
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		7.672.341,06
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		22.771.095,37
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1632	3.437.772,24
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		49.061.938,92
<hr/>		
CONTRIBUIÇÃO	2973	5.473.702,89
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		2.766.409,44
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		8.210.554,33
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1649	1.177.725,68
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		17.628.392,34

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 2285-2295), o procedimento fiscal teve início a partir da divergência entre valores de receita declarados em DIPJ, confrontados com os valores apurados pelas notas fiscais eletrônicas de venda emitidas pelo próprio contribuinte.

A Autoridade Fiscal relatou dificuldade na obtenção dos esclarecimentos solicitados ao sujeito passivo, em razão do pedido de prorrogação de prazo além do razoável, bem como, pela entrega de planilhas parcialmente com expressões em inglês. Ao ser intimada para apresentar o Lalur, inicialmente teria apresentado planilhas de controle interno. Posteriormente, teria entregue o Lalur, mas com escrituração atípica, vide excerto (fl. 2287):

No dia 28/06/2017, fls. 305, o contribuinte apresentou o LALUR, fls. 309-331. Ao verificarmos o conteúdo do livro entregue, constatamos uma escrituração atípica, sem apresentar as Demonstrações do Lucro Real. Por essa razão, elaboramos o Termo de Constatação e Intimação Fiscal 03, fls. 1985/1986, efetuamos a devolução do livro e intimamos o contribuinte a corrigir o problema, também foi novamente orientado a apresentar os balancetes de suspensão.

O fiscalizado apresentou resposta na qual afirmou que estava entregando o LALUR, mas, na verdade anexou um CD contendo planilhas com a apuração do lucro real, fls. 1987. Os livros não foram apresentados.

(...)

Para atender ao princípio da verdade real, e usando de boa-fé para com o fiscalizado, mesmo sem comprovação da motivação dos pedidos, resolvemos prorrogar os prazos e vamos analisar a resposta entregue extemporaneamente. No entanto, restou evidenciado que o comportamento do contribuinte tinha o claro objetivo de tumultuar os trabalhos da auditoria-fiscal, por essa razão fizemos esse registro preliminar, antes de passarmos a análise dos fatos que levaram a presente autuação, que faremos a seguir.

Para apurar a receita omitida da atividade, a Autoridade Fiscal extraiu do SPED NF-e os valores correspondentes às notas fiscais de venda, descontados das vendas canceladas, das devoluções e dos descontos incondicionais, que foram comparados com os valores equivalentes da DIPJ.

Após a análise das respostas às intimações prestadas pelo contribuinte, a Autoridade Fiscal confirmou a existência de divergência entre os valores de receita, ajustados pelas deduções, declarados em DIPJ, confrontados com os valores apurados pelas notas fiscais eletrônicas de venda emitidas pelo fiscalizado. Também foi apurado diferença em relação às

Fl. 3 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

Outras Receitas Operacionais, levantada a partir das contas contábeis informadas pela Fiscalizada. Essas diferenças foram adicionadas à apuração do lucro real no período, sendo efetuados os lançamentos dos créditos tributários de IRPJ, CSLL e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal. As planilhas com apuração das divergências e cálculo dos tributos constam dos anexos 01 a 04 do Relatório (fls. 2292-95). O resumo daquilo que foi informado na DIPJ, em contraposição ao que foi apurado pela fiscalização consta do anexo 01, abaixo:

DIPJ 2014/2013	
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	45.768.612,38
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	737.702.260,23
RECEITA BRUTA	783.470.872,61
10.(-)Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais	-79.647.772,61
SOMA	703.823.100,00
43.Outras Receitas Operacionais	20.229.004,90
TOTAL DIPJ	724.052.104,90

Demonstração do Resultado Apurado Fiscalização Nf-e SPED 2013	
Nfe Receita de Exportação	45.897.772,30
Nfe Receita de Venda no Mercado Interno	780.718.393,38
RECEITA BRUTA TOTAL SEM EXCLUSÃO DAS VENDAS CANCELADAS	826.616.165,68
Descrição das Deduções de Vendas Verificadas	
(-) Nfe Vendas Canceladas Exportação	-129.159,92
(-) Nfe Vendas Canceladas Mercado Interno	-14.697.543,81
(-) Nfe Devoluções	-29.987.889,42
(-) Nfe Descontos	-52.891,84
SOMA LINHA 10 AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	-44.867.484,99
SOMA-RECEITA BRUTA TOTAL (-) LINHA 10 AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	781.748.680,69
Outras Receitas Operacionais-SPED ECD BALANCETE	37.865.765,94
TOTAL Nf-e SPED	819.614.446,63

DIFERENÇA TOTAL DOS ITENS VERIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO	95.562.341,73
--	----------------------

Os créditos tributários foram lançados com imposição de multa de ofício qualificada sob os seguintes fundamentos:

2. Da Multa Qualificada

As evidências colhidas pela fiscalização, que foram relatadas acima de forma detalhada, dão conta de que a infração cometida pelo fiscalizado não pode ser considerada como mero equívoco. Não se trata de um erro de fato, mas de ato doloso perpetrado com objetivo de redução indevida na apuração dos respectivos tributos no período.

A própria expressão das diferenças encontradas assinala o intuito de omissão dos valores na DIPJ, como também o porte do contribuinte é outro fator que nos leva concluir pela impossibilidade de uma conduta não intencional do mesmo. Por fim, a maneira como a fiscalização foi atendida pelos representantes do fiscalizado, numa clara tentativa de se esquivarem à prestação de esclarecimentos, confirma a existência de dolo em sua conduta.

Os fatos constatados evidenciam, também, que o fiscalizado agiu com má-fé, seja na tentativa de tumultuar os trabalhos da auditoria-fiscal,

Fl. 4 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

ou mesmo nas diferenças encontradas na DIPJ. A boa-fé é um princípio fundamental que permeia todas as áreas do direito, já consagrado pelo ordenamento jurídico e pelas decisões dos órgãos jurisdicionais, segundo o qual exige-se um padrão ético de conduta para as partes em suas relações. É certo que o fisco deve ter uma atuação, além de vinculada à lei, norteadada pela boa-fé, no entanto, também se impõe o mesmo aos cidadãos em seu relacionamento com a fiscalização.

*Assim, ficou comprovado que as condutas das pessoas envolvidas se enquadram nos fatos tipificados no art. 71 d a Lei 4.502/1964, ensejando a aplicação da **multa de ofício qualificada**, nos termos do §1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, sendo elaborada a consequente Representação Fiscal para fins Penais.*

Cientificado do auto de infração, o Contribuinte apresentou **Impugnação**, a qual foi julgada procedente em parte pela DRJ, no sentido de: 1) excluir da base tributável o valor de R\$ 33.514.251,99, correspondente à devolução de mercadorias; 2) ajustar os valores lançados para considerar a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição acumulados, relativos a períodos de apuração de anos-calendários anteriores; e 3) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

RECEITA DE VENDAS. BATIMENTO DIPJ x SPED-NOTA FISCAL ELETRÔNICA. ESCLARECIMENTO DE DIFERENÇAS. AFASTAMENTO DA AUTUAÇÃO.

A apresentação de conjunto de provas que esclareça diferenças resultantes de batimento entre dados de Receita de Vendas presentes no SPED - Nota Fiscal Eletrônica e aqueles oferecidos à tributação por meio de DIPJ resulta no afastamento desses valores da base tributada no lançamento.

MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA. CONDUTA NEGLIGENTE OU DOLOSA. DIFERENÇA TEMPORAL NAS CONDUTAS.

Qualifica-se a multa de ofício nos casos de conduta dolosa tendente a retardar/impedir o conhecimento dos fatos geradores. No caso de comportamento negligente e não-colaborativo no atendimento às intimações durante o procedimento fiscal, de se agravar a multa de ofício. No primeiro caso, a conduta reporta-se à época da ocorrência dos fatos geradores, no segundo, refere-se à época do procedimento fiscal.

LANÇAMENTO REFLEXO (CSLL)

Em se tratando de infrações que dependem dos mesmos elementos de prova, aplicam-se, ao Auto de Infração da CSLL as razões de decidir pertinentes ao IRPJ.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA DE 50%. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO.

Fl. 5 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

A lei determina a imposição de multa isolada de 50% sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em face dos valores exonerados, a Turma da DRJ **recorreu de ofício**.

Em **31/01/2019**, o sujeito passivo tomou ciência da decisão (Aviso de Recebimento fl.3253) e, em **28/02/2019**, interpôs **Recurso Voluntário** (Termo fl. 3257), através do qual:

- *Preliminarmente, argui que o presente caso não poderia ser enquadrado como omissão de receitas e, por conseguinte, jamais se subsumiria à hipótese prevista no artigo 288 do RIR, devendo ser cancelada a autuação;*

- *No mérito, alega que do valor total considerado como omissão de receitas e adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente pelo Auto de Infração, o montante de R\$ 45.152.878,81 está relacionado a descontos comerciais concedidos pela Recorrente aos clientes dos seus produtos alimentícios (doces e chocolates) tais como NUTELLA®, Ferrero Rocher, Kinder Ovo, Kinder Joy, Kinder Bueno e Tic Tac;*

- *Declara que o valor total dos descontos comerciais concedidos no ano de 2013 foi refletido na Linha 10 da Ficha 6-A da DIPJ 2014 da Recorrente (doc. 3 da Impugnação), que trata conjuntamente das vendas canceladas, devoluções e descontos concedidos aos clientes;*

- *Argumenta que esses descontos não constaram das notas fiscais de vendas por serem concedidos após sua emissão pela Recorrente, não tendo sido, por esse motivo, considerados pela autoridade lançadora que afastou os esclarecimentos pela Recorrente e respaldou suas análises de descontos exclusivamente nos documentos fiscais disponíveis no ambiente SPED-NFe que totalizaram o insignificante valor de R\$ 52.891,84;*

- *Aduz que os descontos comerciais foram devidamente escriturados, indicou as contas e apresentou livros contábeis, e que a DRJ, teria reconhecido que a Recorrente teria adotado prática não usual ao informar referidos valores na Linha 10 da Ficha 6-A da sua DIPJ (Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais), na medida em que o tratamento contábil "mais recomendável" para tais valores seria a contabilização dos descontos como despesas na Linha*

Fl. 6 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

35 da Ficha 05A de “Outras Despesas Operacionais– Despesas Operacionais - da DIPJ 2014”;

- Acrescenta que a DRJ deixou de reconhecer os descontos comerciais porque a Recorrente não teria demonstrado que o valor dos descontos comerciais concedidos não havia sido também informado como despesa na mencionada Ficha 05 da DIPJ - hipótese em que os valores teriam representado despesas dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- Para contrapor a decisão da DRJ, a Recorrente traz documentos para esclarecer e comprovar que o montante de R\$ 50.421.857,73 declarado como “Outras Despesas Operacionais” na linha 35 da DIPJ 2014 não engloba quaisquer montantes a título dos descontos comerciais concedidos no valor de R\$45.205.770,65. Esse montante, como ressaltado acima, estaria devidamente refletido e informado na Linha 10 da Ficha 6-A da DIPJ 2014. Apresentou tabelas e escrituração contábil;

- Argumenta a Recorrente que ainda que a DRJ tenha questionado a forma de contabilização dos valores, tal fato não poderia ensejar o lançamento, pois os descontos comerciais concedidos ensejariam a redução da receita bruta para fins de apuração de receita líquida, e por consequência, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL;

- Acrescenta que em se tratando de descontos comerciais concedidos de forma condicionada, a autoridade lançadora apenas poderia ter questionado a correção do procedimento contábil adotado pela Recorrente, alegando que tais descontos não deveriam ser escriturados como redutores de receita e sim como despesas comerciais; defende que esses descontos são despesas, nos termos do art. 299 do RIR/99;

- Aduz que para efeitos de tributação do PIS e da COFINS, segundo a C. CSRF, o valor dos descontos representaria despesa dos fornecedores dos produtos e uma receita tributável pela rede varejista, e que essa tributação na Recorrente representaria dupla tributação;

- Defende que a natureza dos descontos comerciais justifica sua dedutibilidade e pode ser verificada a partir dos contratos firmados entre a Recorrente e seus clientes à época dos fatos (doc. 04 da Impugnação – fls. 2641 a 2663);

- Esclarece que os descontos comerciais eram operacionalizados principalmente (i) na forma de rebate, sendo devolvido valor em dinheiro pela Recorrente aos seus clientes; e (ii) no contexto de ações promoção envolvendo produtos (doces e chocolates) comercializados;

- Em relação ao montante R\$ 17.636.761,04, referente a “Outras Receitas” que foram tributadas, em decorrência de divergência entre a ECD e a DIPJ, a Recorrente esclarece que uma parcela de R\$ 10.647.491,75 refere-se a estorno de crédito de ICMS concernente a incentivo fiscal concedido pela Estado de MG;

- No que respeita à parcela de R\$ 6.725.355,26, que compôs o montante de “Outras Receitas” omitidas, esclarece que se refere a lançamentos efetuados simultaneamente a crédito e a débito pela Recorrente nas contas contábeis n.º 560.101, 560.104 e 560.105 que se anulavam; e que tal valor é composto por lançamentos de diversas

Fl. 7 da Resolução n.º **1301-001.102** - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.720052/2018-34

naturezas, tais como cancelamento de notas fiscais, estornos de crédito de PIS e COFINS e de outros tributos, estornos de provisões, estornos de receitas financeiras, indenizações relacionadas ao extravio de mercadorias, entre outros. Para comprovar esse fato, a Recorrente anexou à Impugnação planilha com a composição de referidas receitas (doc. 2 da Impugnação –fls. 2438);

- Quanto ao valor remanescente de R\$ 260.805,53, defende que se refere a reversões de depósitos judiciais e reclassificação de valores entre conta de resultado; e (ii) o valor de R\$ 24.677,55 se refere a estornos de créditos de PIS e COFINS pela Recorrente, sendo evidente que não representam qualquer acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e CSLL;

- Alega impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, uma vez que (i) apenas pode ser exigida antes do encerramento do ano-calendário a que se refere; (ii) não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de ofício, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”); e (iii) está extinto o crédito tributário relativo à multa isolada em razão do transcurso do prazo decadencial, nos termos dos artigos 150, §4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional (“CTN”);

- Contesta a imposição dos juros sobre a multa;

- Apresenta contrarrazões ao recurso de ofício;

Por fim, a Recorrente pugna pelo provimento do recurso voluntário e pelo desprovimento do recurso de ofício, com conseqüente cancelamento do crédito tributário lançado. Protesta ainda pela produção de todas as provas admitidas, caso o CARF entenda necessária a apresentação de esclarecimentos adicionais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Do Recurso de Ofício

A DRJ deu provimento parcial à impugnação do contribuinte, implicando exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de **R\$ 2.500.000,00** estabelecido na Portaria MF n.º 63/2017, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

Conforme relatado, o Colegiado *a quo* julgou a impugnação parcialmente procedente para 1) excluir da base tributável o valor de R\$ 33.514.251,99, correspondente à devolução de mercadorias; 2) ajustar os valores lançados para considerar a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição acumulados, relativos a períodos de apuração de anos-calendários anteriores; e 3) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

Sendo assim, essas três matérias são objeto do recurso de ofício que passo a analisar.

Da Devolução de Mercadorias

O lançamento de IRPJ e CSLL decorreu de omissão de receitas, no ano-calendário 2013, tendo em vista que a receita de vendas, apurada através do SPED NF-e, descontadas as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os abatimentos, representava montante superior ao declarado na DIPJ. Também constatou-se divergência entre os valores de receita informados na ECD na apuração do balancete suspensão, em face do que foi declarado na DIPJ.

Em sua impugnação, o Contribuinte argumentou que a Autoridade Fiscal considerou apenas as devoluções de mercadorias referente a devoluções efetivadas mediante emissão de nota fiscal pela própria impugnante, nos casos de recusa de mercadoria, correspondente ao valor de R\$ 29.987.889,42. Nesta hipótese não há o efetivo recebimento dos produtos pelo cliente. Todavia, a devolução de mercadoria totalizava R\$ 63.502.141,41, tendo em vista que parte das mercadorias foram devolvidas após o recebimento pelo cliente, e a responsabilidade pela emissão das notas fiscais era atribuída ao próprio cliente.

Tal argumento de defesa mostra-se coerente, a partir do momento em que a autuação tomou por base apenas o SPED NF-e da Autuada, tendo considerado a receita de venda e devoluções a partir das notas fiscais de sua emissão. Além do que a defesa veio acompanhada de documentos para comprovar o alegado.

Transcreve-se trecho da decisão de piso:

Conforme relatado, a Impugnante produziu um conjunto de quadros demonstrativos (ver fls. 2457 a 2464) que leva à conclusão de que a Fiscalização descontou do cálculo da base tributável apenas as devoluções de mercadorias acobertadas por notas fiscais eletrônicas de emissão da própria Autuada, deixando de considerar as devoluções de mercadorias que reingressam em seus estoques por meio de notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da Autuada.

(...)

Conclui-se, portanto, que há que se afastar da base tributável o valor de R\$ 33.514.251,99, que correspondem a devoluções de mercadorias.

Acertada a decisão da DRJ, que fez excluir da base de cálculo dos tributos, os valores correspondentes às devoluções de mercadorias, cuja nota fiscal não foi emitida pela Autuada, mas sim pelo cliente.

Logo, neste ponto, nego provimento ao recurso de ofício.

Da Compensação do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da Contribuição

O sujeito passivo aduziu que houve excesso na constituição do crédito tributário, já que a Fiscalização, no cálculo do Auto de Infração, deixou de deduzir a parcela de 30% do lucro líquido que poderiam ser compensados com saldos do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa acumuladas relativos a períodos de apuração anteriores ao do lançamento fiscal. Indicando os valores de: Prejuízo Fiscal no valor R\$ 108.190.583,90 e Base Negativa da CSLL no montante de R\$ 128.062.166,74.

Fl. 9 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

A DRJ reconheceu que a Autoridade Fiscal deveria ter realizado os devidos ajustes, pois há previsão legal expressa que autoriza a compensação de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição acumulados nos exercícios anteriores, respeitado o limite legal correspondente a 30% do lucro líquido do período.

Esta matéria dispensa maiores esclarecimentos, inclusive já foi objeto de Súmula emitida pelo CARF:

Súmula CARF n.º 3

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa

É importante frisar que o valor de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição a ser utilizado na compensação há de ser aquele registrado à fl. 1990, para manter conformidade com a autuação fiscal, vide:

Conta Patrimonial	Descrição	Saldo Dez/12	Movimentação	Saldo Dez/13
	Prejuízo Fiscal	105.337.870	34.743.421	140.081.290
	Base Negativa de CSLL	125.158.523	34.743.421	159.901.944

Desta feita, neste ponto também mostra-se correta a decisão recorrida.

Da Multa Qualificada

Ao lançamento dos tributos foi aplicada multa de ofício qualificada, no percentual de 150% com fundamento no §1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, pois a autoridade fiscal entendeu que restou comprovado que a conduta do contribuinte se enquadrava nos fatos tipificados no art. 71 d a Lei 4.502/1964, ou seja, sonegação com dolo.

A evidência da sonegação dolosa teria sido assim descrita no Relatório Fiscal:

As evidências colhidas pela fiscalização, que foram relatadas acima de forma detalhada, dão conta de que a infração cometida pelo fiscalizado não pode ser considerada como mero equívoco. Não se trata de um erro de fato, mas de ato doloso perpetrado com objetivo de redução indevida na apuração dos respectivos tributos no período.

A própria expressão das diferenças encontradas assinala o intuito de omissão dos valores na DIPJ, como também **o porte do contribuinte** é outro fator que nos leva concluir pela impossibilidade de uma conduta não intencional do mesmo. Por fim, a maneira como a fiscalização foi atendida pelos representantes do fiscalizado, numa **clara tentativa de se esquivarem à prestação de esclarecimentos**, confirma a existência de dolo em sua conduta.

Os fatos constatados evidenciam, também, que o fiscalizado agiu com má-fé, seja na tentativa de tumultuar os trabalhos da auditoria-fiscal, ou mesmo nas diferenças encontradas na DIPJ. (...).

O acórdão recorrido consignou que as diferenças apontadas não eram expressivas (7,57%) dos rendimentos totais identificados pela Fiscalização, bem como para o porte do contribuinte, seria inconcebível a mora na entrega dos documentos solicitados, todavia, tal fato poderia ensejar embaraço a fiscalização e, não qualificação da multa.

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

A decisão destaca que o dolo tem que ser no momento da ocorrência do fato gerador, os atos posteriores realizados para dificultar a ação do fisco configurariam mero embaraço. Também acrescentou que *toda a informação que lastreou o lançamento se encontrava disponível nos sistemas informatizados acessíveis administrativamente por esta RFB, quais sejam, o sistema DIPJ, SPED NF-Eletrônica e SPED - ECD - Escrituração Contábil Digital. De modo que não há que se falar em comportamento tendente a retardar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador.*

Com estes fundamentos, a Turma da DRJ findou por afastar a multa de ofício qualificada.

Considero mais uma vez escoreita a decisão de piso, pois não foi apontada nenhuma conduta tipicamente dolosa a ensejar a qualificação a multa. O porte do contribuinte e o montante sonogado (que não se mostrou expressivo) não são suficientes para justificar a qualificadora. Tampouco as demais condutas descritas no relatório, que teriam dificultado a ação da autoridade fiscal, como os pedidos reiterados de prorrogação de prazo para prestar esclarecimentos que deveriam ser simples para um contribuinte do porte da Autuada, seriam ensejadoras da multa qualificada. Poderiam, talvez, ensejar um agravamento da multa, se registrado o embaraço à fiscalização.

Portanto, neste ponto, também não merece reparos a decisão de piso.

Por todo o exposto nos três itens acima, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

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

Conforme relatado, após a DRJ afastar parte da autuação, remanesce em litígio os seguintes pontos: (i) omissão de receitas relativa aos descontos comerciais concedidos pela Recorrente aos seus clientes no montante de R\$ 45.152.878,81; (ii) diferenças identificadas pela autoridade lançadora entre a ECD e a DIPJ 2014 no montante de R\$17.636.761,04; (iii) aplicação da multa isolada de 50% e (iv) juros de mora sobre a parcela da multa de ofício.

Passamos à análise da preliminar arguida e, em seguida, ao mérito de cada matéria controversa.

Preliminar – Falta de Subsunção dos Fatos ao art. 288 do RIR/99

Preliminarmente, a Recorrente argui que o presente caso não poderia ser enquadrado como omissão de receitas e, por conseguinte, jamais se subsumiria à hipótese prevista no artigo 288 do RIR, devendo ser cancelada a autuação. Argumenta que o auditor fiscal se baseou em presunções e que não há hipótese legal de presunção para o caso em comento.

O argumento da Recorrente não procede.

Observe-se o que diz o art. 288 do RIR/99:

*Art.288. **Verificada a omissão de receita**, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no*

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Esse artigo não se restringe às hipóteses de omissão de receita por presunção legal. Constatando-se a omissão de receitas, seja de receita de vendas, seja por presunção legal (saldo credor de caixa, manutenção de obrigações no passivo fictício, depósitos bancários de origem não comprovada, entre outras), a autoridade deverá determinar o valor dos tributos de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, salvo alguma impossibilidade que obrigue o Fisco a efetuar o arbitramento.

No caso em tela, houve omissão de receitas de vendas, verificada a partir das notas fiscais de vendas de emissão do próprio contribuinte, as quais foram obtidas através do SPED NF-e. Se a apuração da omissão está correta ou não, isto é questão de mérito, a ser analisado em seguida.

Dessarte, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Mérito.

O lançamento de IRPJ e CSLL decorreu de omissão de receitas decorrente da receita de vendas, verificada a partir do confronto das notas fiscais eletrônica e os valores declarados na DIPJ, bem como, em razão de divergências relativas a Outras Receitas Operacionais, levantadas a partir das contas contábeis, informadas pela fiscalizado, com os balancetes extraídos do SPED ECD, conforme se depreende do Relatório Fiscal (fl. 2289):

Juntamos ao processo diversas planilhas demonstrativas dos valores levantados a partir das notas fiscais eletrônicas de venda emitidas pelo fiscalizado e declaradas no ambiente do SPED NF-e, restando confirmadas diferenças em relação ao que foi declarado em DIPJ, fls. 2004-2168.

O valor total das notas fiscais de venda, está demonstrado mensalmente, por CFOP, fls. 2173-2175. Nessa planilha, para maior clareza, colocamos os valores sem a exclusão das notas fiscais canceladas, cujas importâncias foram discriminadas nas planilhas juntadas, fls. 2176/2177. É possível verificar nesse ponto que o valor da receita de exportação é idêntico ao que consta na DIPJ As devoluções de venda estão indicadas, fls. 2178/2179, e os descontos separados, fls. 2180-2182.

As planilhas com os valores relativos às Outras Receitas Operacionais foram levantadas a partir das contas contábeis, informadas pelo fiscalizado, com base nos Balancetes extraídos do SPED ECD, fls. 2183/2184.

A Autoridade Fiscal apurou diferença na linha 03 da Ficha 06A da DIPJ, bem como na linha 10, que totalizaram uma omissão da receita de vendas de **R\$ 77.925.580,69** (781.748.680,69 - 703.823.100,00), e omissão de outras receitas operacionais no valor de **R\$ 17.636.761,04** (37.865.765,94 - 20.229.004,90), que totalizaram uma omissão de R\$ 95.562.341,73, valor informado como base tributável no auto de infração, conforme anexo 01 do Relatório (fl. 2292):

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

DIPJ 2014/2013	
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	45.768.612,38
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	737.702.260,23
RECEITA BRUTA	783.470.872,61
10.(-)Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais	-79.647.772,61
SOMA	703.823.100,00
43.Outras Receitas Operacionais	20.229.004,90
TOTAL DIPJ	724.052.104,90

Demonstração do Resultado Apurado Fiscalização Nf-e SPED 2013	
Nfe Receita de Exportação	45.897.772,30
Nfe Receita de Venda no Mercado Interno	780.718.393,38
RECEITA BRUTA TOTAL SEM EXCLUSÃO DAS VENDAS CANCELADAS	826.616.165,68
Descrição das Deduções de Vendas Verificadas	
(-) Nfe Vendas Canceladas Exportação	-129.159,92
(-) Nfe Vendas Canceladas Mercado Interno	-14.697.543,81
(-) Nfe Devoluções	-29.987.889,42
(-) Nfe Descontos	-52.891,84
SOMA LINHA 10 AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	-44.867.484,99
SOMA-RECEITA BRUTA TOTAL (-) LINHA 10 AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	781.748.680,69
Outras Receitas Operacionais-SPED ECD BALANCETE	37.865.765,94
TOTAL Nf-e SPED	819.614.446,63
DIFERENÇA TOTAL DOS ITENS VERIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO	95.562.341,73

A Recorrente traz argumentos de defesa para justificar a glosa na rubrica “Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais” da linha 10 da Ficha 06A da DIPJ (item A), bem como em relação às Outras Receitas Operacionais (item B), que serão abaixo analisados.

1) Da Omissão de Receitas Relativa aos Descontos Comerciais Concedidos

A Recorrente informou na linha 10 da Ficha 06A da DIPJ o valor de R\$ 79.647.772,61, que incluiria entre outros os valores dos descontos incondicionais concedidos. A autoridade fiscal identificou nas notas fiscais eletrônicas, a título de descontos, tão somente o valor de R\$ 52.891,84, com isto, a recomposição da linha 10 totalizou apenas R\$ 44.867.484,99.

A Recorrente alegou que do valor total considerado como omissão de receitas e adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Auto de Infração, o montante de R\$ 45.152.878,81 está relacionado a descontos comerciais concedidos pela Recorrente aos clientes dos seus produtos alimentícios (doces e chocolates) tais como NUTELLA®, Ferrero Rocher, Kinder Ovo, Kinder Joy, Kinder Bueno e Tic Tac.

Declara que o valor total dos descontos comerciais concedidos no ano de 2013 foi refletido na Linha 10 da Ficha 6-A da DIPJ 2014 da Recorrente (doc. 3 da Impugnação), que trata conjuntamente das vendas canceladas, devoluções e descontos concedidos aos clientes.

Argumenta que esses descontos não constaram das notas fiscais de vendas por serem concedidos após sua emissão pela Recorrente, não tendo sido, por esse motivo, considerados pela autoridade lançadora que afastou os esclarecimentos pela Recorrente e

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

respaldou suas análises de descontos exclusivamente nos documentos fiscais disponíveis no ambiente SPED-NFe que totalizaram o insignificante valor de R\$ 52.891,84.

Aduz que os descontos comerciais foram devidamente escriturados, indicou as contas e apresentou livros contábeis, e que a DRJ, teria reconhecido que a Recorrente teria adotado prática não usual ao informar referidos valores na Linha 10 da Ficha 6-A da sua DIPJ (Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais), na medida em que o tratamento contábil “mais recomendável” para tais valores seria a contabilização dos descontos como despesas na Linha 35 da Ficha 05A de “Outras Despesas Operacionais– Despesas Operacionais - da DIPJ 2014”.

Acrescenta o Contribuinte que a DRJ deixou de reconhecer os descontos comerciais porque a Recorrente não teria demonstrado que o valor dos descontos comerciais concedidos não havia sido também informado como despesa na mencionada Ficha 05 da DIPJ - hipótese em que os valores teriam representado despesas dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Pois bem. Primeiramente, faz-se mister esclarecer que a linha 10, na qual a Recorrente informou os descontos concedidos, deve englobar apenas os descontos incondicionais concedidos, ou seja, aqueles que ocorrem no momento da venda e devem necessariamente constar da nota fiscal.

Isto não quer dizer que, após a venda, a empresa não possa conceder descontos condicionais aos seus clientes. É possível sim a concessão de descontos para clientes especiais, em razão do volume vendido ou por outras questões contratuais.

E certamente é desta espécie de desconto que se está tratando, pois a própria Recorrente afirma que em se tratando de descontos comerciais concedidos de forma condicionada, a autoridade lançadora apenas poderia ter questionado a correição do procedimento contábil adotado pela Recorrente, alegando que tais descontos não deveriam ser escriturados como redutores de receita e sim como despesas comerciais e defende a dedutibilidade destas despesas nos termos do art. 299 do RIR/99. Aduz que os descontos comerciais estão previstos em contratos firmados à época dos fatos, os quais foram juntados à impugnação (doc. 04 da Impugnação – fls. 2641 a 2663).

Analisando, por amostragem, alguns dos contratos, é possível constatar o pacto de concessão de desconto, a ser efetivado na forma de abatimento na duplicata, portanto, posterior à venda, em razão de fidelidade, ações comerciais, crescimento nas vendas, desconto financeiro, entre outros.

Entendo que esses descontos condicionais concedidos são despesas operacionais necessárias, usuais e normais, considerando a atividade principal da Recorrente de venda de produtos alimentícios, logo, atendem aos requisitos do art. 299 do RIR/99, podendo ser deduzidas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, é certo a Recorrente não tinha a opção de informar esses descontos condicionais na linha 10 da DIPJ, tendo feito desta forma, cometeu um equívoco no preenchimento da declaração, mas que não tem o condão de retirar o caráter de dedutibilidade destas despesas.

Para fins de apuração de IRPJ e CSLL não teria maiores implicações, posto que os descontos condicionais em razão de contratos com os clientes após a venda podem ser deduzidos da base de cálculo, um vez que estes tributos incidem sobre o lucro. Diferentemente

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

do PIS e da COFINS que incidem sobre a receita bruta, e para as quais só é possível deduzir os descontos incondicionais concedidos.

No curso da fiscalização a Recorrente teria informado ao Auditor que o valor de R\$ 79.6476.772,61 seria composto de Desconto a distribuidores, Desconto Venda Direta e Desconto-Outras ações, mas talvez não tenha deixado claro que não se tratava de descontos incondicionais, o que pode ter induzido a Autoridade Fiscal em erro, aos desconsiderar estas despesas uma vez que não constaram da nota fiscal.

A decisão da DRJ foi no sentido de que a linha 10 citava expressamente o termo “Descontos Incondicionais” e diante da alegação de que eram descontos comerciais condicionais, seria presumível que eles já estivessem incluídos no valor de Outras Despesas Operacionais que continha o valor de R\$ R\$ 50.421.857,73, valor este superior ao alegado pelo Impugnante. Vide trecho da decisão de piso:

*O que aqui se argumenta é que o próprio nome da Linha 10 da Ficha 06A diz: Descontos **Incondicionais**, assim, não obstante o brilhante trabalho empreendido pela Impugnante na demonstração da forma como considerou esses descontos e de sua efetiva ocorrência, esta deixou de afastar a hipótese de que estes valores não foram deduzidos como despesas comerciais, que seria a prática mais corriqueira e comum; e que atenderia ao comando inscrito no próprio nome da referida linha 10.*

Consultando cópia de sua DIPJ 2014, verifica-se que o valor referente a descontos comerciais (R\$ 45.152.878,81) pode estar contido na linha 35. Outras Despesas Operacionais que contém o valor de R\$ 50.421.857,73 (fls. 2011). (grifei)

A Turma DRJ considerou o argumento improcedente porque, apesar de toda a documentação carreada aos autos, não restou comprovado que o valor dos descontos comerciais condicionais não estavam contidos na linha referente a Outras Despesas Operacionais.

Para contrapor a decisão da DRJ, a Recorrente procurou esclarecer e comprovar que o montante de R\$ 50.421.857,73 declarado como “Outras Despesas Operacionais” na linha 35 da DIPJ 2014 não engloba quaisquer montantes a título dos descontos comerciais concedidos no valor de R\$ 45.205.770,65 e que esse montante havia sido informado na Linha 10 da Ficha 6-A da DIPJ 2014, ainda que equivocadamente. Apresentou tabelas com indicação das contas contábeis que compõem “Outras Despesas Operacionais”, ressaltando que a escrituração contábil já se encontra disponível ao Fisco.

A Recorrente esclareceu que o valor de R\$ 79.647.772,61 era composto dos seguintes valores que haviam sido informados à fiscalização, sendo que as contas contábeis de descontos eram as contas 520202, 52020101 e 52020102:

Linha 10 da Ficha 6A - Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.		
Conta Contábil	Descrição	Valor
520101	Devoluções - Mercado Interno	R\$ 34.442.001,96
52020101	Distribuidores (natureza de descontos)	R\$ 6.897.432,49
52020102	Vendas Diretas (natureza de descontos)	R\$22.083.363,86
520202	Descontos comerciais- Mercado externo (natureza de descontos)	R\$16.224.974,30
Total		R\$ 79.647.772,61

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

Acrescenta a Recorrente que desconsiderado o montante de devoluções no mercado interno, indicado na planilha acima, os outros valores são relativos aos descontos concedidos pela Recorrente, e totalizaram o montante de **R\$ 45.205.770,65**:

Valores relativos aos descontos comerciais, refletidos na Linha 10 da Ficha 6A		
Conta Contábil	Descrição	Valor
52020101	Distribuidores	R\$ 6.897.432,49
52020102	Vendas Diretas	R\$ 22.083.363,86
520202	Descontos comerciais- Mercado externo	R\$ 16.224.974,30
Total		R\$ 45.205.770,65

E que, excluído do total indicado acima o valor dos descontos refletidos em NF-e emitidas pela Recorrente no montante de R\$ 52.891,84, única parcela de descontos levada em consideração pelo Auto de Infração ao implementar o ajuste, totaliza-se o montante de R\$ 45.152.878,81. Consta dos autos o razão analítico das contas contábeis n.º 520202, n.º 52020101 e 52020102 (fls. 636 à 948), bem como as informações desse documento também constam no Anexo XIII da Planilha de conciliação (doc. 2 da Impugnação).

A Recorrente esclarece que as “Outras Despesas Operacionais” informadas na linha 35 da DIPJ 2014, no montante de R\$ 50.421.857,73 não engloba quaisquer montantes a título dos descontos comerciais concedidos no valor de R\$ 45.205.770,65. Cita que o valor declarado pela Recorrente na Linha 35 de sua DIPJ 2014 a título de “Outras Despesas Operacionais” é composto por uma série de itens que também são relevantes e inerentes às atividades operacionais da Recorrente tais como (i) fretes; (ii) armazenagem; (iii) materiais diversos; (iv) depreciação; (v) provisões de perda; (vi) amortizações de software e bens de terceiros; (vii) marketing, entre outros, sem contemplar qualquer hipótese de descontos comerciais a clientes. Apresenta planilha com a indicação das contas contábeis, refletidas na ECD, da qual transcrevo trecho:

Conta Contábil	Natureza da Despesa	Valor (R\$)
54022601	FRETES E CARRETOS	21.697.200,81
54022602	FRETES DEVOLUCOES	2.406.389,56
54022603	FRETES PRIMARIO	2.857.035,57
54022699	FRETES DIVERSOS	316.519,54

(...)

54022699	FRETES DIVERSOS	4.020,00
54030120	DEPR.MAQU.E EQUIP.	2.311,08
54030160	DEPR.MOV. E UTENS.	76,84
54030180	DEPR.EQUIP.INFORMATICA	55,92
TOTAL		R\$ 50.421.857,73

Com efeito, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa dos descontos comerciais informados na linha 10 da Ficha 6A da DIPJ, tendo em vista que nesta linha deveriam ter sido informados apenas os descontos incondicionais concedidos e que devem constar das notas fiscais. Já os descontos condicionais podem configurar despesa operacional, se usuais, normais e necessárias à atividade da pessoa jurídica, o que entendo ser a hipótese dos autos, de acordo com uma análise sumária dos contratos com clientes apresentados.

Fl. 16 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

Dessa forma, considerando os documentos trazidos por ocasião da impugnação, a disponibilidade da escrituração contábil (ECD), bem como as notas fiscais emitidas (SPED NF-e), somados aos esclarecimentos e detalhamento da rubrica “Outras Despesas Operacionais”, e a plausibilidade dos argumentos de defesa, **voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem possa esclarecer os seguintes quesitos:**

- O valor de R\$ 45.152.878,81 foi incluído no item correspondente a “Outras Despesas Operacionais” no valor de R\$ 50.421.857,73, informado na DIPJ?

- O valor de R\$ 45.152.878,81 corresponde a descontos comerciais condicionais, entendidos como aqueles que ocorrem posteriormente à operação de vendas em razão de cliente especial, contrato de fidelidade, entre outros e que não constam das notas fiscais?

- Esse valor de R\$ 45.152.878,81 compôs a linha 10, Ficha 6A da DIPJ (10-Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais)?

- Intimar o contribuinte para complementar a documentação e prestar esclarecimentos, se entender necessário;

- Caso entenda necessário intimar o contribuinte, informar se houve recusa em apresentar algum documento, e/ou se houve pedido de prorrogação de prazo;

- Considerando o volume de operações, a Autoridade Fiscal pode adotar o método que considerar mais conveniente e oportuno, inclusive por amostragem;

- Considerando a possibilidade de equívoco no preenchimento da DIPJ, uma vez que a Recorrente teria informado os descontos comerciais condicionais na linha dos descontos incondicionais, quando o correto seria em “Outras despesas Operacionais”, apresentar relatório conclusivo acerca da base de cálculo e dos valores apurados de IRPJ e CSLL para o ano-calendário 2013, e dar ciência ao contribuinte do relatório da diligência para que, no prazo de 30 dias, o mesmo possa se manifestar conforme prescrito no art.35 do Decreto nº 7574/2011;

2) Da Omissão relativa a Outras Receitas Operacionais

Em relação ao montante R\$ 17.636.761,04, referente a “Outras Receitas” que foram tributadas, em decorrência de divergência entre a ECD e a DIPJ, a Recorrente esclarece que uma parcela de R\$ 10.647.491,75 refere-se a estorno de crédito de ICMS concernente a incentivo fiscal concedido pela Estado de MG e R\$ o montante de R\$ 6.725.355,26 se refere a lançamentos efetuados simultaneamente a crédito e a débito pela Recorrente nas contas contábeis nº 560.101, 560.104 e 560.105 que se anulavam.

A Recorrente declara que ao buscar a origem da suposta divergência apontada pela autoridade lançadora, a Recorrente identificou que esta decorreu pois os valores informados pela autoridade lançadora de R\$ 37.865.765,94 representam unicamente os lançamentos credores das referidas contas realizados pela Recorrente, adicionadas aos lançamentos credores da conta 560.102.

Fl. 17 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

	Conta Contábil	Lançamentos Credores	Lançamentos Devedo	Saldo Contabilizado
Valor considerado pela autoridade lançadora como base tributável	560101	(13.320.034,71)	5.476.191,42	(7.843.843,29)
	560102	(490.871,31)	487.762,81	(3.108,50)
	560103	(21.354.607,30)	10.647.491,75	(10.707.115,55)
	560104	(2.661.432,43)	1.022.206,56	(1.639.225,87)
	560105	(38.820,19)	-	(38.820,19)
	Total	(37.865.765,94)	17.633.652,54	(20.232.113,40)

Aduz a Recorrente que sem qualquer justificativa a Autoridade fiscal desconsiderou os lançamentos devedores. De fato, o Relatório Fiscal não justifica a desconsideração dos valores a débito, inclusive ressalta que tal divergência sequer foi objeto de pedido de esclarecimentos ao contribuinte, porque verificado depois de enviada a intimação (fls. 2289):

Relativamente ao item "4.3. Outras Receitas", na verdade, a intimação não havia apontado diferenças em relação aos valores das Outras Receitas declaradas na DIPJ, contudo analisando os balancetes, como veremos, encontramos diferenças a serem consideradas.

(...)

As planilhas com os valores relativos às Outras Receitas Operacionais foram levantadas a partir das contas contábeis, informadas pelo fiscalizado, com base nos Balancetes extraídos do SPED ECD, fls. 2183/2184. (grifei)

Na impugnação, a Recorrente trouxe um Relatório Técnico, suportado em planilha de conciliação (doc. 01 da Impugnação – fls. 2440 a 2473), todavia a DRJ alegou que a Recorrente teria se perdido em explicações sobre incentivos fiscais, que juntou extensa planilha com centenas de linhas, mas não contextualizou, resumiu ou indicou de que forma a planilha comprovaria sua argumentação.

Nesse sentido, a Recorrente procurou esclarecer que o montante de R\$ 10.647.491,75, contabilizado como lançamentos devedores na subconta nº 560.103 do grupo de “Outras Receitas Operacionais” está relacionado ao estorno de créditos de ICMS registrados pela Recorrente, a qual era beneficiária, no ano-calendário de 2013, de incentivos de ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais no âmbito do (i) Protocolo de Intenções firmado em 11.09.2012; com a Recorrente e (ii) do Regime Especial de Tributação nº 116/2013 (doc. 10 da Impugnação – fls. 2753 a 2778 – “Regime Especial de ICMS”).

De fato, o documento 10 demonstra que a Recorrente possuía incentivos fiscais de ICMS do Estado de Minas Gerais, na forma de subvenção para custeio e investimento, conforme tela abaixo (fl. 2757):

DOS COMPROMISSOS DO ESTADO

Subseção I

Dos compromissos financeiros

CLÁUSULA DEZ: O ESTADO envidará esforços, nos termos da legislação vigente, incluída a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para conceder à FERRERO financiamento para capital de giro e para investimentos fixos, com recursos administrados pelo BDMG, desde que cumpridas todas as normas e requisitos para a aprovação destes financiamentos, observados os limites orçamentários em vigor.

A Recorrente alega que do montante de R\$ 20.229.004,90 que foi objeto de tributação e declarado na DIPJ como “Outra Receitas Operacionais” é composto pelos seguintes itens: (i) incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais

Fl. 18 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

(denominados na contabilidade como dividendos recebidos): R\$ 10.707.115,55; (ii) prejuízos/danos recuperados: R\$ 7.843.843,29; (iii) outras receitas: R\$ 1.639.225,87; e (iv) venda de materiais diversos R\$ 38.820,19, os quais estão relacionados às contas contábeis nº 560.101, 560.103, 560.104 e 560.105 do grupo de “Outras Receitas Operacionais”, conforme quadro abaixo:

43. Outras Receitas Operacionais		
560.101	PREJ/DANOS RECUPER	7.843.843,29
560.103	DIVIDENDOS RECEBID	10.707.115,55
560.104	OUTRAS RECEITAS	1.639.225,87
560.105	VENDAS DE MATERIAIS DIVERSOS	38.820,19
		20.229.004,90
		20.229.004,90

Ou seja, parte dos incentivos fiscais recebidos já haveriam sido tributados, e constariam da conta contábil 506.103, denominada Dividendos Recebidos, o que seria uma denominação imprópria, mas que a Recorrente procura justificar como sendo uma exigência de compatibilidade com a contabilidade do grupo no exterior.

Entendo que a impropriedade na nomenclatura da conta contábil pode ser superada, desde que seus lançamentos sejam coerentes de fato com a contabilização dos incentivos estaduais.

A Recorrente procurou ressaltar que o montante de R\$ 10.647.491,75, lançado a débito na conta 560103 não corresponde a incentivos fiscais e sim a estornos referentes a esses incentivos.

Acerca dos incentivos fiscais, a legislação do imposto de renda prevê que os resultados das subvenções para **investimentos** não deverão ser computados para fins de apuração do lucro real, devendo ser adicionados ou excluídos do lucro líquido, conforme o caso, quando tiverem sido contabilizados em conta de resultado. Contrário senso, as subvenções para **custeio**, devem compor a apuração do lucro real, como resultados não operacionais.

Ainda que os incentivos fiscais apresentem esse diferença de tratamento tributário, no sentido de comporem ou não o resultado para fins de apuração do lucro real, a depender de sua natureza (custeio ou investimento), a Recorrente afirma não se tratar disso, que o valor em comento não é o resultado dos incentivos fiscais, seja para custeio ou investimento, mas sim mero **estorno** referente a incentivos, e como tal, não deveria compor o resultado do exercício.

A decisão da DRJ, em parte, vai ao encontro da alegação da Recorrente, quando afirma que lançamentos a débito em contas de receita são eventos de exceção, tais como: **estornos** ou reclassificações devido a equívocos ou mudanças de critérios contábeis entre outras situações excepcionais, para em seguida questionar:

Assim, o ponto central em debate neste quesito é: a que se referem os lançamentos devedores no valor total de R\$ 17.636.761,04 ? Este valor é extremamente relevante e pouco usual, pois, ao invés de uma exceção, representa aproximadamente 87% do valor oferecido à tributação na DIPJ a título de "Outras Receitas" (R\$ 20.229.004,50).

Com efeito, entendo que a Recorrente tentou esclarecer a composição dos valores de suas contas contábeis no que se refere a lançamentos a débito em conta de receita. É

Fl. 19 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

de se observar que o Relatório Fiscal não esclarece o motivo da glosa dos valores lançados a débito, nem consta que tenha solicitado esclarecimento específico, quanto a esse ponto, durante o procedimento fiscal.

Quanto ao montante de R\$ 6.725.355,26 se refere a lançamentos efetuados simultaneamente a crédito e a débito pela Recorrente nas contas contábeis nº 560.101, 560.104 e 560.105 que se anulavam. Explica que tal valor é composto por lançamentos de diversas naturezas, tais como cancelamento de notas fiscais, estornos de crédito de PIS e COFINS e de outros tributos, estornos de provisões, estornos de receitas financeiras, indenizações relacionadas ao extravio de mercadorias, entre outros. Acrescenta que a autoridade lançadora somente levou em consideração os lançamentos a crédito contidos nas contas 560.101, 560.103, 560.104 e 560.105, não verificou a existência de lançamentos a débito que neutralizavam cada um dos lançamentos que compunham o total de R\$ 6.725.355,26. Assim, referidos valores jamais teriam implicado o reconhecimento de receitas tributáveis.

A Recorrente apresentou exemplos de alguns desses lançamentos que se anulam no razão-contábil e que não representam qualquer hipótese de acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL:

(i) Cancelamento de notas fiscais, conforme disposto nas linhas 815 a 818, extraídas da planilha de conciliação:

Conta Contábil	Descrição de conta	Número da Nota	Natureza	Lançamentos devedores	Lançamentos credores
560101	RECUP.DESP.OPERAC	00000141 94	CANCELAMENTO DE NF	220.176,24	-
560101	RECUP.DESP.OPERAC	00000142 13	CANCELAMENTO DE NF	165.629,95	-
560101	RECUP.DESP.OPERAC	00000141 94	CANCELAMENTO DE NF	-	(220.176,24)
560101	RECUP.DESP.OPERAC	00000142 13	CANCELAMENTO DE NF	-	(165.629,95)

Além do exemplo acima, a Recorrente traz exemplos de outros lançamentos, que estariam de acordo com a contabilidade e a planilha de conciliação (fls. 3287-88).

A Recorrente justifica ainda o valor remanescente de R\$ 260.805,53, que seriam referentes a reversões de depósitos judiciais e reclassificação de valores entre conta de resultado (R\$236.127,98); e referentes a estornos de créditos de PIS e COFINS (R\$ 24.677,55).

Frise-se que as justificativas para os valores autuados como “Outras Receitas Operacionais”, grosso modo, tratam de ajustes e estornos, que ainda que sejam valores elevados, seriam compatíveis para o total de receita apurada da Recorrente, na ordem de R\$ 780 milhões para o ano-calendário 2013.

Desse modo, diante da plausibilidade dos argumentos de defesa, e da documentação constante dos autos, qual seja, ECD, notas fiscais e planilhas, **entendo que essa documentação merece ser objeto de diligência para a Unidade de Origem possa esclarecer os seguintes quesitos:**

- O valor que foi desconsiderado pela Autoridade Fiscal, no que se refere a “Outras Receitas Operacionais” referentes a divergências entre ECD x DIPJ corresponde aos valores lançados a débito naquela conta?

- O montante de R\$ 10.647.491,75, contabilizado como lançamentos devedores na subconta nº 560.103 corresponde a estornos relativos a incentivos fiscais de ICMS?

Fl. 20 da Resolução n.º 1301-001.102 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12963.720052/2018-34

- Procede a afirmação da Recorrente de que o montante de R\$ 6.725.355,26 se refere a lançamentos efetuados simultaneamente a crédito e a débito pela Recorrente nas contas contábeis nº 560.101, 560.104 e 560.105 e portanto se anulam?

- O valor remanescente de R\$ 260.805,53 referem-se a reversões de depósitos judiciais e reclassificação de valores entre conta de resultado (R\$ 236.127,98); e estornos de créditos de PIS e COFINS (R\$ 24.677,55)?

- Intimar o contribuinte para complementar a documentação e prestar esclarecimentos, se entender necessário;

- Caso entenda necessário intimar o contribuinte, informar se houve recusa em apresentar algum documento, e/ou se houve pedido de prorrogação de prazo;

- Considerando o volume de operações, a Autoridade Fiscal pode adotar o método que considerar mais conveniente e oportuno, inclusive por amostragem;

- Apresentar relatório conclusivo acerca da base de cálculo e dos valores apurados de IRPJ e CSLL para o ano-calendário 2013, e dar ciência ao contribuinte do relatório da diligência para que, no prazo de 30 dias, o mesmo possa se manifestar conforme prescrito no art.35 do Decreto nº 7574/2011;

Conclusão

Pelo exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO em diligência para esclarecer as questões relativas às infrações 1) Da Omissão de Receitas Relativa aos Descontos Comerciais Concedidos e 2) Da Omissão relativa a Outras Receitas Operacionais.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite