MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.723959/2015-76

Processo nº	13971.723959/2015-76
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1201-006.195 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de outubro de 2023
Recorrentes	BUNGE ALIMENTOS S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIQUIDAÇÃO.

Na há de previsão legal para suspensão do processo para aguardar o reflexo de eventual glosa de compensação de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Trata-se de matéria que deve ser ajustada na liquidação, se for o caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

Para fins de contagem do prazo decadencial deve-se verificar a data em que houve a repercussão do negócio jurídico no fato gerador do tributo. É a partir dessa data que surge o direito de a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, se for o caso; ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, conforme preceitua o art. 142, do CTN. É dizer, é partir da data que determinada rubrica repercutiu na ocorrência do fato gerador, de forma a apurar-se um tributo menor que o devido, que tem início a contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal.

Entende-se por documentos hábeis, aqueles que comprovam, incólumes de dúvidas, o teor, o aspecto material dos fatos escriturados. É dever do contribuinte apresentar a documentação comprobatória da despesa que pretende deduzir e demonstrar o vínculo entre os documentos apresentados e o que se pretende

provar; não basta juntar aos autos um volume enorme de documentos e transferir para o julgador o ônus de buscar o respectivo vínculo.

ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS. FORMALIDADES.

Eventual irregularidade no laudo - demonstração - deve figurar como elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, o que não ocorreu no caso em análise.

RECEITAS DE SUBVENÇÕES E INVESTIMENTOS, REQUISITOS. LC 160, DE 2017.

Nos termos do §4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973, com as alterações promovidas pela LC 160, de 2017, que têm efeitos retroativos, - frise-se - os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, considerados subvenções para investimento, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO (PPE). PROTEÇÃO CAMBIAL. DESPESAS COM HEDGE. DEDUTIBILIDADE.

Comprovado que os contratos na modalidade pré-pagamento de exportações (PPE) oferecem risco de variação cambial ao balanço patrimonial e estão alinhados à política de proteção cambial da recorrente que é condizente com suas atividades operacionais e em valores inferiores aos riscos cambiais dos elementos do balanço patrimonial (sem caráter especulativo), são dedutíveis as perdas com cobertura (hedge).

CRÉDITO JUDICIAL DE PIS/COFINS. BAIXA. CUSTO DE ALIENAÇÃO. POSTERGAÇÃO.

Comprovado o reconhecimento como receita de créditos judiciais, este valor poderá ser apropriado como custo do ativo no caso de venda posterior. Por outro lado, a não apresentação de tais documentos não permite tal dedução.

Não há falar-se em postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência, nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 2/96, ante a não comprovação de que a receita omitida em determinado período fora tributada em período posterior.

FCONT (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. CANCELAMENTO.

A apresentação de declaração (FCONT, 2010) zerada dentro do prazo legal e, posterior apresentação de retificadora, sob intimação, com informações não questionadas pela fiscalização, afasta a multa imposta. Penalizar a recorrente por apresentar tais informações, além ser contraditório com a intimação, seria um desincentivo à busca de informação. O importante para a fiscalização é a informação dos lançamentos sujeitos a ajustes decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

ECD (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. BASE LEGAL INCORRETA. CANCELAMENTO.

Original

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas (inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) e não a soma de débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências.

ECD (2012). MULTA POR INCONSISTÊNCIA NA FORMA. CANCELAMENTO.

O Parecer Normativo RFB nº 3/2013 (item 4.7) dispõe que a apresentação dos arquivos digitais em forma diversa do que prescreve a legislação enseja a multa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, por se tratar de norma específica. Ademais, erros nos arquivos digitais podem inviabilizar a auditoria contábil. Todavia, a Receita Federal, via Instrução Normativa nº 787, de 2007, e nº 1.420, de 2013, esposaram entendimento diverso no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35. No caso, deve prevalecer o entendimento mais benéfico ao contribuinte em consonância com o art. 100 do CTN.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício" alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

No caso de lançamento conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz - IRPJ - deve ser aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo - CSLL - em razão de se tratar de exigências que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que dava parcial provimento para manter a glosa do ágio; (ii) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para (ii.1) para reduzir as glosas de despesas de depreciação (item 3.2. do Relatório Fiscal) no montante de R$ 16.987.225,28, conforme Relatório de Diligência; (ii.2) afastar a tributação das receitas de subvenções (item 3.3. do Relatório Fiscal) e (ii.3) exonerar a multa relativa a arquivos digitais (FCONT - 2010) no valor de R$3.146.283,85 (item 3.6. do Relatório Fiscal); (iii) por maioria de votos, em considerar dedutíveis as despesas com hedge (item 3.4. do Relatório Fiscal), vencidos os Conselheiros Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e Neudson Cavalcante Albuquerque, que mantinham a glosa dessas despesas e (iv) por maioria de votos, em manter a exigência da multa isolada sobre estimativas pagas a menor, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que exoneravam a multa isolada. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa regulamentar referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, no montante total de R$ 957.317.283,13, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

i) Omissão de receitas – créditos de Pis/Cofins;

ii) Despesas não necessárias – ágio Soceppar;

iii) Despesas não comprovadas – depreciação;

iv) Despesas não comprovadas – créditos de Pis/Cofins;

v) Despesas financeiras não dedutíveis – despesas com Hedge;

vi) Contabilização imprópria de subvenções;

Original

vii) Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral;

viii) Falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada;

ix) Reflexos em CSLL;

x) Multa regulamentar por apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético; por apresentação de escrituração digital, arquivos ou sistemas com informações inexatas, incompletas ou omitidas; e por apresentação extemporânea de escrituração digital, arquivos ou sistemas.

xi) Multa isolada sobre estimativas do IRPJ e CSLL

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

> Para facilitar a compreensão, o relatório será dividido em itens, Omissão de receitas – Créditos de PIS/Cofins; Despesas não necessárias – Ágio Soceppar; Despesas não comprovadas – Depreciação; Despesas não comprovadas – Créditos de PIS/Cofins; Despesas financeiras não dedutíveis – Despesas com Hedge; Contabilização imprópria de subvenções; Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral; Falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada; Multa regulamentar. Cada item será dividido em Relatório Fiscal e Impugnação.
>
> [...]
>
> **Relatório Fiscal – Item 3.1, fls. 12166, Ágio Soceppar e Soceppart**
>
> A fiscalização glosou as despesas com a amortização fiscal de ágio por considerá-las desnecessárias em virtude de problemas no laudo. Foram três os problemas apontados: o fato do laudo de avaliação econômica da Soceppar ser posterior à data da operação de aquisição pela Bunge; a ausência de laudo de avaliação econômica para a Soceppart e inconsistências intrínsecas do laudo de avaliação.
>
> **Impugnação – Item 3.1, fls. 12442, Ágio Soceppar e Soceppart.**
>
> A autuada informa que o laudo de avaliação econômica que fundamentou os ágios em discussão encontram-se nas páginas 747 a 842 dos autos.
>
> Em preliminar, a autuada alega a decadência do direito de questionar a formação dos ágios porque a data de aquisição das ações da Soceppart e da Soceppar foi 06/10/2006 e que as incorporações que justificaram o início das amortizações fiscais ocorreram em 28/02/2007.
>
> A impugnante alega que não há qualquer exigência ou requisito quanto à demonstração que o contribuinte deverá arquivar como comprovante da escrituração.
>
> **Relatório Fiscal – Item 3.2, fls. 12189, Despesas com depreciação**
>
> De acordo com a fiscalização, a Bunge inseriu, na apuração do IRPJ e da CSLL, despesas de depreciação, exaustão e amortização, em relação às quais, ou não possuía a documentação comprobatória de aquisição, ou deduziu a despesa em desacordo com a permissão legal.
>
> **Impugnação – Item 3.2, fls. 12467, Despesas com depreciação**
>
> Em preliminar, há a alegação de decadência do direito do Fisco de lançar.
>
> A impugnante alega que as glosas de despesas de depreciação, amortização e exaustão de bens ou direitos do ativo não-circulante, não se sustentam, em razão da decadência e da falta de aprofundamento da fiscalização na investigação dos fatos, e também pelo fato de a impugnante possuir documentos hábeis e idôneos para justificar a composição do valor dos bens e direitos que geraram as despesas glosadas pela fiscalização.

Relatório Fiscal – Item 3.3, fls. 12208, Receitas de subvenções para investimentos

De acordo com a fiscalização, a fiscalizada enquadrou benefícios fiscais do ICMS concedidos pelos Estados da Bahia, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Piauí e Pernambuco, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e a contribuinte, como subvenção para investimentos, quando se tratariam, na realidade, de subvenções para custeio, as quais devem integrar o resultado fiscal da empresa.

Impugnação – Item 3.3, fls. 12489, Receitas de subvenções para investimentos

A autuada alega que o entendimento da fiscalização não é correto e não se coaduna com a jurisprudência administrativa estando baseado no Parecer Normativo CST 112 que criou requisito sem base legal.

Afirma que não há na lei qualquer regra no sentido de que a subvenção para investimento dependa, para sua não tributação, da aplicação em bens do ativo não circulante e que a lei não requer perfeita e absoluta simetria entre a vantagem percebida pela pessoa jurídica e a aplicação desta vantagem nos investimentos atinentes ao empreendimento econômico.

Relatório Fiscal – Item 3.4, fls. 12233, Despesas com Hedge

De acordo com a fiscalização, foram glosadas as despesas relacionadas com as operações de cobertura (hedge) efetivadas pela empresa, em função da desnecessidade de operações de cobertura para empréstimos vinculados a contratos de pré-pagamento de exportações (PPE).

Impugnação – Item 3.4, fls. 12532, Despesas com Hedge

A impugnante alega que o principal equívoco da fiscalização reside em considerar que a impugnante realiza o hedge das operações de PPE quando, na realidade, o gerenciamento de riscos é feito com base na exposição de seus ativos e passivos, por meio de elaboração de análises periódicas do risco cambial; que a impugnante não realizou operações com instrumentos derivativos para proteger o passivo relativo ao PPE especificamente, mas sim, para a proteção da exposição cambial dos itens do seu balanço patrimonial.

Relatório Fiscal – Item 3.5, fls. 12268, Créditos de PIS/Cofins

As infrações detalhadas neste tópico são resultado da glosa de despesas relativas à baixa de créditos reconhecidos judicialmente sem comprovação do reconhecimento como receita destes créditos.

Impugnação – Item 3.5, fls. 12553, Créditos de PIS/Cofins

Em preliminar, há a alegação de decadência do direito do Fisco de lançar.

A impugnante alega que contabilizou as receitas relativas aos créditos judiciais e junta documentação para comprovar.

Relatório Fiscal – Item 3.6, fls. 12277, Multas de arquivos digitais

Nesse ponto são aplicadas multas relativas às declarações ECD e Fcont: por atraso na entrega; por informação omitida, inexata ou incompleta e por erro na forma.

Impugnação – Item 3.6, fls. 12561, Multas de arquivos digitais

A interessada não impugna as multas por atraso e informa que pagou.

Defende que a fiscalização aplicou multa sobre uma situação que não configura inexatidão nos termos do art. 57 da MP 2158-35. Argumenta que a inexatidão passível de penalidade é aquela identificada na comparação entre os fatos informados em relação aos fatos efetivamente ocorridos e deve ser comprovada mediante o cotejamento da informação contida na obrigação acessória analisada com outros elementos, como dados contábeis, por exemplo.

Alega que o procedimento adotado no auto de infração para fins de determinação da base de cálculo da referida multa lavrada é inadequado, pois o dispositivo legal que respalda o enquadramento legal menciona como base o valor das “transações comerciais

Original

ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica no caso de informação omitida, inexata ou incompleta".

A impugnante alega erro no enquadramento legal da multa por erro de forma afirmando que os dispositivos invocados no auto de infração são absolutamente inaplicáveis ao caso em espécie.

Outras questões

Também foi aplicada multa isolada sobre estimativas do IRPJ e CSLL.

Em função de Procedimentos Fiscais anteriores que resultaram em glosas, houve alteração nos saldos de prejuízos fiscais. A fiscalização, utilizou os saldos constantes dos controles da RFB para os lançamentos de ofício constituídos nos autos.

A impugnante, por sua vez, pediu a suspensão do processo, dada a relação de prejudicialidade de ambos, com o objetivo de evitar decisões contraditórias, além de injustiças contra seu direito à compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL.

Foi aplicada multas de ofício de 75%.

Ao final, a impugnante pede que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, alegando que a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

Protesta pela juntada posterior de provas e por diligências.

4. A Turma Julgadora de primeira instância, em 20/01/2017, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação para:

REJEITAR a preliminar de decadência;

REJEITAR as arguições de nulidade do procedimento fiscal;

EXONERAR integralmente a exigência do **IRPJ e CSLL** pertinente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, relativa à infração do item "*Ágio Soceppar/Soccepart*;

EXONERAR parcialmente a exigência do **IRPJ e CSLL** pertinente ao ano-calendário de 2012, relativa à infração do item "*Despesas não comprovadas - Créditos de PIS/Cofins"*;

EXONERAR integralmente a exigência do **IRPJ** pertinente ao anocalendário de 2011 e 2012, relativa à infração do item "*Compensação indevida de prejuízos de períodos anteriores";*

EXONERAR parcialmente a exigência de **CSLL** pertinente ao anocalendário de 2011, relativa à infração do item "*Compensação indevida de base de cálculo negativa"*;

MANTER integralmente todas as demais exigências **do IRPJ e da CSLL** acrescidas de multa de ofício e dos juros de mora cabíveis**;**

EXONERAR integralmente as multas de arquivo magnético relativas à ECD 2010 - informação inexata e ECD 2012 - erro de forma;

MANTER integralmente a multa de arquivo magnético relativa ao Fcont 2010 - omissão de informação;

DECLARAR DEFINITIVA a exigência do crédito tributário pertinente as multas por apresentação extemporânea de escrituração digital, objeto de lançamento nos respectivos autos de infração, por se tratar de matéria não impugnada.

5. A seguir a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS. FORMALIDADES.

A lei não prescreve forma para a demonstração estabelecendo apenas que seja arquivada como comprovante da escrituração. Tampouco estabelece que o laudo deva ser anterior à aquisição.

A amortização fiscal do ágio tem natureza de benefício fiscal e, como tal, deve ser interpretada restritivamente. Interpretar restritivamente não se confunde com restringir direitos. Não cabe ao intérprete restringir onde a lei não o fez.

DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DOCUMENTAÇÃO.

Livros fiscais não se prestam a comprovar a aquisição de bens do ativo imobilizado, a qual deve ser feita por meio de notas fiscais/contratos, etc, sob pena da glosa da despesa com depreciação correspondente às aquisições sem comprovação.

DEPRECIAÇÃO. JUROS CAPITALIZADOS.

Na forma do art. 13 da Lei 9.249/95, consolidado no §5º do art. 305 do RIR/99, somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO (PPE). PROTEÇÃO CAMBIAL. DESPESAS COM HEDGE. DESNECESSIDADE. GLOSA.

Nas operações de recebimento antecipado de exportação (PPE), não há que se cogitar de registro de despesas a título de hedge, uma vez que já houve a liquidação do pertinente contrato câmbio, sendo que o pagamento se dá com o embarque das mercadorias.

LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

CRÉDITO JUDICIAL DE PIS/COFINS. BAIXA. CUSTO DE ALIENAÇÃO.

Se houve o reconhecimento como receita de créditos judiciais, este valor poderá ser apropriado como custo do ativo no caso de venda posterior.

ECD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PENALIDADE.

A apresentação da ECD com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

MULTA POR INCONSISTÊNCIA NA FORMA. LEI 8.218, ART. 12.

Comprovada a transmissão e a validação da ECD não há que se falar em erro de forma.

MULTA POR INFORMAÇÃO INEXATA. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. BASE DE CÁLCULO.

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez

> que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.
>
> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012
>
> DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATO GERADOR.
>
> O fato gerador do IRPJ é constituído por uma série de eventos jurídicos, ocorridos ao longo do ano-base. Em 31 de dezembro, encerra-se a apuração do imposto. Nessa data, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária.
>
> DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.
>
> A análise da formação do ágio tem natureza de prova e independentemente da data do fato a que se reporte, está sujeita à livre apreciação pelo fisco que pode efetuar o lançamento com base nela desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.
>
> Não existe, na legislação tributária, qualquer limitação temporal, em relação à utilização de prova consubstanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos.
>
> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012
>
> MATÉRIA NÃO LITIGIOSA.
>
> Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
>
> PROVAS.
>
> Não basta anexar aos autos documentos, especialmente quando em grande quantidade, e transferir ao julgador o ônus de buscar sentido neles. Cabe ao interessado construir os vínculos entre os documentos apresentados e o que se quer provar.
>
> SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL – Na falta de previsão legal que a discipline, não é possível a suspensão do curso do processo administrativo.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Em função de o acórdão recorrido exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o Presidente da Turma recorreu de ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e Portaria MF nº 2, de 2023.

7. Em recurso voluntário o contribuinte, em síntese, reiterou os argumentos apresentados em primeira instância e apresentou documentos (e-fls. 16.664 / 16.805).

8. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 16.869 / 16.915).

9. Em 08/11/2017, a recorrente peticionou nos autos o desmembramento do processo nos seguintes termos (e-fls. 16.920 / 16.928 e 16.929 / 16.937):

> [...] desmembramento do presente processo de acordo com a autonomia das matérias proporcionando às partes a efetivação de seu direito de defesa em segregados processos que tenham por objeto parcelas temáticas decorrentes dos autos de infração ora em debate. Esse pedido também tem o intuito de facilitar o trabalho da Turma Julgadora, que, na hipótese de desmembramento, terá mais tempo hábil para analisar as controvérsias em questão. Outrossim, o mesmo pedido conforma-se ao princípio da eficiência e ao interesse da arrecadação tributária, já que a demora na solução da

Original

> totalidade do litígio, em razão de dúvidas ou controvérsias pontuais em relação a um ou a parte dos itens autuados, pode retardar o desfecho das demais matérias, seja para cancelá-las em definitivo, seja para promover a correspondente cobrança.

10. Preenchidos os requisitos de admissibilidade o recurso voluntário foi conhecido e, conforme Resolução nº 1201-000.520, de 25/07/2018, a Turma resolveu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência para verificação dos requisitos referentes às subvenções para investimentos, nos seguintes termos (e-fls. 16.952):

> Isso posto, voto pela remessa dos autos à unidade de origem para:
>
> a) sobrestamento do feito até 29/12/2018;
>
> b) após essa data, intimar a contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017;
>
> c) elaborar relatório fiscal conclusivo sobre novos fatos ou documentos juntados ao processo;
>
> d) cientificar o sujeito passivo do resultado da diligência, concedendo-lhe um prazo de 30 dias para a sua manifestação.

11. Realizada diligência, a autoridade fiscal confirmou o cumprimento dos requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, e os autos retornaram ao Carf.

12. Em 17/09/2019, conforme Resolução nº 1201-000.676, a Turma resolveu novamente, desta vez por maioria, converter o julgamento em diligência para comprovação de despesas de depreciação, amortização ou exaustão dos principais valores do ativo imobilizado e, no tocante à acusação de omissão de receitas relativa à alienação de direito creditório de Pis/Cofins reconhecido judicialmente, comprovar o oferecimento à tributação em períodos posteriores, nos seguintes termos (e-fls. 17.246):

> Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que:
>
> (i) a Recorrente seja intimada a apresentar comprovação dos principais valores relativos aos itens do Ativo Imobilizado, levando em consideração notas fiscais, recibos e outros documentos pertinentes, bem como as informações contidas no livro de apuração do ICMS, correlacionando os itens do Ativo Imobilizado com os respectivos comprovantes. Feito isso, que seja intimada a Unidade de Origem para se manifestar a respeitos dos documentos apresentados; e
>
> (ii) a Recorrente seja intimada a apresentar a comprovação de que tais valores foram submetidos à tributação em períodos posteriores, bem como seja intimada a unidade de origem para se manifestar acerca dos comprovantes trazidos pela Recorrente.

13. Na segunda diligência, a autoridade fiscal reduziu parte da glosa de despesa com depreciação e considerou que a recorrente não comprovou a tributação da omissão em períodos posteriores:

> Da Glosa de Despesas de Depreciação:
>
> • Os comprovantes apresentados na Diligência foram analisados e **aqueles aceitos, foram considerados em recálculo da glosa**, apurado no Anexo A deste Relatório;
>
> • As cópias dos Livros de ICMS e ISS não foram consideradas como válidas para comprovação da aquisição do imobilizado, e o resultado do recálculo sem levar em conta estes comprovantes consta da Tabela 6 acima;

Original

> • Considerando o entendimento esposado pelo Conselheiro acerca da comprovação mediante cópias dos Livros do ICMS e ISS, **foi realizado novo cálculo, onde estes comprovantes foram aceitos para fins de comprovação**, cujo resultado consta da Tabela 7 acima;
>
> b) Dos Créditos de PIS/COFINS:
>
> **A RECORRENTE não logrou êxito em demonstrar a tributação da omissão em períodos posteriores.** (Grifo nosso)

14. Cientificada do relatório de diligência, a recorrente apresentou alegações que serão analisadas em detalhe no voto.

15. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

16. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário já foram analisados por ocasião da Resolução nº 1201-000.520, de 25/07/2018. Por concordar com tal análise, conheço do recurso voluntário.

17. Quanto ao recurso de ofício, nos termos da Súmula Carf nº 103, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Veja-se:

> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada **vigente** na **data de sua apreciação em segunda instância**. (Grifo nosso)

13. Isso posto, em razão de o crédito exonerado deste feito superar o limite de alçada de R$15.000.000,00 (e-fls. 16.599), nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 2, de 2023, conheço do recurso de ofício.

18. Observo, inicialmente, que as matérias já examinadas nas Resoluções objeto destes autos serão reapreciadas neste julgamento, conforme §5º do art. 63 do Anexo II da Portaria nº 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf):

> Art. 63 [...] § 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, **as questões** preliminares, prejudiciais ou mesmo **de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento**. (Grifo nosso).

19. Conforme relatado, a controvérsia cinge-se às várias infrações objeto de recurso voluntário e de ofício. Analisarei cada infração isoladamente e o respectivo recurso voluntário e/ou de ofício.

20. Analiso as preliminares.

Preliminares

Decadência. Depreciação.

21. Alega a recorrente decadência, em razão da impossibilidade de o Fisco questionar os bens adquiridos há mais de cinco anos da data do fato gerador do tributo. Defende que "*tendo o fisco condições de constituir o crédito tributário relativo à glosa das despesas de depreciação no período de cinco anos, contados a partir do encerramento do período-base em que ocorreu a aquisição dos bens do ativo imobilizado, e não o tendo feito, perdeu o direito de fazê-lo, por força do disposto no parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN*". Assim, requer seja "*reconhecida a decadência do direito de o fisco questionar os fatos registrados em sua contabilidade e a ele devidamente declarados, os quais repercutiram nas quotas de depreciação de bens de seu ativo imobilizado adquiridos até 31.12.2009*".

Decadência. Ágio

22. Alega a recorrente decadência do direito de o Fisco questionar a validade das operações em que o ágio glosado foi formado "*em virtude da aquisição de ações das empresas Soceppart e Soceppar, aquisições que ocorreram em 2006 e as incorporações que ensejaram a amortização do ágio em 2007, de forma que o fisco teve prazo, na melhor das hipóteses, até 31.12.2012, ou seja, cinco anos após o encerramento do período-base em que se iniciaram as amortizações, para apresentar qualquer objeção a elas: não o tendo feito dentro daquele lapso de tempo, perdeu o direito de fazê-lo, em virtude do decurso do prazo decadencial*".

Decadência. Crédito de Pis/Cofins

23. Alega a recorrente decadência do direito de o Fisco questionar o oferecimento à tributação dos valores relativos aos créditos judiciais de Pis e Cofins, ao argumento de que "*no caso sub judice, o oferecimento à tributação da maior parte dos valores questionados ocorreu de 2000 a 2009, os quais se encontram atingidos pela decadência e não poderiam mais ser questionados pela fiscalização*".

24. Pois bem. A decadência do direito do Fisco corresponde à perda do direito de efetuar o lançamento tributário dentro do prazo estabelecido por lei. É dizer, o Fisco não está impedido de exercer o seu direito de lançar, na verdade poder dever, e não o faz por inércia. Por outro lado, se o direito não pode ser exercido não há inércia; logo não há falar-se em decadência. Explico.

25. No direito tributário, nos termos do art. 113, §1º, do CTN, "*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*". Uma vez ocorrido o fato gerador, na hipótese de o sujeito passivo não declarar o valor apurado ao Fisco ou declará-lo parcialmente, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, surge o direito de o Fisco efetuar o lançamento de ofício da parcela não declarada.

26. Assim, o termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da <u>ocorrência do fato gerador</u> (art. 150, §4º, do

CTN[1]), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN[2]). Veja-se:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. **O prazo decadencial** qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre**, **sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

27. Importante destacar que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, bem como as súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros deste órgão, nos termos do arts. 62, §2º e 72 do Regimento Interno do Carf[3] (Ricarf).

28. Nessa esteira, não interessa se os bens do ativo imobilizado depreciados foram adquiridos até 2009; se o ágio glosado foi formado em decorrência de aquisições ocorridas em 2006, bem como se os valores referentes aos créditos de Pis/Cofins ocorreram no período de 2000 a 2009.

29. Para fins de contagem do prazo decadencial deve-se verificar a data em que houve a repercussão do negócio jurídico no fato gerador do tributo. É a partir dessa data que surge o direito de

---

[1] CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[2] CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

[3] Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) [...]

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Original

a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, se for o caso; ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, conforme preceitua o art. 142, do CTN. É dizer, é partir da data que determinada rubrica repercutiu na ocorrência do fato gerador, de forma a apurar-se um tributo menor que o devido, que tem início a contagem do prazo decadencial, conforme regras acima especificadas.

30. A Súmula Carf nº 116 retrata bem o exposto acima, ao afirmar que, no caso de glosa de amortização de ágio, deve-se levar em consideração para fins de contagem de prazo decadencial o período de repercussão na apuração do tributo, ou seja, o período em que houve reflexo na ocorrência do fato gerador do tributo devido no período. Veja-se:

> **Súmula CARF nº 116:** Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

31. Aplica-se a inteligência da Súmula Carf nº 116 às demais hipóteses de decadência questionadas pela recorrente.

32. No caso em análise, trata-se de contribuinte optante pela apuração do lucro real anual, logo o fato gerador do IRPJ e CSLL mais antigo é 31/12/2010. Tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 03/12/2015, portanto, dentro do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, não há falar-se em decadência, seja pela aplicação de quaisquer das regras de contagem do referido prazo (art. 150, §4º ou 173, I, ambos do CTN).

33. Ante o exposto rejeito as preliminares de decadência.

Nulidades

34. A recorrente alega erros de cálculo, erro de base de cálculo ou metodologia da fiscalização, erro na capitulação da infração, defendendo que equívocos na quantificação da matéria tributável corrobora a nulidade do auto de infração, por violação ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235, de 1972.

35. Não lhe assiste razão, conforme será visto mais adiante, ao analisar em detalhe, os questionamentos da recorrente.

36. Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief).* Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os*

seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".[4]

37. Nestes termos, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

Ágio – Soceppar e Soceppart (item 3.1. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.166)

Recursos de ofício e voluntário

38. A operação que gerou o ágio envolveu três pessoas jurídicas: i) Bunge Alimentos S/A, a recorrente; ii) Soceppart Empreendimentos e Participações Ltda. (Soceppart); e iii) Socceppar S/A - Sociedade Cerealista Exportadora de Produtos Paranaenses (Socceppar).

39. A Soceppart, empresa holding, que já detinha 98,7% do capital da Soceppar, a qual prestava serviços portuários de embarque de navios para exportação de granéis agrícolas, principalmente soja e derivados

40. A recorrente informa que adquiriu, na mesma operação, 100% da Soceppart e 1,3% da Soceppar. Como a Soceppart era uma holding, que detinha justamente 98,7% de participação societária da Soceppar, as duas aquisições implicaram, na realidade, a aquisição de 100% da Soceppar.

41. A Bunge adquiriu a Soceppart e Socepapar com ágio fundamentado na rentabilidade futura da Soceppar, pelos seguintes valores.

Tabela 3: Valores Pagos

EMPRESA	VALOR PAGO	ÁGIO
SOCEPPART	90.215.445,34	84.154.166,21
SOCEPPAR	1.100.744,05	1.037.313,94
TOTAL	91.316.189,39	85.191.480,15

42. A fiscalização glosou a amortização do ágio nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 pelos motivos elencados a seguir.

i) Laudo de avaliação posterior à operação de aquisição

> O Laudo de Avaliação é datado de **05/11/2007**, tendo 30/11/2006 como data de referência para a avaliação. Assim, diante destes fatos, a BUNGE, adquirente das participações na SOCEPPART e SOCEPPAR, pagou, em **06/10/2006**, um ágio total de 85 milhões de reais, sendo que apenas em 05/11/2007, **1 ano depois**, soube a razão deste ágio pago!

ii) Ausência de laudo de avaliação para a Soceppart

> [...] o Laudo de Avaliação por Rentabilidade Futura é apenas para a SOCEPPAR, não havendo nenhum tipo de avaliação em relação à lucratividade futura da SOCEPPART.

[4] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

Como dito, o maior valor pago foi na aquisição da SOCEPPART, aos VENDEDORES SOCEPPART, e em relação à qual **não há laudo econômico** disponibilizado. De se perguntar: Qual a rentabilidade futura da SOCEPPART? Vale comentar: por mais que os lucros da controlada afetem os resultados da controladora, isto não significa dizer que os lucros daquela serão exatamente iguais aos desta, ou até mesmo se estes lucros serão suficientes para cobrir eventuais prejuízos futuros da controladora. A empresa controladora poderia ter obrigações futuras, que afetassem fortemente seu fluxo de caixa, ou outra especificidade qualquer. **Havia que existir um laudo para a SOCEPPART, com a projeção do seu fluxo de caixa, de modo a fundamentar o ágio pago na sua aquisição**.

iii) Inconsistências intrínsecas do laudo de avaliação

Que o laudo foi elaborado com informações que somente se justificavam com a BUNGE como compradora;

Que o laudo não justifica a evolução de vários parâmetros, relevantes na determinação do fluxo de caixa descontado da empresa, base na avaliação pela rentabilidade futura;

iv) Fundamentação do ágio por ativo subavaliado.

Ou seja, a empresa faz uma aquisição milionária, solicita a elaboração de um laudo de avaliação que **aborda apenas a questão da rentabilidade futura, mas silencia em relação aos valores de mercado dos bens do ativo**.

E qual a razão de um laudo, que tem por missão avaliar uma empresa a preço de mercado, ignorar uma provável mais valia destes bens? A questão reside no fato do ágio fundamentado em bens subavaliados não ensejar amortização nos termos do art. 386 do RIR/99. Logo, o interesse claro da empresa adquirente é que o ágio tenha por fundamentação apenas a rentabilidade futura (e isto explica o fato, descrito no item anterior, dos parâmetros de fluxo de caixa descontado apresentarem variações que favorecem a lucros futuros mais elevados).

Assim, não há como negar que ao menos parte deste ágio tem por fundamento os ativos subavaliados registrados na contabilidade da SOCEPPAR, e somente uma avaliação dos bens, a valor de mercado, elaborada à época, poderia dar a dimensão desta parcela do ágio, **podendo até fundamentar todo o ágio pago como por ativo subavaliado**.

43. Em impugnação, conforme decisão recorrida, a recorrente alegou o que segue:

3.1 Temporalidade do laudo de avaliação.

A impugnante alega que não há qualquer exigência ou requisito quanto à demonstração que o contribuinte deverá arquivar como comprovante da escrituração.

Especificamente quanto à extemporaneidade do laudo, defende que não há na lei comando que obrigue o contribuinte a elaborar o laudo após a aquisição, tampouco que condicione a amortização fiscal à elaboração prévia de laudo ou mesmo concomitante à operação.

Informa que o trabalho que suportou o desdobramento do custo de aquisição da Soceppar e da Soceppart reporta-se à data das aquisições e é isto que importa.

3.2. Ausência de laudo de avaliação para a Soccepart.

A impugnante alega excesso de formalidade em direção oposta ao argumento, comumente utilizado pela fiscalização na análise do ágio, de que a essência deve prevalecer sobre a forma, pois entende que o laudo da Soceppar supre a inexistência do laudo da Soceppart.

Informa que adquiriu, na mesma operação, 100% da Soccepart e 1,3% da Soceppart. Como a Soceppart era uma holding, que detinha justamente 98,7% de participação societária da Soccepar, as duas aquisições implicaram, na realidade, a aquisição de 100% da Soceppar.

Defende que, a despeito de ter havido aquisição de duas sociedades, do ponto de vista econômico, o que ocorreu foi a aquisição da totalidade da Soceppar, que era a empresa operacional e que por isso que a demonstração considerou somente a rentabilidade da Soceppar

Original

3.3. Precariedade do laudo de avaliação econômica

Por sua vez, a impugnante alega que o valor de mercado não passa de um possível parâmetro para se aferir se a empresa adquirente fez um bom ou mal negócio. Se pagou preço inferior ao mercado, fez um bom negócio. Se pagou preço maior que o de mercado, pode ter feito um mal negócio, ou o fez por razões estratégicas, que são as mais diversas possíveis (ganho de presença no mercado - *market share* - , eliminação de um concorrente, etc).

Defende que o relevante para efeito de fundamentação econômica do ágio é o motivo do negócio e não o "*quanto*".

Defende que a decisão de adquirir e quanto pagar é de competência da empresa adquirente e que ela pode se valer de todos os elementos de que dispuser, inclusive informações próprias que somente ela possui e que trarão incremento da receita.

Nessa linha, a consideração de dados relativos à Bunge para valoração de uma empresa a ser adquirida por ela faz todo o sentido, eis que, para valorizar um investimento que irá adquirir, é imprescindível que o adquirente considere qual o impacto da aquisição na sua operação, e quais os impactos que o adquirente acarretará na adquirida.

Em função disso, conclui que a lógica é totalmente oposta a que defendeu a fiscalização, pois na realidade, a adquirente deve, sim, considerar suas peculiaridades para definição do valor de determinado investimento.

Justifica os critérios de projeção de custos fixos e despesas administrativas.

Essas em função da mudança no sistema administrativo após a aquisição projetando as novas despesas com base no equivalente à alocação de despesas do seu Centro de Serviços Compartilhados. Aqueles em função da total depreciação de itens do imobilizado da empresa.

Defende que o laudo faz prova em seu favor e que para desqualificá-lo, o fisco precisa fazer prova em contrário, não bastando fazer questionamentos que se chocam com a evidência dos fatos.

Alega que, somente a partir da Medida Provisória 627, convertida na Lei 12.973, de 2014, é que a legislação passou a prever determinadas formalidades relativas ao laudo a ser elaborado para fundamentar o *goodwill* (ágio) apurado na aquisição de investimento, inclusive relativas ao prazo de apresentação, concluindo que os requisitos formais previstos na referida norma não se aplicam a atos pretéritos.

Alega que se o motivo da aquisição não é a obtenção de ganhos com a valorização dos bens do ativo, não há por que atribuir parte do ágio a tal fundamentação.

Ressalta que não há na norma ordem de prioridade dos fundamentos.

Alerta que a jurisprudência tem se solidificado no sentido do cabimento da apuração de ágio exclusivamente com base em rentabilidade futura, ainda que haja outros ativos no patrimônio da empresa investida e que esta possibilidade se dá porque a fundamentação econômica do ágio é o motivo do negócio jurídico de aquisição, isto é, aquilo que justificou a compra. E se o motivo da aquisição não é a obtenção de ganhos com a valorização dos bens do ativo, não há por que atribuir parte do ágio a tal fundamentação.

44. Ao analisar a matéria, a decisão recorrida afastou a glosa do ágio sob os seguintes fundamentos:

A interpretação feita pela fiscalização do termo "*demonstração*", requisito exigido pelo art. 20, §3º, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, para o lançamento com fundamento no valor da rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros tem lógica contábil.

Isso porque o valor real de uma sociedade empresária é composto de inúmeras variáveis, dentre as quais intangíveis identificados e fundo de comércio.

O Prof. Marco Aurélio Greco defendeu essa interpretação no artigo "Ágio por expectativa de rentabilidade futura: algumas observações", Revista fórum de direito tributário, Belo Horizonte, v. 7, n. 41, set./out. 2009, conforme se constata nos extratos transcritos a seguir:

Original

> *Na medida em que o montante total do ágio pode ser desmembrado em distintos valores conforme o respectivo fundamento econômico pertinente, cabe perguntar se a definição da parcela do ágio que deverá ser identificada como resultante de cada um dos fundamentos econômicos fica entregue à livre escolha do contribuinte ou se a existência fática de certo fundamento econômico vincula a determinação da parcela que lhe corresponde.*
>
> *Em outras palavras, a pergunta é se a alocação de parcelas do ágio em função dos três fundamentos econômicos é um ato de vontade do contribuinte que escolherá a parte que cabe a cada um ou se isto deve ser fruto da constatação da realidade.*
>
> *Entendo que esta é uma questão de fato e não de escolha do contribuinte.*
>
> ...
>
> *No caso de "compra" de participação societária pode existir como item autônomo, mas, neste caso, seu montante será o residual do valor do ágio depois de alocadas as parcelas que corresponderem ao valor de mercado de bens corpóreos, ao valor dos intangíveis identificados e do fundo de comércio (na medida em que for identificável).*

A interpretação é tão defensável que foi positivada com a edição da Medida Provisória 627, de 2013, convertida na Lei 12973, de 2014.

A nova lei alterou o conceito de ágio. Se antes o ágio era a diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido, agora, o ágio (*goodwill*) é a diferença entre o custo de aquisição e o valor justo. Nessa nova forma, não há mais liberdade para que o comprador motive toda a diferença do preço pago em relação ao valor patrimonial pela expectativa de rentabilidade futura. Entretanto, o novo texto legal não pode retroagir para ser aplicado ao caso em discussão.

[...]

O texto da norma em vigor ao tempo do fato gerador que ora se discute, não deixa espaço para interpretações ampliativas dos contornos da "*demonstração*" exigida pelo legislador, criando-se ordem de prioridade inexistente na lei como faz a fiscalização.

[...]

Por essa razão, **não acolho a tese da fiscalização em relação à precariedade do laudo sem uma prova contundente da imprestabilidade e dou razão ao contribuinte. Entre partes independentes, em uma negociação livre, os motivos que levam um comprador a pagar determinado preço são subjetivos. Evidente que a sinergia entre os negócios é fundamental e, nesse sentido, cada comprador é detentor de expectativas diferentes. Por óbvio que isso não significa divulgar ao vendedor, informações estratégicas suas, influenciando diretamente no preço de compra como especula a fiscalização**.

45. Pois bem. Nos termos do §3º do art. 385 do RIR/99, o ágio com fundamento em rentabilidade futura "*deverá ser baseado em **demonstração** que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º)*".

46. Entendo que eventual irregularidade no laudo - *demonstração* - deve figurar como **elemento adicional** às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, o que, a meu ver, não ocorreu no caso em análise.

47. Ante o exposto, alinho-me aos trechos da decisão recorrida elencados acima, os quais considero adicionalmente como razões de decidir[5] para negar provimento ao recurso de ofício e dar

[5] Art. 50, §1º da Lei nº 9.784/1999 e §3º do art. 57, Anexo II, do Regimento Interno do Carf (Ricarf), aprovado pela Portaria MF 343, de 2015.

Original

provimento ao recurso voluntário.

Despesas com depreciação (item 3.2. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.189)

Recurso voluntário

48. Em julho de 2014, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) 03 (e-fls. 858), a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar, em meio digital (em formato de planilha eletrônica), demonstrativo com os dados do mapa de depreciação verificados na DIPJ, para os anos de 2010 a 2012, e outros dados pertinentes (data de aquisição, número do documento fiscal de aquisição, descrição do bem, data de início da depreciação/amortização/exaustão, vida útil do bem, taxa mensal, indicadores de depreciação acelerada etc.).

49. Em atendimento, apresentou 03 planilhas, uma para cada ano, as quais foram substituídas conforme complementação formalizada ao longo do procedimento fiscal, tendo em vista que as planilhas originais não contemplavam a vida útil dos bens.

50. Registra a autoridade fiscal que as últimas 03 planilhas entregues possuíam 62.082 (2010), 58.596 (2011) e 79.735 (2012) linhas, com cada linha representando um bem imobilizado depreciável, as quais foram a base das três infrações apuradas.

51. Ao final do procedimento fiscal, basicamente por ausência de documentação comprobatória, a autoridade fiscal glosou despesas de depreciação, amortização e exaustão de bens ou direitos do ativo não-circulante da contribuinte, doravante despesas com depreciação, apropriadas nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, segregadas em três infrações específicas: i**) depreciação de juros capitalizáveis**, ii) **depreciação além do saldo depreciável** e iii) **depreciação de bens sem comprovação documental**.

52. A decisão recorrida manteve as glosas, na essência, por ausência de documentação comprobatória.

53. Em recurso voluntário, a recorrente alega preliminar de decadência, já analisada anteriormente em tópico específico. No mérito, defende o cancelamento das glosas e a reforma do acórdão recorrido, pelas razões que especifica, conforme veremos mais adiante ao analisar o resultado da diligência.

54. Em contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional aponta, na essência, que a recorrente não apresentou documentação comprobatória para afastar a acusação fiscal (e-fls. 16.869):

> Quanto ao argumento de que a comprovação da aquisição dos bens poderia se dar pelo que consta no **Livro de Apuração de ICMS**, **saliente-se que tal registro contém apenas dados dos bens e/ou mercadorias adquiridos. Não obstante, registros de dados dos bens (por mais completos que sejam) não suprem a documentação correspondente**, nem mesmo o Parecer Normativo CST 10/76, citado pela Contribuinte, permite que se entenda de modo diferente.

> Quanto à afirmação de que os dispositivos do RIR/99 acerca da depreciação de bens (art. 305 e seguintes), não condicionam sua dedutibilidade à documentação de aquisição dos respectivos bens, de se dizer apenas, que **o cômputo da depreciação é uma faculdade da pessoa jurídica (art.305) e, caso a exerça, tal encargo (que reduz o resultado do exercício) necessita, a exemplo de qualquer despesa/custo contabilizada, estar devidamente comprovada, nos termos do disposto no art.299 do RIR/99**, mencionado no Auto de Infração, não se olvidando, ainda, do que consta no art.923, que expressamente determina que a escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil.
>
> Com relação à prova apresentada, ressalte-se que a DRJ buscou, mas não encontrou na vasta documentação apresentada, as evidências que beneficiariam a recorrente. Nesse sentido, há que se salientar que provar não significa apenas juntar documentos, mas sobretudo referenciá-los aos fatos e argumentos os quais se destinam a suportar.
>
> Com relação aos juros capitalizáveis, tem-se que a interessada imobilizou parcelas de juros atribuíveis a um ativo, com base no CPC 20 e 27. De acordo com o CPC 20, [...].
>
> A fiscalização realizou a glosa desses valores porque que **não houve a comprovação da vinculação dos juros aos ativos** e, principalmente, porque a legislação é restritiva em relação aos bens que podem ser objeto de depreciação e que os juros não estão contemplados nesta possibilidade.
>
> [...]
>
> Quanto à alegação de que em não se aceitando seu registro como despesa de depreciação, tais juros deveriam ser considerados como despesa operacional, ressalte-se o quanto explicou a DRJ, no sentido de que não há que se cogitar de sua aceitação, uma vez que, além de não fazer parte do litígio posto, estaríamos diante de uma retificação de dados da declaração de rendimentos, iniciativa que cabe ao contribuinte. Sobre o fato de ter havido deduções de despesas de depreciação em montante superior ao saldo inicial depreciável em cada período de apuração**, trata-se de questão de prova em que, apesar de a recorrente contestar o método utilizado pela fiscalização, ela não demonstra devidamente sua inadequação**.

55. Pois bem. No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Veja-se:

> Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.
>
> § 1º - A **escrituração** mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso)

56. Entende-se por documentos hábeis, aqueles que comprovam, incólume de dúvidas, o teor, o aspecto material dos fatos escriturados. É ônus do contribuinte apresentar a documentação comprobatória da despesa que pretende deduzir.

57. Ademais, não basta juntar aos autos um volume enorme de documentos e transferir para o julgador o ônus de buscar sentido, vínculos entre ele. É dever do interessado construir vínculos entre os documentos apresentados e o que se pretende provar.

58. Conforme relatado, esta matéria foi objeto de diligência para que a recorrente fosse intimada "*a apresentar comprovação dos principais valores relativos aos itens do Ativo Imobilizado,*

levando em consideração notas fiscais, recibos e outros documentos pertinentes, bem como as informações contidas no livro de apuração do ICMS, correlacionando os itens do Ativo Imobilizado com os respectivos comprovantes". Após, que fosse intimada a se manifestar.

59. A seguir, trechos do Relatório de diligência referentes à depreciação (e-fls.17.513 - 17.564):

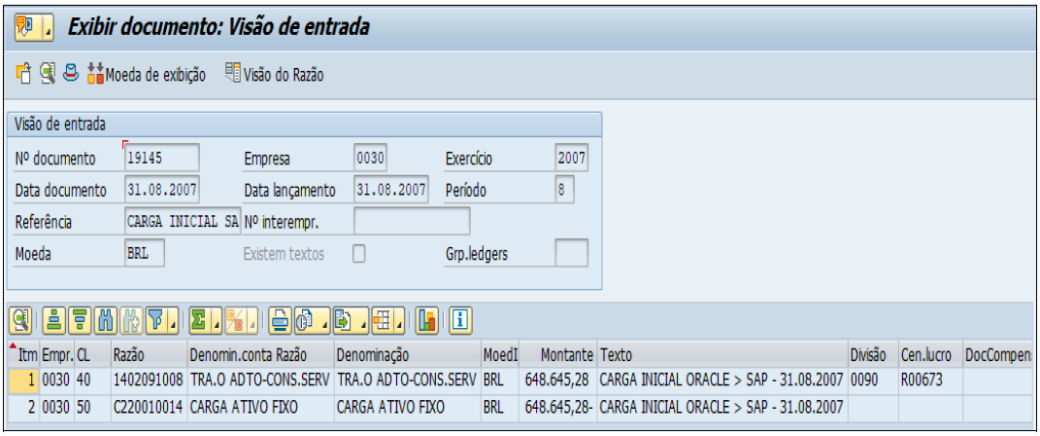
> **2.1.1. DA JUNTADA AO PAF DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA**
>
> [...]
>
> A BUNGE foi intimada (TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01 - data de ciência: 11/11/2019) a apresentar a documentação relativa às aquisições de imobilizados objetos de depreciação, para os quais houve a glosa no curso da ação fiscal.
>
> [...]
>
> Relativamente aos documentos de depreciação**, a RECORRENTE apresentou a resposta em etapas, disponibilizando documentos**, mas **sempre solicitando prorrogação no prazo** para a juntada de mais documentos, sob a alegação de que "*diante da **complexidade** e da vastidão de lançamentos, a Requerente ainda não logrou êxito no levantamento integral das informações solicitadas nos Anexos F, G e H, bem como dos demais itens objeto da presente intimação, inclusive do item 2.2*". Abaixo segue cronograma das respostas apresentadas:
>
> **Tabela 1 - Respostas ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01**
>
> | RESPOSTA | DATA | PEDIDO DE PRORROGAÇÃO |
> |---|---|---|
> | 1ª | 29/11/2019 | 30 dias |
> | 2ª | 10/01/2020 | 30 dias |
> | 3ª | 07/02/2020 | 30 dias |
> | 4ª | 06/03/2020 | 30 dias* |
> | 5ª | 09/09/2020 | XXX |
> | 6ª | 25/09/2020 | 10 dias |
> | 7ª | 09/10/2020 | XXX |
>
> * Prazos processuais suspensos até 31/08/2020, conforme Portaria RFB nº 543/2020.
>
> Assim, a 5ª resposta foi apresentada apenas em 09/09/2020, complementada em 21/09/2020 e 09/10/2020, e veremos que ainda assim, **mesmo diante de cerca de quase 10 meses de prazo, a apresentação dos comprovantes deu-se com falhas, com arquivos integralmente duplicados, comprovantes duplicados, arquivos contendo centenas de páginas, onde apenas um comprovante era relevante**, dentre outras questões que serão abordadas oportunamente.
>
> Restará claro que a "*falha na organização dos documentos apresentados*", como salientado pelo julgador *a quo*, repetiu-se na fase diligencial.
>
> [...]
>
> Com vistas a **facilitar eventual localização de uma nota e/ou comprovante juntado pela RECORRENTE**, esta Fiscalização realizou a juntada, no Processo Administrativo Fiscal de autuação (PAF), de **todos os arquivos de comprovantes apresentados**. Nesta juntada, **os arquivos estão em ordem crescente do número do imobilizado, sendo que os arquivos com as cópias dos comprovantes (PDF) foram juntados com a seguinte nomenclatura: ATIVO NNNNNN-S RX-NN, onde X representa o número da resposta (1 a 7), e os dois últimos dígitos NN, a sequência do arquivo de resposta.** Assim, por exemplo, o arquivo ATIVO 440947-1 R3 21 contempla os comprovantes relativos ao imobilizado 440947-1 (subnível 1), apresentados na 3ª resposta, sendo o 21º arquivo do imobilizado nesta 3ª resposta. Para facilitar eventual batimento com os arquivos no DCC [Dossiê de Comunicação

com o Contribuinte nº 13033.052640/2019-88], na medida do possível (a depender do tamanho máximo de caracteres permitidos nos títulos dos documentos no e-Processo), as informações complementares registradas pela CONTRIBUINTE no DCC, relativas aos comprovantes juntados (números das notas, emitentes, descrição, etc.), foram colocadas ao final do nome do arquivo (no caso do arquivo antes referido, o nome completo ficou da seguinte forma: ATIVO 440947-1 R3 21 NF 13556.

[...]

Juntamente com os arquivos PDF, com as cópias das notas e/ou demais comprovantes, a DILIGENCIADA apresentou, para cada imobilizado, um arquivo em formato de planilha eletrônica, que contém, em regra, dois tipos de informações (abas). Uma primeira aba com **cópias de telas do sistema SAP, sistema esse que controla os lançamentos dos gastos com imobilizados**, conforme exemplo abaixo, extraído do arquivo referente ao imobilizado 269107-0:

Figura 3 - Extrato da tela do Sistema SAP - Imobilizado 269107-0



A questão que exsurge da avaliação da figura acima é: qual campo desta tela vincula o lançamento com o imobilizado 269107-0? Como garantir que este lançamento é relacionado a este imobilizado? A que nota fiscal/comprovante o lançamento se refere? Veja-se que não estamos dizendo que a tela não tem relação com o imobilizado, mas apenas que as informações ali constantes não permitem esta vinculação. É um documento ineficaz para o intendo de fazer esta vinculação.

Para este imobilizado específico, foram apresentadas as seguintes cópias de notas fiscais, conforme arquivo (PDF) ATIVO 269107-0 R4-01: 4033; 4032; 4010; 3937; 3852; 3834; 3833; 3736; 3537; 3636; 3440; e 3446. Vale repisar o questionamento: onde consta na tela acima a numeração de alguma destas notas fiscais? **Cabe ressaltar que, neste momento, estamos apenas atestando que os arquivos com as telas do sistema SAP não se prestam a comprovar determinada aquisição de imobilizado. As informações nelas constantes são insuficientes**.

De outro lado, nas planilhas apresentadas, há também uma outra aba, com **dados** extraídos do sistema SAP. **Estas abas apresentam campo específico com o imobilizado relacionado**, bem como o número do subnível, conforme extrato abaixo, relativo ao imobilizado 269107: [...].

O recálculo da glosa, realizado em função da apresentação de novos comprovantes, está integralmente consubstanciado no Anexo A acima referido, onde existem diversas abas, que serão detalhadas adiante neste Relatório. Dentre estas diversas abas, duas são relevantes neste processo de recálculo, a SAP CONSOL acima referida, e a NF DIL. Como dito antes, a SAP CONSOL congrega as informações do sistema SAP dos imobilizados para os quais a RECORRENTE apresentou algum tipo de comprovação. Já a NF DIL contempla os dados das cópias das notas fiscais e demais comprovantes trazidos em sede de diligência. Ou seja, esta aba da planilha foi elaborada com base nos arquivos PDF trazidos (cópias dos comprovantes, em regra, notas fiscais). Abaixo segue uma amostra desta aba, com as

informações do imobilizado 269107-0. Considerando que a planilha contempla várias colunas, na amostra abaixo, colocamos apenas as colunas mais relevantes.

[...]

De posse das informações contidas nas abas NF DIL e SAP CONSOL do Anexo A, **pôde-se fazer algumas checagens, com vistas a garantir a correção do valor a ser aceito na diligência**, dente elas, as abaixo listadas:

• **Verificação se o comprovante apresentado no arquivo PDF**, cujos dados foram registrados na aba NF DIL, integra o ativo imobilizado nos controles da RECORRENTE, ou seja, se a nota fiscal consta da aba SAP CONSOL, o que foi efetivado por meio de uma busca digital do nº da nota fiscal apresentada na planilha SAP CONSOL;

• **Utilização do % REPARTIÇÃO** contido na planilha SAP CONSOL para avaliação do montante da NF apresentada que pôde ser aceito (ou não) para fins de composição do valor apropriado ao imobilizado, ou seja, do VALOR TEÓRICO APROPRIÁVEL;

• **Limitação do valor máximo da NF** que pôde ser aceito, considerando o campo VALOR APROPRIADO total de cada NF registrado na aba SAP CONSOL;

Neste ponto vale registrar que, em algumas situações, **a CONTRIBUINTE trouxe arquivos repetidos**, em respostas diferentes (exemplo: ao juntar arquivos na 3ª resposta, trouxe também arquivos já juntados na 2ª). Quando esta duplicação de arquivos foi claramente identificada, os respectivos arquivos, apesar de juntados no PAF (com a indicação de "DUPLICIDADE"), as suas informações não foram levadas para a aba NF DIL. Vale ainda destacar que quando a duplicação se restringiu a apenas alguns comprovantes de um arquivo, as informações das notas duplicadas foram levadas à aba NF DIL, sendo que a nota duplicada não foi considerada para fins de aceitação (a NF não foi aceita por motivo de duplicidade, o que será explicitado adiante).

Um último aspecto a comentar acerca dos comprovantes apresentados consiste no fato de **várias notas estarem ilegíveis, de forma integral ou apenas parte relevante delas, como o número da nota, a data de emissão ou o valor**. Da mesma forma como considerado na autuação, estes defeitos da nota ensejaram a sua não aceitação para fins de comprovação do valor de aquisição do ativo.

Como conclusão da documentação acostada pela RECORRENTE, cabe fazermos um registro, que **corrobora o seguinte trecho da decisão *a quo*: "*autuada falha na organização dos documentos apresentados não contribuindo para a solução do litígio em seu favor*"**. **A CONTRIBUINTE falhou no curso da ação fiscal, falhou na apresentação da impugnação, falhou na organização dos documentos no recurso voluntário, e falhou mais uma vez na apresentação dos documentos na presente Diligência. Resta evidente a existência de uma falta de controle por parte da CONTRIBUINTE relativamente à documentação fiscal de aquisição de seus ativos**.

2.1.2. DOS COMPROVANTES APRESENTADOS - SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

[...]

a. Da comprovação mediante cópias dos Livros de ICMS

[...]

Na apresentação dos comprovantes, a BUNGE disponibilizou, em sua maioria, cópias de notas fiscais, e para uma pequena quantidade de itens, as cópias do Livro de ICMS. Ou seja, para a grande maioria dos itens de depreciação, a RECORRENTE apresentou cópias das notas fiscais de aquisição, o que já deveria ter sido feito no curso da ação fiscal, ou ao menos em sede de impugnação.

Para termos uma ideia, o demonstrativo constante da aba NF DIL do Anexo A - RECÁLCULO DA GLOSA DE DEPRECIAÇÃO contempla a análise de todos os itens relativos aos imobilizados para os quais a RECORRENTE apresentou algum tipo de comprovação de aquisição. De um total de 2.617 itens, houve a apresentação do Livro do

Original

ICMS como prova em 219 itens, o que representa apenas 8,3%, e um valor total dos comprovantes envolvidos de R$ 9.611.901,82 (valor diminuto frente ao total das notas de aproximadamente R$ 461 milhões). Este percentual derruba a argumentação da RECORRENTE de que teria como comprovar a aquisição da maioria dos itens pelo Livro de ICMS, e evidencia sua a verdadeira intenção, a abertura de nova oportunidade para a apresentação das notas fiscais que deveriam ter sido disponibilizadas no curso da ação fiscal.

[...]

O que se verifica do conteúdo do Livro de ICMS é a ausência da informação relativa à descrição de cada item da nota, **o que, salvo melhor juízo, impede a aceitação deste documento como prova da aquisição do imobilizado objeto de depreciação, ao menos de forma isolada.** Vale lembrar que numa nota fiscal pode haver vários itens, e apenas alguns deles podem ter vínculo com o determinado imobilizado. Assim, por exemplo, na NF 149448 acima, o valor total da nota foi de R$250.150,94, mas no livro não há a informação dos itens desta nota, cujo somatório dos valores individuais compõe o citado valor. Como saber que aquele item registrado no Livro de ICMS corresponde a determinada máquina, um dos itens da nota? **O único comprovante que traz esta informação é a nota fiscal, cabendo destacar que as informações constantes do Sistema SAP não têm o condão de substituir este tipo de comprovante.**

[...]

Para o caso acima, as informações do sistema SAP (aba SAP CONSOL do Anexo A) trazem a descrição, que neste caso seria "MÓDULO TRANSPORTE DE GARRAFAS", mas vale lembrar que é uma informação registrada em um sistema interno da empresa, não em um documento fiscal. Nem mesmo as telas do SAP trazidas nas planilhas juntadas pela CONTRIBUINTE permitem este detalhamento, pois, como visto acima, estas telas não contemplam informações detalhadas nas notas, como o respectivo número.

Assim, cumpre destacar que, na apuração do novo valor da glosa, que será visto adiante, relativamente aos itens comprovados por meio de cópia do Livro do ICMS, **não houve aceitação do comprovante como prova de aquisição do imobilizado (Tipo de Comprovante não Aceito)**. Não obstante o entendimento desta Fiscalização, no sentido que de os Livros do ICMS, isoladamente, não servem de comprovação para a aquisição de imobilizados, e **considerando a manifestação do Conselheiro na Resolução do CARF, que caminhou no sentido da aceitação deste tipo de comprovante como prova, foi realizada apuração extra, onde as cópias dos Livros do ICMS (e ISS) foram aceitas para fins de comprovação**, como será visto adiante neste Relatório.

Há que se registrar também que, além da não aceitação da comprovação pelo Livro do ICMS, verificou-se a existência, nestas cópias do Livro de ICMS, de registros de entrada com os seguintes CFOP:

Tabela 4 - Relação dos CFOP desconsiderados

CFOP	DESCRIÇÃO
1922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.
6553	Devolução de compra de bem para o ativo imobilizado.
2116	Compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro.

Tais CFOP, ou indicam a não ativação dos respectivos itens, ou não se prestam a comprovar a aquisição de bens para o ativo imobilizado, e desta forma, em eventual julgamento administrativo permitindo a comprovação pelo Livro de ICMS, subsistiria esta segunda irregularidade, que no entender desta Fiscalização, inviabiliza a aceitação do item como depreciável.

Vale destacar por fim que a CONTRIBUINTE também **juntou cópia do Livro do ISS como prova da aquisição de alguns imobilizados. A avaliação deste tipo de comprovante seguiu a mesma linha do Livro do ICMS,** ou seja, não foram aceitas por limitação das informações contidas no livro, em especial a descrição do serviço que teria sido ativado.

b. Da comprovação mediante Laudo de Avaliação - ETTI

Original

Um dos comprovantes apresentados tratou-se do laudo de avaliação da aquisição da ETTI PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA (ETTI), que foi traz ido como comprovação de aquisição de ativos da empresa ETTI, especificamente dos imobilizados 180000347-0; 180000348-0; 180000349-0, 30059124-0; e 30059377-0. Acerca deste laudo, cabem os seguintes registros:

• O laudo atesta a avaliação do ativo intangível MARCAS REGISTRADAS ("*Trademarks*") em R$ 31.500.000,00 - Imobilizado 180000347-0;

• O lado atesta a avaliação do ativo intangível RELACIONAMENTO NÃO CONTRATUAL COM CLIENTES ("*Non-contractual customer relationship*") em R$ 11.700.000,00 - Imobilizado 180000348-0;

• O laudo atesta a avaliação do ativo intangível ACORDO DE NÃO CONCORRÊNCIA ("*Non-compete agreement*") em R$ 5.300.000,00 - Imobilizado 180000349-0;

• Não foram localizadas no laudo as avaliações dos imobilizados 30059124-0 e 30059377-0. De acordo com o Anexo E do Relatório Fiscal de autuação (reproduzido no Anexo A deste Relatório), estes ativos têm a seguinte descrição: LINHA PARA TOMATE CUBETADO e CONJUNTO FORMADO POR 3 GRUPOS, respectivamente. Em sua página 38, o laudo apresenta uma avaliação **global** das máquinas e equipamentos, no montante de R$ 34.850.000,00;

[...]

Inicialmente em relação ao ativo MARCAS REGISTRADAS, entendemos que não cabe amortização deste intangível, uma vez que há vedação expressa no art. 20 do DL 1.598/77, conforme alínea §2º, alínea c, dispositivo atualmente revogado (vigente à época dos fatos), c/c art. 7º, inciso II da Lei nº 9.532/1997. De se observar também que não há indicativos de que este ativo estava registrado na contabilidade da empresa adquirida, consistindo, assim, em um *plus* pago na transação, não cabendo a amortização do respectivo valor. Relativamente aos ativos **intangíveis** RELACIONAMENTO NÃO CONTRATUAL COM CLIENTE e ACORDO DE NÃO CONCORRÊNCIA, vale o mesmo raciocínio, pois não há comprovação da escrituração destes valores na contabilidade da ETTI, consistindo em um *plus* no pagamento.

Em relação aos imobilizados 30059124-0 e 30059377-0, o laudo sequer individualiza os valores registrados como custo de aquisição no mapa de depreciação apresentado no curso da ação fiscal, base para a autuação. [...]

[...]

É certo que eventual pagamento acima do valor contábil destes ativos incorreria na alínea a, do §2º do art. 20 do DL 1.598/77, o que permitiria o cômputo do valor no custo do imobilizado, e assim, integrar a respectiva base de depreciação. Porém, o comprovante apresentado, o laudo de avaliação, **não discrimina** estas máquinas e equipamentos, apresentando apenas uma avaliação global, o que impede a sua aceitação para fins de comprovação do valor de aquisição do imobilizado.

Isto posto, as comprovações disponibilizadas relativamente aos imobilizados 180000347-0; 180000348-0; 180000349-0, 30059124-0; e 30059377-0 não são suficientes para permitir a amortização, cabendo a manutenção da glosa neste aspecto, o que será efetivado pelo Anexo A deste Relatório.

c. Da comprovação mediante laudos e notas de venda

Na 5ª resposta, a RECORRENTE apresentou, para vários imobilizados, uma comprovação da **existência** do respectivo ativo, e/ou de sua **alienação**, mediante laudos, notas fiscais de saída e/ou do comprovante de recebimento (transferência bancária) da alienação. De acordo com informações obtidas junto aos prepostos, a BUNGE não conseguiu localizar os comprovantes de aquisição destes ativos. Assim, apresentaram a comprovação de alienação, acompanhada de laudos, elaborados pela própria RECORRENTE, sobre cada ativo, de forma a demonstrar a existência do mesmo.

Em que pese todo o esforço da CONTRIBUINTE em resgatar o histórico desses bens, certo é que este tipo de comprovação carece de amparo legal. Há informações relevantes na apuração

Original

da depreciação que estes laudos não são capazes de suprir, como a data de aquisição e o valor de aquisição.

Desta forma, no recálculo da glosa (Anexo A), não consideramos estes documentos como válidos para comprovar a aquisição dos respectivos ativos, geradores de despesas de depreciação.

d. Dos salários ativados

Na avaliação dos dados da planilha SAP CONSOL (cujas informações são oriundas da planilha ATIVO - BASE SAP CONSOL), atestamos a existência no campo NOTA FISCAL/SÉRIE de nomes de pessoas e/ou expressões, ao invés do número do comprovante (nota fiscal) correspondente ao registro. Em esclarecimento prestado em contato telefônico, a RECORRENTE justificou o preenchimento com estes nomes e/ou expressões a situações nas quais os salários de funcionários integraram o processo de "construção do ativo", não existindo para estes casos um comprovante fiscal específico, como uma nota fiscal. De se registrar que além de nomes de pessoas, este campo também continha algumas expressões, como TRANSF DIF ALÍQUOTA, SISTEMA SPED, RECLASSIFICAÇÃO, LANÇTO CONTÁBIL, DIF ALÍQUOTA, etc.

Em 19/10/2020, em correio eletrônico endereçado à RECORRENTE (cópia acostada ao PAF), solicitamos esclarecimentos acerca destes nomes e expressões, e selecionamos, por amostragem, o nome PAULA ALB4, para a comprovação do estorno, na conta de despesas com salários, dos valores de salários ativados relacionados a este nome. Abaixo segue o conteúdo deste pedido de esclarecimento:

> [...]

Em 13/11/2020, a RECORRENTE realizou juntada de resposta no DCC, acerca da qual, fazemos as seguintes constatações. Em relação ao primeiro questionamento formulado pela Fiscalização, que solicitou esclarecimentos para cada um dos nomes constantes da tabela acima, a RECORRENTE assim se posicionou:

> **Resposta**: Informamos que os lançamentos contábeis realizados, referem-se a lançamentos manuais geralmente utilizados para alocações entre contas contábeis ou ajustes de lançamentos para corrigir ações eventualmente equivocadas, cabendo ao responsável por cada lançamento, o preenchimento do campo. Por ser um campo aberto, era praxe na empresa, preencher esse campo com o nome do responsável pelo lançamento. Como pode ser observado abaixo, os funcionários relacionados tinham relação direta com o projeto:
>
> • ALMIR GIRA (gerente de contabilidade da época, responsável pelo lançamento contábil);
>
> • CUSHMAN (empresa responsável pela administração do prédio);
>
> • PAUAL ALB (pessoa responsável pelo controle do PROJETO SAP e conciliações);

Vê-se de plano que a RECORRENTE citou apenas 3 nomes e/ou expressões, ao passo que o pedido de esclarecimento demandou pela explicação para inúmeros outros nomes e expressões. Se CUSHMAN era a empresa responsável pela administração do prédio, por quê no campo NOTA FISCAL/SÉRIE figura o seu nome e não o número da nota que ela certamente emitiu para esse serviço de administração? Os outros 2 nomes relacionados pela RECORRENTE seriam de funcionários ligados à contabilidade e ao sistema SAP da empresa, mas nem mesmo para essas argumentações a RECORRENTE juntou elementos probatórios. Mesmo assim, ainda que tivesse juntado essa prova, vemos que na verdade não eram os salários dessas pessoas que estavam sendo ativados, mas sim que estas pessoas eram responsáveis pelos lançamentos dos dispêndios ativados, para os quais não apresentou comprovantes fiscais, ou seja, seriam dispêndios sem origem em documento fiscal.

Ao final deste primeiro esclarecimento, a RECORRENTE argumentou o que se segue:

> Desta forma, podemos afirmar que todos os lançamentos realizados com estes históricos e incluídos na tabela, referem-se a realocações entre contas contábeis e possuem como contrapartida contas de resultado. Sendo despesas alocadas para cada um dos ativos imobilizados porque compunham o custo de cada projeto ou ativo.

Original

Com a devida vênia, mas o conteúdo apresentado na resposta não permite afirmar que *"todos os lançamentos realizados com estes históricos e incluídos na tabela, referem-se a realocações entre contas contábeis e possuem como contrapartida contas de resultado".* Essa foi a argumentação verbal prestada pela RECORRENTE, para a qual solicitamos esclarecimentos e justificativas adicionais, e não genéricas como a acima apresentada. Definitivamente a RECORRENTE não respondeu ao solicitado, uma vez que há vários outros nomes para os quais não esclareceu nada, além de todas as demais expressões constantes da tabela. De se atentar que vários deles representam valores apropriados elevados, que impactaram significativamente no valor do ativo.

Já para o segundo questionamento, que foi específico para um dos nomes (PAULA ALB), a RECORRENTE assim se manifestou:

> **Resposta**: Durante toda a etapa do projeto, a Bunge controlava todos os lançamentos, podendo ser entre contas de ATIVOS, ou seja, alocação entre IMOBILIZADO em ANDAMENTO para o IMOBILIZADO em utilização, conforme podem ser observados no print do sistema de controle abaixo:
>
> [...]
>
> Observa-se, que para todas as alocações nas contas de ATIVOS IMOBILIZADO, sempre houve a contrapartida para uma conta de despesa.

Veja-se que o esclarecimento pediu a comprovação do estorno nas contas de resultado dos valores de salários ativados para os registros com os campos NOTA FISCAL/SÉRIE preenchido com PAULA ALB (ou as outras diversas formas de grafia deste nome). A tabela abaixo elenca estes registros:

Tabela 5 - Valores Apropriados - PAULA ALB

Nota Fiscal/Série	Soma de Valor Apropriado
PAUAL ALB	2.940.952,75
PAULA A.	821.751,33
PAULA ALB	16.776.097,38
PAULA ALBE	4.224.373,22
PAULA ALBR	8.935.515,23
Total Geral	**33.698.689,91**

Mais uma vez a RECORRENTE não logrou êxito em esclarecer o solicitado. Não é possível fazer nenhuma correlação dos valores da tabela acima com os valores constantes nas telas de sistema juntadas na resposta. E relativamente aos campos não preenchidos (vazios), conforme alertado no pedido de esclarecimento, a RECORRENTE nada argumentou.

Assim, relativamente aos registros do SAP CONSOL, onde o campo NOTA FISCAL/SÉRIE está preenchido com nomes e/ou expressões, ou sem preenchimento (vazio), os respectivos valores apropriados não foram considerados como comprovados.

2.1.3. DA AVALIAÇÃO DOS COMPROVANTES APRESENTADOS

Nos itens anteriores, abordamos situações específicas de alguns comprovantes que não foram aceitos como prova da aquisição do imobilizado. Neste tópico, sistematizaremos todas as razões que ensejaram a não aceitação, incluindo as anteriormente vistas.

O Anexo A [e-fls. 17.574], especificamente a planilha NF DIL, contempla os campos que indicam as razões que ensejaram a desconsideração (ou não) de cada um dos comprovantes apresentados. Tais campos estão abaixo listados, com a descrição resumida para o respectivo enquadramento. Vale registrar que o campo "OBS" na planilha NF DIL registra alguma informação adicional, que explicita a razão da não aceitação do comprovante, como, por exemplo, ser uma fatura, ser um mero recibo, referência a um outro imobilizado onde o comprovante já foi considerado, etc.:

• TIPO DE COMPROVANTE NÃO ACEITO:

- Os comprovantes enquadrados neste campo consistem basicamente naqueles apoiados nos Livros do ICMS, Livro do ISS, recibos e faturas. Além disso, os ativos relacionados ao Laudo de Aquisição da ETTI, abordado anteriormente, também foram

aqui enquadrados, como sendo um comprovante não aceito (neste caso, há que se considerar ainda a indedutibilidade da amortização deste tipo de despesa, que **independe** do tipo de comprovante apresentado);

- Vale registrar que, relativamente às faturas e aos recibos, a CONTRIBUINTE foi alertada acerca de sua não aceitação, conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01. Além disso, este critério foi adotado no curso da ação fiscal, uma vez que tais comprovantes não se revestem das formalidades fiscais mínimas para comprovação de uma aquisição, sejam de bens, sejam de serviços;
- Os laudos de existência dos ativos e as notas de alienação dos ativos apresentados na 5ª resposta, abordados no item antecedente, também foram aqui inseridos, uma vez que não podem ser aceitos como comprovantes de aquisição dos respectivos ativos;

• NF JÁ CONSIDERADA NO IMOBILIZADO:

- Aqui enquadramos os comprovantes, de um mesmo imobilizado, que foram apresentados em duplicidade. Com vistas a demonstrar que o comprovante estava em duplicidade, a coluna DUPL da aba NF DIL indica o número de vezes que o comprovante figurou no demonstrativo, e para os casos em que este campo registra duas ou mais vezes, o campo RESPOSTA COM A NF aponta para o arquivo que trouxe primeiramente o comprovante, de forma a evidenciar a duplicidade;

• NF UTILIZADA EM OUTRO IMOBILIZADO:

- Diferentemente do enquadramento anterior, nesta situação incluímos apenas os casos nos quais o comprovante já compôs o arquivo PDF de outro imobilizado. Neste caso, o campo OBS apresenta o número do imobilizado em questão;

• DEFEITO NA NF:

- No caso de o comprovante apresentar alguma deficiência, como estar ilegível, ele foi enquadrado nesta razão, e o campo OBS especifica que tipo de defeito ocasionou a não aceitação. Vale registrar que algumas poucas notas, ou estavam completamente ilegíveis, ou não permitiam a identificação do respectivo número ou da data de emissão, impedindo a aceitação como comprovante, uma vez que a carência destas informações impedia a localização do comprovante na planilha SAP CONSOL;

• IMOBILIZADO NÃO FOI OBJETO DE GLOSA:

- No caso de ter havido a apresentação dos comprovantes, mas relativamente a um imobilizado para o qual não houve glosa na autuação, o comprovante foi aqui enquadrado;

• CFOP NÃO COMPATÍVEL COM AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO:

- Como dito anteriormente, nos casos em que o CFOP atribuído à aquisição não ser compatível com a ativação do bem, conforme **Tabela 4** retro, o comprovante foi enquadrado neste campo;

2.1.4. DA GLOSA POR EXCESSO DE DEPRECIAÇÃO

Primeiramente, cumpre salientar que, no entendimento desta autoridade fiscal, esta questão não consta do objeto da diligência fiscal, pois a autoridade julgadora não levantou dúvidas acerca deste ponto da autuação. Ademais, a RECORRENTE não trouxe novos comprovantes relativamente a esta fundamentação, e procurou apenas, e mais uma vez, questionar o critério adotado pela Fiscalização, levantando situações específicas, onde o critério não se aplicaria. Veja-se o conteúdo da Resposta 5 - Parte II:

> Item - Depreciação além do saldo depreciável:
>
> Primeiramente, é oportuno informar que o sistema SAP da empresa está parametrizado para não depreciar além do saldo depreciável. Ou seja, não há possibilidade de termos um ativo "negativo", o que significa afirmar que ao zerar o valor, cessa a depreciação daquele bem. No que se refere a esse item, como forma de comprovar o correto procedimento adotado pela empresa, partimos do arquivo consolidado onde foram apresentadas pela fiscalização as glosas dos valores depreciados além do saldo depreciável. Em cada uma das 'abas' da planilha

> denominada "Base consolid_Depr_vida útil", tratamos individualmente os casos, por número de ativo, demonstrando as razões pelas quais não devem prevalecer as glosas, vejamos abaixo alguns exemplos quanto aos levantamentos:
>
> Ativos com saldo a depreciar, mas apresentado como zero pela fiscalização:
>
> 1) Ativo 20004837-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 5.019.857,86;
>
> 2) Ativo 30014262-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 310.479,86;
>
> 3) Ativo 30004454-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 183.548,11;
>
> Ativos com saldo a depreciar diferente do valor constante no SAP sem qualquer justificativa:
>
> 1) Ativo 1149162-0 saldo depreciação de R$ 177.857,81, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 564.933,75;
>
> 2) Ativo 286225-0 saldo depreciação de R$ 196.326,11, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 539.896,80; 3) Ativo 408655-18 saldo depreciação de R$ 212.856,16, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 5.445.570,18;
>
> Dessa forma, considerando que não é possível existir um ativo "negativo", bem como não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que poderiam ter sido feitas nos ativos, que consequentemente aumentam a sua vida útil, não se pode admitir os valores lançados procedem. Conforme demonstrado nos exemplos apresentados, em nenhum caso o registro constante no sistema SAP confere com os valores apresentados na planilha fiscal.

[...]

Vale salientar que os dados utilizados na apuração desta parte da glosa foram fornecidos **pela própria CONTRIBUINTE**, ainda no curso da ação fiscal, conforme mapas de depreciação dos anos de 2010 a 2012, disponibilizados na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03. A partir destes dados, foram elaborados os anexos F, G e H do Relatório Fiscal, onde foram realizadas as apurações da glosa, conforme metodologia explicitada no Relatório Fiscal.

De se lembrar o que no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, ficou consignado que nos mapas de depreciação que seriam apresentados, os totais dos demonstrativos deveriam estar coerentes com os valores declarados nas respectivas DIPJ. De início, os totais de cada ano constantes nos mapas disponibilizados apresentaram divergências em relação às DIPJ, sendo que a CONTRIBUINTE apresentou justificativas para estas divergências, conforme resposta complementar, via correio eletrônico, ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03 (TIF 03 R05 Email). Ou seja, os mapas apresentados, base para o cálculo do excesso realizado pela Fiscalização, **guardavam sintonia com os montantes declarados**. Não cabe assim, em sede de diligência, argumentar que, pelo fato de um sistema interno da empresa, o SAP, não apontar para excessos, que a apuração realizada pela Fiscalização, baseada em dados fornecidos pela própria CONTRIBUINTE, continha erros.

Na argumentação da RECORRENTE contida na Resposta 5 - Parte 2 desta Diligência, acima reproduzida, ela pretendeu questionar toda a glosa da Fiscalização por meio de 6 situações específicas, as quais também carecem de coerência. Vejamos uma dessas situações, a argumentação do imobilizado 1149162-0:

> 1) Ativo 1149162-0 saldo depreciação de R$ 177.857,81, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 564.933,75;

[...]

Pelo Mapa de Depreciação fornecido pela CONTRIBUINTE ainda no curso da ação fiscal, o valor de aquisição do bem foi de R$ 988.098,96 (visto acima na planilha), com prazo de depreciação de 25 anos (300 meses), o que daria uma depreciação mensal de R$ 3.293,66. A primeira diferença apontada pela RECORRENTE reside no saldo depreciável apurado pela Fiscalização, de R$ 177.857,81, ao passo que a RECORRENTE, nesta tela acima, apurou R$

Original

174.564,15. Vê-se que a diferença de R$ 3.293,66 consiste na depreciação equivalente a 1 mês, o que enseja que no cálculo da Fiscalização, apurou-se o total depreciado até 01/01/2010, e a CONTRIBUINTE, 01/12/2009, o que favoreceu a empresa, pois apurou-se um saldo depreciável maior. A segunda diferença também está no saldo depreciável, ao Sistema SAP apontar para um saldo depreciável de R$ 564.933,75, contra o valor de R$ 177.857,81 apurado pela Fiscalização. Vale repetir a argumentação da RECORRENTE para esta situação (grifamos):

> Dessa forma, considerando que não é possível existir um ativo "negativo", **bem como não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que poderiam ter sido feitas nos ativos**, que consequentemente **aumentam a sua vida útil**, não se pode admitir os valores lançados procedem. Conforme demonstrado nos exemplos apresentados, em nenhum caso o registro constante no sistema SAP confere com os valores apresentados na planilha fiscal.

Com a devida vênia, "melhorias"? Agora, em sede de diligência, a CONTRIBUINTE vem argumentar que houve melhorias em alguns ativos, **sem apresentar nenhuma prova**? Sobre esta questão de melhorias, cabem algumas considerações:

• O mapa de depreciação fornecido pala CONTRIBUINTE contempla o campo SALDO RESIDUAL CONTÁBIL, que no caso deste ativo aponta para o valor de R$ 188.311,25. A Fiscalização não utilizou de pronto este valor, e refez o cálculo deste saldo, apurando, como visto, R$ 177.857,81. Certo é que o montante registrado no SAP, de R$ 564.933,75, não está contemplado no mapa fornecido à Fiscalização, valendo lembrar que este mapa, como já explicitado, estava em sintonia com a DIPJ.

• Sobre eventuais melhorias, que aumentariam o valor do bem e/ou a sua vida útil para fins de depreciação, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, lavrado no curso da ação fiscal, demandou, em seus itens 2.1.p, 2.1.q, 2.1.r, 2.1.s, a apresentação de dados relacionados com eventual reavaliação, inclusive o aumento de sua vida útil, sendo que a CONTRIBUINTE não trouxe **nenhuma** informação a este respeito, ou melhor, respondeu ao item 2.1.k do TIF 03, que demandou informações acerca da vida útil do bem, da seguinte forma (grifos nossos):

> Letra K (do item 2.1 do Termo):
>
> Em 2010 houve uma reavaliação dos bens que **resultou em aumento da vida útil** e foi realizado um ajuste em **setembro de 2010** da depreciação a crédito de resultado relativo à depreciação do ano corrente (estorno de despesa). Não houve a mudança no valor do ativo, apenas foi estornada a depreciação acumulada gerada no ano corrente.

Ou seja, os mapas fornecidos no curso da ação fiscal já continham os efeitos de reavaliação, que resultaram no aumento da vida útil de vários bens. Assim, não procede a argumentação de que "*não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que **poderiam** ter sido feitas nos ativos, que consequentemente aumentam a sua vida útil*" (grifamos).

O raciocínio acima vale para as outras 5 situações levantadas pela CONTRIBUINTE, não procedendo a argumentação da RECORRENTE de que o saldo depreciável registrado no sistema SAP é o correto, e o dado constante dos mapas de depreciação fornecidos à Fiscalização estavam incorretos!

2.1.5. DA GLOSA DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DE JUROS CAPITALIZÁVEIS

Outro questionamento apresentado pela RECORRENTE, conforme Resposta 6 ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01 desta Diligência consiste nas glosas por despesas de depreciação de juros capitalizados. Veja-se a argumentação da RECORRENTE:

> Parte das glosas relacionadas ao item depreciação refere-se aos juros capitalizáveis, no qual a Bunge buscou recursos em operações financeiras para suprir a sua necessidade de fluxo de caixa, sendo que parte destes recursos foram utilizados nos anos de 2010 e 2012, para aquisições de ativo imobilizado.
>
> Os juros incidentes na capitação desses recursos eram reconhecidos e contabilizados em uma conta de DESPESAS DE JUROS. Ato seguinte, no fechamento do mês, apuravam-se os principais ativos adquiridos no mês, e sobre estes valores aplicava-se

Original

> o mesmo percentual de juros que a empresa incorreu na operação de captação desses recursos.
>
> Com isso, os valores dos juros incorridos eram devidamente alocados juntamente com os respectivos ativos imobilizados que geraram a despesa, através de um lançamento contábil que reduzia a conta de DESPESAS DE JUROS com alocação do saldo na conta de ativo transitória JUROS CAPITALIZAVEIS. No momento da ativação do bem, o saldo então era transferido para a conta de ATIVO IMOBILIZADO, vinculado ao bem adquirido no período.
>
> De fato, o que ocorre é que os valores são retirados das contas de DESPESAS, consequentemente aumentando a base tributável do período, e alocados nas contas de ATIVO IMOBILIZADO, sendo reconhecidos em resultado somente no momento da DEPRECIAÇÃO do bem.
>
> Vale ressaltar que o procedimento adotado obedecia às regras contábeis vigentes, estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 20 – Custo de Empréstimos, que determinam a obrigatoriedade de capitalização (registro como ativo imobilizado) dos juros decorrentes de empréstimos contraídos para aquisição de ativos imobilizados.
>
> Com isso, a companhia deixou de aproveitar a dedutibilidade integral da despesa no momento do reconhecimento dos juros, passando esta a afetar o resultado apenas no momento da depreciação do ativo imobilizado.

A argumentação acima não difere da apresentada na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 14 da ação fiscal, e da constante da impugnação. Nelas, a RECORRENTE assevera que considerou o custo médio de seus financiamentos (taxa média de juros), e aplicou, proporcionalmente, o percentual apurado sobre o valor investido em bens destinados ao Ativo Imobilizado. A novidade trazida nesta diligência são os lançamentos contábeis, para um único caso, que demonstrariam que que parte das despesas financeiras incorridas com juros teriam sido transferidas para uma conta de imobilizado.

Assim, como a RECORRENTE não trouxe novos comprovantes acerca desta argumentação, foge ao escopo da presente diligência avaliar argumentação já apresentada em sede de impugnação e já julgada em 1ª instância.

2.1.6. DO RECÁLCULO DA GLOSA

[...]. Toda a apuração está contida na planilha constante do Anexo A - RECÁLCULO DA GLOSA DE DEPRECIAÇÃO, que contempla as abas abaixo relacionadas, com comentários acerca de algumas das respectivas colunas:

[...]

TOTAIS GLOSA: Este demonstrativo totaliza os montantes glosados na autuação (Tabela 7 do Relatório Fiscal), e a glosa recalculada levando em conta os comprovantes aceitos na diligência (Anexos F, G e H). Vale destacar que esta planilha está automatizada, de forma que qualquer alteração nas planilhas NF DIL e/ou SAP CONSOL, acarretará alteração na presente planilha, que apura os totais das glosas. A seguir reproduzimos este demonstrativo, que resume o efeito no recálculo:

Tabela 6 - Anexo A - Totais Glosa

Mês/Ano	Ano 2010			Ano 2011			Ano 2012			
	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	TOTAL REVISÃO
JAN	2.765.792,61	2.442.378,38	-323.414,23	1.866.439,09	1.696.653,91	-169.785,18	2.635.343,62	1.968.189,20	-667.154,42	
FEV	2.765.610,19	2.442.195,95	-323.414,24	1.847.933,56	1.678.148,38	-169.785,18	2.634.651,98	1.967.497,58	-667.154,40	
MAR	2.774.430,48	2.451.016,26	-323.414,22	1.906.309,41	1.736.524,22	-169.785,19	2.627.415,89	1.960.261,45	-667.154,44	
ABR	2.751.188,32	2.448.562,59	-302.625,73	1.839.077,86	1.669.292,67	-169.785,19	2.592.183,13	1.925.028,76	-667.154,37	
MAI	2.726.428,77	2.423.802,97	-302.625,80	1.825.139,37	1.655.354,18	-169.785,19	2.782.165,17	2.115.010,75	-667.154,42	
JUN	2.724.734,79	2.422.108,98	-302.625,81	1.823.134,07	1.653.348,88	-169.785,19	2.682.163,73	2.015.009,31	-667.154,42	
JUL	2.687.848,21	2.385.222,50	-302.625,71	1.767.631,00	1.597.845,84	-169.785,16	2.648.566,28	1.981.411,89	-667.154,39	
AGO	2.722.875,91	2.420.250,12	-302.625,79	1.779.300,09	1.609.514,91	-169.785,18	2.650.809,76	1.983.655,35	-667.154,41	
SET	4.856.378,46	5.026.250,97	169.872,51	1.717.018,57	1.547.233,39	-169.785,18	2.934.162,33	2.314.924,58	-619.237,75	
OUT	2.537.615,09	2.287.489,13	-250.125,96	1.691.600,04	1.521.814,86	-169.785,18	2.640.717,20	2.021.479,48	-619.237,72	
NOV	2.483.477,63	2.233.351,67	-250.125,96	1.696.859,54	1.527.074,35	-169.785,19	2.603.985,07	1.984.747,33	-619.237,74	
DEZ	2.507.877,94	2.257.751,98	-250.125,96	1.675.104,54	1.505.319,35	-169.785,19	10.019.935,75	5.328.958,05	-4.690.977,70	
TOTAL	34.304.258,40	31.240.381,51	-3.063.876,89	21.435.547,14	19.398.124,95	-2.037.422,19	39.452.099,91	27.566.173,71	-11.885.926,20	-16.987.225,28

Cumpre esclarecer que, pela tabela acima, o valor da glosa de setembro de 2010 aumentou com os comprovantes apresentados nesta Diligência. Tal fato é justificado pela ocorrência de uma reavaliação neste mês, conforme declarado pela RECORRENTE em sua resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, lavrado no curso da ação fiscal, cujo trecho está abaixo reproduzido (grifamos). Nele, verifica-se que neste mês houve um **estorno de despesas** em vários registros. Esta situação está evidenciada nos mapas de depreciação apresentados no curso da ação fiscal, na coluna referente às despesas de depreciação do mês de setembro de 2010, onde existem valores positivos (estorno de despesas) para vários registros.

> Em 2010 houve uma reavaliação dos bens que **resultou em aumento da vida útil** e foi realizado um **ajuste** em setembro de 2010 da depreciação a crédito de resultado relativo à depreciação do ano corrente (**estorno de despesa**). Não houve a mudança no valor do ativo, apenas foi estornada a depreciação acumulada gerada no ano corrente.

Assim, com a apresentação de novos comprovantes nesta Diligência Fiscal, além da diminuição dos valores de **despesas** glosados, houve também, para os registros com glosa dos estornos de despesas, uma diminuição nestes estornos (diminuição dos valores positivos registrados nos mapas), o que gerou, neste mês de setembro de 2010, uma situação de aumento da glosa. Porém, o valor anual da glosa de 2010 restou diminuído em mais de 3 milhões.

Outro registro a fazer consiste na proporção dos valores apropriados, para os quais a RECORRENTE apresentou algum tipo de comprovação e que foram aceitos. Pela aba SAP CONSOL, a coluna VALOR APROPRIADO totaliza R$ 226.944.463,55, significando o montante total que a RECORRENTE pleiteou para que fosse aceito no recálculo da glosa. Já a coluna SALDO A UTILIZAR NA DIL totaliza R$ 141.430.588,13, ensejando que cerca de 62% do pleito da RECORRENTE foi acatado nesta Diligência. Vale destacar que grande parte dos registros que não foram aceitos refere-se àqueles relacionados com o campo NOTA FISCAL/SÉRIE preenchido com nomes, expressões ou vazios, que não foram aceitos para fins do recálculo da glosa, como já relatado acima. O campo VALOR APROPRIADO destes registros totaliza R$ 78.726.708,95. Além disso, como já relatado anteriormente, a RECORRENTE deixou de apresentar comprovação para vários imobilizados que foram objeto de glosa, conforme evidenciaremos adiante.

[...]

Considerando a possibilidade de aceitação das cópias do Livro de ICMS (e ISS) como comprovantes de aquisição dos bens e serviços objetos de depreciação, tendo em vista posicionamento explicitado pelo Relator no pedido de diligência, refizemos o demonstrativo TOTAIS GLOSA, com a aceitação destes comprovantes. Assim, na planilha NF DIL, para estes comprovantes, eliminamos as marcações na coluna TIPO DE COMPROVANTE NÃO ACEITO, cabendo ressalvar que a não aceitação pode ter sido mantida, caso o comprovante tenha incorrido em outra causa de não aceitação. O resultado consta da tabela abaixo:

Tabela 7 - Anexo A - Totais Glosa (Considerando Livros de ICMS e ISS)

Mês/Ano	Ano 2010			Ano 2011			Ano 2012			
	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	GLOSA NA AUTUAÇÃO	GLOSA MANTIDA NA DILIGÊNCIA	REVISÃO DA GLOSA	TOTAL REVISÃO
JAN	2.765.792,61	2.434.481,39	-331.311,22	1.866.439,09	1.696.653,91	-169.785,18	2.635.343,62	1.966.356,05	-668.987,57	
FEV	2.765.610,19	2.434.298,96	-331.311,23	1.847.933,56	1.678.148,38	-169.785,18	2.634.651,98	1.965.664,43	-668.987,55	
MAR	2.774.430,48	2.440.062,79	-334.367,69	1.906.309,41	1.736.524,22	-169.785,19	2.627.415,89	1.958.428,30	-668.987,59	
ABR	2.751.188,32	2.437.852,81	-313.335,51	1.839.077,86	1.669.292,67	-169.785,19	2.592.183,13	1.923.195,61	-668.987,52	
MAI	2.726.428,77	2.413.093,18	-313.335,59	1.825.139,37	1.655.354,18	-169.785,19	2.782.165,17	2.113.177,60	-668.987,57	
JUN	2.724.734,79	2.411.399,19	-313.335,60	1.823.134,07	1.653.348,88	-169.785,19	2.682.163,73	2.013.176,16	-668.987,57	
JUL	2.687.848,21	2.374.512,71	-313.335,50	1.767.631,00	1.597.845,84	-169.785,16	2.648.566,28	1.979.578,74	-668.987,54	
AGO	2.722.875,91	2.409.540,33	-313.335,58	1.779.300,09	1.609.514,91	-169.785,18	2.650.809,76	1.981.822,20	-668.987,56	
SET	4.856.378,46	5.027.931,60	171.553,14	1.717.018,57	1.547.233,39	-169.785,18	2.934.162,33	2.313.091,43	-621.070,90	
OUT	2.537.615,09	2.278.156,05	-259.459,04	1.691.600,04	1.521.814,86	-169.785,18	2.640.717,20	2.019.646,33	-621.070,87	
NOV	2.483.477,63	2.224.018,59	-259.459,04	1.696.859,54	1.527.074,35	-169.785,19	2.603.985,07	1.982.914,18	-621.070,89	
DEZ	2.507.877,94	2.248.418,90	-259.459,04	1.675.104,54	1.505.319,35	-169.785,19	10.019.935,75	5.327.124,90	-4.692.810,85	
TOTAL	34.304.258,40	31.133.766,51	-3.170.491,89	21.435.547,14	19.398.124,95	-2.037.422,19	39.452.099,91	27.544.175,91	-11.907.924,00	-17.115.838,09

[...]

Primeiramente em relação aos documentos apresentados, de se registrar que foram identificados imobilizados para os quais houve a apresentação de documentos (comprovantes), ou seja, constam da planilha NF DIL, sendo que estes imobilizados não constam da planilha ATIVO - BASE SAP CONSOL, e consequentemente da aba SAP CONSOL. De forma a permitir a correta avaliação do imobilizado na aba NF DIL e não gerar inconsistência no recálculo do percentual de comprovação (Anexo E), os números destes imobilizados foram inseridos manualmente ao final da planilha constante da aba SAP CONSOL, destacadas com sombreamento em **azul** (linhas 16442 a 16557). Acerca desta situação, dos 116 imobilizados identificados, 2 tiveram os comprovantes aceitos, os imobilizados 118591-0 (Marca Perdigão) e 30046424-0.

A segunda situação refere-se a imobilizados que constam da planilha do Anexo E, ou seja, que foram objeto de glosa na autuação, mas que não constam da planilha ATIVO - BASE SAP CONSOL. Da mesma forma que na situação anterior, os números dos imobilizados identificados nesta situação (82 registros) foram inseridos manualmente na parte final da planilha SAP CONSOL, destacados com sombreamento **verde** (linhas 16558 a 16639), como forma de garantir a correta avaliação no recálculo do percentual de comprovação do Anexo E.

60. Em manifestação ao Relatório de diligência a recorrente apresentou várias alegações

(e-fls. 17.583). A análise seguirá os tópicos já especificados acima.

Despesas com depreciação

61. Inicialmente, pondera que "*a base de ativos em questão foi formada há muito tempo, em mais de uma localidade, de modo que a coleta de documentos e informações é tarefa complexa, o que justifica, por exemplo, a falta de padronização entre os documentos e esclarecimentos prestados, bem como o fato de algumas notas estarem parcialmente ilegíveis, inclusive porque a tecnologia utilizada à época das aquisições, para digitalização dos documentos, era muito inferior àquela disponível atualmente*". Observa ainda que "*muitos dos ativos foram incorporados ao patrimônio da requerente após aquisições de outras pessoas jurídicas e por isso não havia uniformidade nos processos internos de registro e armazenamento de informações e dados*".

62. Quanto a tais justificativas, sabe-se que pessoas jurídicas do porte da recorrente previamente à aquisição de outra pessoa jurídica adotam procedimento de *due diligence*, principalmente no caso de aquisição que envolve vultosa quantidade de ativos, para certificar-se de potenciais irregularidades perante o Fisco. Afinal, nos termos do art. 13, III, da Lei 9.249, de 1995, *para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, de despesa de depreciação, com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços*. Ante tal mandamento legal, o ônus da ausência de documentação comprobatória da aquisição de determinado ativo depreciável, certamente deve ser ajustado no preço de aquisição e não repartido, de forma indireta, com toda sociedade, mediante dedução na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

63. A recorrente cita acórdãos do Carf e aduz que "*colacionou aos autos amostragem relevante do montante total glosado, que viabiliza inclusive a admissibilidade da dedução integral dos encargos de depreciação glosados*". A seguir, discorre sobre questão probatória, verdade material e enfrenta pontualmente tópicos do relatório de diligência. Vejamos.

Laudo de existência física/ boletim de exclusão patrimonial

64. Segundo a recorrente o "*boletim de exclusão patrimonial e da nota de venda de sucata*", devem ser admitidos como "*prova indireta do ativo, e, portanto, dos correspondentes encargos de depreciação*". Aduz ainda com base nos "*princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da verdade material"*, que "*se não foi possível identificar os documentos emitidos à época da aquisição dos ativos, que comprovam o custo de aquisição desses bens, a fiscalização deve aceitar outros documentos alternativos, como é o caso dos laudos elaborados pela requerente, os quais possuem as fotos e descritivos dos ativos, bem como sua numeração e demais informações que fazem a vinculação com a base de ativos registrada pela requerente, confirmando a sua existência e aplicação nas atividades da ora requerente*.

65. A meu ver, boletim de exclusão patrimonial e da nota de venda de sucata, bem como laudo desacompanhado de documentação contábil não configuram elementos hábeis e idôneos a comprovar o custo de aquisição de bem ou direito. Os princípios da razoabilidade, proporcionalidade

Original

e da verdade material não têm força probante quando desacompanhados de provas suficientes, como no caso em análise. Especificamente em relação ao laudo, voltaremos ao tema mais adiante.

Notas fiscais ilegíveis

66. Com relação às notas fiscais parcialmente ilegíveis, esclarece que as aquisições ocorreram, no mínimo, há 10 anos e aduz ser "*admissível que alguns documentos possuam alguns defeitos, o que não impede a sua aceitação para fins de comprovar os encargos de depreciação dos ativos imobilizados*". Cita como exemplo as notas fiscais nº 49 e nº 204705, relacionadas ao ativo 440947-1, "*que, apesar de realmente estarem parcialmente ilegíveis, indicam com clareza grande parte dos dados de forma cristalina, como, por exemplo, o valor de aquisição e descrição dos bens e serviços,* [...] *a única informação não identificada pela fiscalização foi a data de aquisição*".

67. Observa ainda que "*se a nota consta da base de ativos apresentada, e o documento foi efetivamente apresentado, não parece correto que a fiscalização os tenha deixado de levar em consideração, em ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e verdade material*". Considera a "*a conduta da fiscalização verdadeiro excessivo apego a formalidades"*.

68. Em se tratando de despesa com depreciação a data de aquisição, assim como o valor e a descrição do bem, é de fundamental importância; afinal é um dos parâmetros para o cálculo da depreciação. Ademais, o procedimento adotado pela recorrente no controle de seus ativos, como comprovado pela fiscalização, não permite seja atribuída a confiabilidade desejada. Vejamos um exemplo.

69. A fiscalização fez o seguinte questionamento ao contribuinte:

> Questionamento 5 - Ativo nº 440947-0 (NF. 3790): Na planilha SAP, o total apropriado foi de R$ 98.826,52 + R$ 3.325,87 + R$ 106.048,47 = **R$ 208.200,86**. Ocorre que o Valor Total da NF foi de **R$ 114.030,66**. Ou seja, **o valor apropriado é maior que o valor total da NF**. Explicar a razão do valor apropriado estar bem maior que o da Nota Fiscal.

70. A seguir posicionamento da fiscalização:

> [...]
>
> A NF 3783, bem como a NF 3790, foram aceitas integralmente, conforme aba NF DIL. **Vale registrar que a RECORRENTE também vinculou estas notas com o imobilizado 440947-1, conforme arquivo ativo 440497-1 R3-32. Considerando a utilização integral das notas no imobilizado 440947-0, estas notas não foram aceitas para o imobilizado 440947-1**;
>
> O que se pode extrair dos 5 esclarecimentos acima, e como já salientado anteriormente, é a **falha na prestação das informações por parte da RECORRENTE**. Veja-se que há a **alegação da existência de lançamentos de estornos**, que, apesar de demonstrados pelas telas do sistema SAP apresentadas nos arquivos, estes lançamentos **não estavam contemplados na planilha ATIVO - BASE SAP CONSOL**, **fornecida pela própria RECORRENTE**. Cabe ressaltar mais uma vez que os questionamentos formulados pela Fiscalização foram selecionados como amostragem, como forma de melhor compreender os registros da planilha, não tendo havido a pretensão, com estes questionamentos, de esgotar as possíveis inconsistências existentes no arquivo ATIVO BASE SAP CONSOL apresentado.

71. Conforme já ressaltado pela fiscalização, inconsistências nos documentos

Original

apresentados pela recorrente, bem como no controle dos ativos não permitem sejam considerados como prova notas fiscais que não permitam identificar a data de aquisição. Reitero, não se trata de um ponto isolado, mas sim do contexto geral em relação ao controle da recorrente.

Ativo nº 442040-0

72. Segundo a recorrente, em relação ao ativo n. 442040-0, "*a partir da análise do Anexo A do Relatório Fiscal, verifica-se que foram consideradas pela fiscalização, como notas fiscais de composição do referido ativo, documentos que não foram aqueles entregues pela requerente para comprovar a efetividade do custo de aquisição desse bem especificamente*".

73. Aduz que, conforme arquivo enviado à fiscalização, as notas fiscais que compunham esse ativo são aquelas entregues em outubro de 2020, reapresentadas novamente. "*As notas fiscais devem ser analisadas em conjunto com arquivo xls denominado Ativo 442244-0, juntado como arquivo não paginável*". Por fim, insiste a recorrente que, "*de forma equivocada a fiscalização buscou aferir a comprovação do custo de aquisição desse ativo com base em outros documentos, ignorando a documentação relativa a esse bem, que é reapresentada nesse momento"*.

74. Conforme explicitado pela autoridade fiscal no Relatório de diligência, o Anexo A (e-fls. 17.574), especificamente a planilha NF DIL, contempla os campos que indicam as razões que ensejaram a desconsideração, ou não, de cada um dos comprovantes apresentados. Registra ainda que "*o campo "OBS" na planilha NF DIL registra alguma informação adicional, que explicita a razão da não aceitação do comprovante, como, por exemplo, ser uma fatura, ser um mero recibo, referência a um outro imobilizado onde o comprovante já foi considerado, etc*.". Dentre os campos listados tem-se "NF já considerada no imobilizado", cuja explicação é que segue (e-fls. 17.541-17.542).

> NF JÁ CONSIDERADA NO IMOBILIZADO:
>
> Aqui enquadramos os comprovantes, **de um mesmo imobilizado**, que foram apresentados em duplicidade. Com vistas a demonstrar que o comprovante estava em duplicidade, a coluna DUPL da aba NF DIL indica o número de vezes que o comprovante figurou no demonstrativo, e para os casos em que este campo registra duas ou mais vezes, o campo RESPOSTA COM A NF aponta para o arquivo que trouxe primeiramente o comprovante, de forma a evidenciar a duplicidade;

75. É o caso do ativo 442244-0 questionado pela recorrente. Conforme consta do mencionado Anexo A (e-fls. 17.574), planilha NF DIL, verifica-se que as notas fiscais questionadas pela recorrente foram utilizadas no ativo 442244-0 e 442040-0, conforme elencado abaixo:

Original

A	C	D	E	F	G	M	Q	R	S	U
Ativo-Sbn	Nota Fiscal	R	Nº	Data	Descrição (Busca no Anexo E)	NF utilizada em outro imobilizado	NF Aceita?	Valor Aceito na Diligência	Obs	Dupl
442244-0	6603	1	1	06/06/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6739	1	1	25/06/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6801	1	1	14/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6825	1	1	22/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6826	1	1	22/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6831	1	1	22/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6835	1	1	30/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6868	1	1	08/08/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6898	1	1	01/09/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6961	1	1	26/09/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6988	1	1	16/10/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	7083	1	1	04/12/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0	1
442244-0	6827	1	1	22/07/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0; Livro ICMS	1
442244-0	6499	1	1	21/05/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0; Livro ICMS	1
442244-0	6538	1	1	29/05/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0; Livro ICMS	1
442244-0	6559	1	1	30/05/2008	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B	X	Não	0,00	Imobilizado 442040-0; Livro ICMS	1
442244-0	XXX	5	1	XXX	CORREIA TRANSPORTADORA 50M3 COMP 198,90M CT-1790B		Não	0,00	Laudo Interno	1

76. A recorrente, por sua vez, limita-se a alegar equívoco da fiscalização, sem, contudo, explicar o motivo da utilização em duplicidade. Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Custo de aquisição comprovado por meio de livros fiscais

77. Acerca da comprovação do custo de aquisição por meio de livros fiscais, a recorrente aduz que "*Realmente, o livro de entradas do ICMS não possui o detalhamento da nota, com o seu objeto e os itens em questão, mas possui as demais informações relativas à operação, como fornecedor, data e valor da operação, de modo que a análise desse documento, em conjunto com as informações contidas no sistema interno da requerente, é suficiente para atestar a efetividade do custo de aquisição registrado e, por decorrência lógica, dos encargos de depreciação incorridos*".

78. Antes de analisar a questão probatória dos livros fiscais especificamente, necessário verificar a eficácia das informações do sistema de controle interno da recorrente denominado "SAP". Consta do Relatório de diligência que as informações contidas nesse sistema não permitem fazer uma vinculação entre o imobilizado e a respectiva nota fiscal. Veja-se (e-fls. 17.521):

Figura 3 - Extrato da tela do Sistema SAP - Imobilizado 269107-0

> A questão que exsurge da avaliação da figura acima é: **qual campo desta tela vincula o lançamento com o imobilizado 269107-0**? **Como garantir que este lançamento é relacionado a este imobilizado? A que nota fiscal/comprovante o lançamento se refere**? Veja-se que não estamos dizendo que a tela não tem relação com o imobilizado, mas apenas que **as informações ali constantes não permitem esta vinculação. É um documento ineficaz para o intendo de fazer esta vinculação**.

79. Note-se que tal fato não fora contestado pela recorrente.

80. Com efeito, a autoridade fiscal não aceitou os livros fiscais como elemento probatório em razão da ausência de informação relativa à descrição do item da nota fiscal, aliado ao fato de que as informações constantes do sistema SAP não fazem tal vinculação. Veja-se, portanto, que a recusa de tal prova não decorreu de um fato isolado. É dizer, a negativa ocorreu em razão de o contribuinte não inserir informação relevante no livro fiscal - descrição do item -, bem como não fazer o respectivo vínculo do imobilizado no sistema de controle interno. Veja-se:

> O que se verifica do conteúdo do Livro de ICMS é a ausência da informação relativa à **descrição** de cada **item** da nota, o que, salvo melhor juízo, impede a aceitação deste documento como prova da aquisição do imobilizado objeto de depreciação, ao menos **de forma isolada**. Vale lembrar que numa nota fiscal pode haver vários itens, e apenas alguns deles podem ter vínculo com o determinado imobilizado. Assim, por exemplo, na NF 149448 acima, o valor total da nota foi de R$ 250.150,94, mas no livro não há a informação dos itens desta nota, cujo somatório dos valores individuais compõe o citado valor. Como saber que aquele item registrado no Livro de ICMS corresponde a determinada máquina, um dos itens da nota? O único comprovante que traz esta informação é a nota fiscal, cabendo destacar que as informações constantes do Sistema SAP não têm o condão de substituir este tipo de comprovante.

81. Acrescente-se que, segundo o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não basta a escrituração contábil para fazer prova a favor do contribuinte, é preciso que os fatos registrados na contabilidade estejam comprovados por documentos hábeis:

> § 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso)

82. Entendo que para fins de comprovação de custo de aquisição de bens sujeitos à depreciação a escrituração do livro fiscal pode até suprir o documento fiscal, desde que tal escrituração contenha todos os elementos necessários para a espécie, e esteja acompanhada de outros documentos de controle interno que certifiquem o vinculo do referido bem com a escrituração contábil e a nota fiscal, o que não ocorreu no caso em análise.

83. Note-se ainda, que a autoridade fiscal verificou no referido Livro de ICMS determinados códigos (CFOP's) que indicam a não ativação dos respectivos itens ou não se prestam a comprovar a aquisição de bens para o ativo imobilizado, o que só reforça a não aceitação deste livro como elemento probatório na espécie. Veja-se:

Original

CFOP	DESCRIÇÃO
1922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.
6553	Devolução de compra de bem para o ativo imobilizado.
2116	Compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro.

84. Nestes termos, especificamente neste caso e diante do contexto geral, considero correto o posicionamento da fiscalização em não considerar os livros fiscais (ICMS e ISS) como elementos probatórios suficientes a comprovar o custo de aquisição.

Ativo nº 345320-0

85. Em relação ao ativo nº 345320-0, a fiscalização glosou a despesa em razão da não apresentação de documentação comprobatória.

86. Alega a recorrente, todavia, "*que os documentos foram devidamente apresentados, identificados com os n. 160000264-0 e n. 160000265-0. A diferença em questão se deve à alteração do número do ativo ocorrida com a mudança do sistema de controle gerencial da ora requerente. Como a fiscalização não pediu esclarecimentos específicos com relação a esse ativo, não conseguiu identificar os documentos juntados pela requerente, os quais são novamente apresentados com essa manifestação (doc. 02). As notas fiscais devem ser analisadas em conjunto com arquivo xls denominado Ativo 345320-0, juntado como arquivo não paginável*". Por fim, requer a reversão da glosa relativa a encargos de depreciação desse ativo.

87. Inicialmente, cumpre esclarecer que a fiscalização pautou-se em dados informados pela recorrente, conforme explicitado no Relatório Fiscal (e-fls. 12.190).

> O TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03 formalizou a solicitação de demonstrativos que contemplassem o controle das despesas de depreciação de 2010, 2011 e 2012. Em atendimento, a BUNGE apresentou 03 planilhas, uma para cada ano. Porém, estas planilhas foram substituídas, conforme complementação formalizada na resposta datada de 17/10/2014, tendo em vista que estas planilhas originais não contemplavam a vida útil dos bens.
>
> Registre-se que estas últimas 03 planilhas entregues possuíam 62.082 (2010), 58.596 (2011) e 79.735 (2012) linhas, com cada linha representando um bem imobilizado depreciável, e serão a base para a apuração das infrações detalhadas a seguir neste tópico.

88. Tal fato, por si só, já seria suficiente para desconsiderar a argumentação da recorrente; porquanto era seu dever informar a alegada divergência à fiscalização quando intimada, caso tivesse interesse em deduzir a despesa com depreciação.

89. Observe-se que a autoridade fiscal glosou a despesa referente ao ativo 345320-0 no procedimento de fiscalização, manteve a glosa na diligência fiscal e somente na manifestação de diligência a recorrente alega que houve "*alteração do número do ativo*" em razão da "*mudança do sistema de controle gerencial da ora requerente*" e aduz que a fiscalização deveria ter pedido "*esclarecimentos específicos com relação a esse ativo*".

90. Todavia, melhor sorte não socorre a recorrente. No Termo de Intimação Fiscal nº 18 (e-fls. 5477), a autoridade fiscal assentou que após analisar os documentos apresentados pela

Original

contribuinte, "*elaborou o demonstrativo constante do Anexo A desta intimação, onde está demonstrado o resultado da avaliação de cada um destes documentos, sendo que vários deles não foram aceitos pelas razões expressas no campo OBSERVAÇÃO do referido demonstrativo*".

91. No Anexo A da referida intimação consta que a maior parte das notas fiscais do Ativo nº 160000264 foram aceitas como prova; por outro lado, em relação ao Ativo 160000265 as notas não foram aceitas exatamente por já estarem vinculadas ao referido Ativo 160000264. Veja-se:

Análise dos Documentos Fiscais Apresentados — TIF 18 Anexo A

Nº Ordem	Nome da Pasta	Nome do Arquivo	Imob	Sbn nº	Nota Fiscal	Data NF	Emitente	Valor (s/IPI)	NF Aceita?	Valor Aceito	Observação
1585	Raiz	414409-0	414409		?????	05/08/2009	ALFA LAVAL	2.735.285,42	NÃO	0,00	Número da NF ilegível
1586	Jaguaré	286202-0	286202		2869	18/01/2002	DE SMET	255.000,00		255.000,00	Nota Fiscal aceita para comprovação
1587	Jaguaré	292384	292384		758	02/01/2002	SANTISTA ALIMENTOS	1.547.010,68		1.547.010,68	Nota Fiscal aceita para comprovação
1588	Jaguaré	414293	414293		171690	05/05/2009	ALFA LAVAL	592.892,01		592.892,01	Nota Fiscal aceita para comprovação
1589	Jaguaré	414409-0	414409		?????	05/08/2009	ALFA LAVAL	2.735.285,42	NÃO	0,00	Em duplicidade
1590	Jaguaré	414485-0	414485		56883	16/11/2009	AALBORG	1.476.500,00		1.476.500,00	Nota Fiscal aceita para comprovação
1591	Jaguaré	160000264	160000264		36	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	19.506,88		19.506,88	Nota Fiscal aceita para comprovação
1592	Jaguaré	160000264	160000264		923	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	47.814,39		47.814,39	Nota Fiscal aceita para comprovação
1593	Jaguaré	160000264	160000264		924	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	143.443,16		143.443,16	Nota Fiscal aceita para comprovação
1594	Jaguaré	160000264	160000264		925	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	72.115,60		72.115,60	Nota Fiscal aceita para comprovação
1595	Jaguaré	160000264	160000264		926	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	129.515,49		129.515,49	Nota Fiscal aceita para comprovação
1596	Jaguaré	160000264	160000264		927	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	252.397,96		252.397,96	Nota Fiscal aceita para comprovação
1597	Jaguaré	160000264	160000264		928	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	195.960,16		195.960,16	Nota Fiscal aceita para comprovação
1598	Jaguaré	160000264	160000264		929	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	845.857,65		845.857,65	Nota Fiscal aceita para comprovação
1599	Jaguaré	160000264	160000264		932	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	161.488,86		161.488,86	Nota Fiscal aceita para comprovação
1600	Jaguaré	160000264	160000264		933	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	36.590,27		36.590,27	Nota Fiscal aceita para comprovação
1601	Jaguaré	160000264	160000264		934	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	135.863,13		135.863,13	Nota Fiscal aceita para comprovação
1602	Jaguaré	160000264	160000264		935	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	759.452,04		759.452,04	Nota Fiscal aceita para comprovação
1603	Jaguaré	160000264	160000264		936	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	7.273,72		7.273,72	Nota Fiscal aceita para comprovação
1604	Jaguaré	160000265	160000265		929	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	845.857,65	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1605	Jaguaré	160000265	160000265		932	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	161.488,86	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1606	Jaguaré	160000265	160000265		933	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	36.590,27	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1607	Jaguaré	160000265	160000265		934	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	135.863,13	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1608	Jaguaré	160000265	160000265		935	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	759.452,04	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1609	Jaguaré	160000265	160000265		37	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	24.062,48		24.062,48	Nota Fiscal aceita para comprovação
1610	Jaguaré	160000265	160000265		923	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	47.814,39	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1611	Jaguaré	160000265	160000265		924	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	143.443,16	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1612	Jaguaré	160000265	160000265		925	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	72.115,60	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1613	Jaguaré	160000265	160000265		926	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	129.515,49	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1614	Jaguaré	160000265	160000265		927	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	252.397,96	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1615	Jaguaré	160000265	160000265		928	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	195.960,16	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264
1616	Jaguaré	160000265	160000265		929	19/12/2011	PTLS SERVIÇOS	845.857,65	NÃO	0,00	NF já vinculada ao Imobilizado 160000264

92. **<u>É dizer, a recorrente utilizou nota fiscal em duplicidade durante a fiscalização, durante a diligência, e novamente em manifestação à diligência pretende fazer crer que as referidas notas fiscais, já aceitas pela fiscalização, deveriam comprovar a aquisição do Ativo nº 345320-0</u>**.

93. Não assiste razão à recorrente.

Laudo de aquisição da ETTI

94. Inicialmente, oportuno pontuar que a fiscalização glosou despesas de depreciação referente aos ativos 180000347-0, 180000348-0, 180000349-0, 30059124-0 e 30059377-0 no ano-calendário 2012, conforme consta do Relatório Fiscal - Anexo E (e-fls.12.384) e Anexo H (e-fls. 12.386) por ausência de prova.

Apuração do Percentual de Comprovação Documental — Relatório Fiscal - Anexo E

Chave	Imob.	Sbnº	Imob + Sbn	Denominação Classe	Denominação do imobilizado	Dt Incorp	Dt Inicio Deprec	Valor Aquisição	Valor Comprovado	% de Comprovação

180000347-0	180000347	0	1800003470	Marcas e patentes	TARDEMARK - MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/11	31/12/11	31.500.000,00	0,00	0,00%
180000349-0	180000349	0	1800003490	Marcas e patentes	NON - COMPETITION AGREEME- MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/11	31/12/11	5.300.000,00	0,00	0,00%
30019586-0	30019586	0	300195860	Máquinas e equipamentos	MAQUINA DE MOLDAR GARRAFAS PET SIPA	31/07/08	31/07/08	11.931.852,48	0,00	0,00%
180000348-0	180000348	0	1800003480	Marcas e patentes	CUSTOMER RELATIOSHIP - MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/11	31/12/11	11.700.000,00	0,00	0,00%
345363-0	345363	0	3453630	Softwares	SAP - ERP - ONE BRAZIL - FRENTE RH	31/05/12	31/05/12	6.517.665,77	0,00	0,00%
30059377-0	30059377	0	300593770	Máquinas e equipamentos	LINHA PARA TOMATE CUBETADO (REI 190	01/01/12	01/01/12	2.930.000,00	0,00	0,00%
345364-0	345364	0	3453640	Softwares	SAP - ERP - ONE BRAZIL - FRENTE RH	31/05/12	31/05/12	4.916.835,58	0,00	0,00%
340344-0	340344	0	3403440	Softwares	Projeto SPED	30/11/11	30/11/11	1.300.137,21	0,00	0,00%
30016720-0	30016720	0	300167200	Máquinas e equipamentos	MMO APLICADOS NA ADEQ DO DESODORIZADOR	31/01/10	31/01/10	2.722.035,99	0,00	0,00%
30019225-0	30019225	0	300192250	Máquinas e equipamentos	ENCHEDORA	22/08/05	22/08/05	3.552.213,73	0,00	0,00%
30029072-0	30029072	0	300290720	Máquinas e equipamentos	MAQUINA SIPA TIPO MACHINE EX20 64 380V	01/05/00	01/05/00	8.122.231,83	0,00	0,00%
403950-0	403950	0	4039500	Máquinas e Equipamentos	EXTRATOR KRUPP	30/09/11	30/09/11	2.223.987,17	3.009.132,91	100,00%
30016790-0	30016790	0	300167900	Máquinas e equipamentos	DESODORIZADOR	31/01/10	31/01/10	2.241.577,35	0,00	0,00%
30008072-0	30008072	0	300080720	Máquinas e equipamentos	PONTES METALICAS P GALERIA TRANSP GRAOS	30/04/09	30/04/09	2.454.553,60	0,00	0,00%
160000265-0	160000265	0	1600002650	Software	SOFT L-NCS-1.0-500 CISCO PRIME 500 LICENSE	30/06/12	30/06/12	1.362.193,23	1.346.189,37	98,83%
30008521-0	30008521	0	300085210	Máquinas e equipamentos	GUINDASTE DE TORRE P MOVIMENTACAO DO PORTALINK	30/04/09	30/04/09	2.123.128,00	0,00	0,00%
30059124-0	30059124	0	300591240	Máquinas e equipamentos	CONJUNTO FORMADO POR 3 GRUPOS	01/01/12	01/01/12	1.360.000,00	0,00	0,00%

Imob + Sbn	Div	Classe	Denominação Classe	Denominação do imobilizado	Dt. Incorp.	Data Inicio Depreciação	ValAquis.	Glosa Falta de Documentação	Saldo Depreciável em 31/12/2011	Valor Final Glosado (maior)	Glosa 12/2012
1800003470	2529	1321013	Marcas e patentes	TARDEMARK - MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/2011	31/12/2011	31.500.000,00	-1.575.000,00	31.500.000,00	-1.575.000,00	-1.575.000,00
1800003490	2529	1321013	Marcas e patentes	NON - COMPETITION AGREEME- MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/2011	31/12/2011	5.300.000,00	-1.060.000,00	5.300.000,00	-1.060.000,00	-1.060.000,00
1800003480	2529	1321013	Marcas e patentes	CUSTOMER RELATIOSHIP - MARCAS E PATENTE - ETTI	31/12/2011	31/12/2011	11.700.000,00	-731.250,00	11.700.000,00	-731.250,00	-731.250,00
300593770	2529	1311003	Máquinas e equipamentos	LINHA PARA TOMATE CUBETADO (REI 190	01/01/2012	01/01/2012	2.930.000,00	-293.000,00	2.930.000,00	-293.000,00	-24.416,67
300591240	2529	1311003	Máquinas e equipamentos	CONJUNTO FORMADO POR 3 GRUPOS	01/01/2012	01/01/2012	1.360.000,00	-136.000,00	1.360.000,00	-136.000,00	-11.333,33

95. Em recurso voluntário a recorrente justificou a não apresentação de provas em razão de os bens terem sido adquiridos há mais de seis anos e pugnou pela aceitação do Livro Registro de Entrada do ICMS como elemento probatório. Todavia, apesar de tais ativos terem sido adquiridos em 2011 e 2012, o que vai de encontro ao argumento anterior, a matéria não foi questionada, conforme demonstra o trecho a seguir:

> De fato, com o intuito de facilitar a análise do material anexado à impugnação, e apenas para que se verifique sua correlação com os itens glosados pela fiscalização sob esta rubrica, a recorrente elaborou a seguinte tabela:
>
> [*Na tabela inserta no recurso voluntário 9(e-fls. 16.693) não consta os ativos 180000347-0, 180000348-0, 180000349-0, 30059124-0 e 30059377-0*]

96. Em diligência, com vistas a comprovar a despesa com depreciação dos referidos ativos (180000347-0, 180000348-0, 180000349-0, 30059124-0 e 30059377-0) a contribuinte apresentou laudo de aquisição, em relação ao qual a fiscalização apresentou as seguintes observações:

> • O laudo atesta a avaliação do **ativo intangível** MARCAS REGISTRADAS ("Trademarks") em R$ 31.500.000,00 - **Imobilizado 180000347-0;**
>
> • O laudo atesta a avaliação do **ativo intangível** RELACIONAMENTO NÃO CONTRATUAL COM CLIENTES ("Non-contractual customer relationship") em R$ 11.700.000,00 - **Imobilizado 180000348-0**;
>
> • O laudo atesta a avaliação do **ativo intangível** ACORDO DE NÃO CONCORRÊNCIA ("Non-compete agreement") em R$ 5.300.000,00 - **Imobilizado 180000349-0**;
>
> • **Não foram localizadas** no laudo as avaliações dos imobilizados **30059124-0 e 30059377-0**. De acordo com o Anexo E do Relatório Fiscal de autuação (reproduzido no Anexo A deste Relatório), estes ativos têm a seguinte descrição: LINHA PARA TOMATE CUBETADO e CONJUNTO FORMADO POR 3 GRUPOS, respectivamente. Em sua página 38, o laudo apresenta uma avaliação global das máquinas e equipamentos, no montante de R$ 34.850.000,00;

97. Com efeito, glosou as despesas do ativo "Marcas Registradas" (180000347-0) por entender não ser cabível amortização deste intangível, conforme alínea "c" do §2º do art. 20 do DL 1.598/77, vigente à época dos fatos, c/c, inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e em razão de não haver indicativos "*de que este ativo estava registrado na contabilidade da empresa adquirida,*

Original

consistindo, assim, em um plus *pago na transação, não cabendo a amortização do respectivo valor"*. Em relação aos ativos intangíveis "Relacionamento Não Contratual com Cliente" (180000348-0) e "Acordo de Não Concorrência" (180000349-0), aplicou o mesmo raciocínio, "*pois não há comprovação da escrituração destes valores na contabilidade da ETTI, consistindo em um* plus *no pagamento*".

98. Em relação aos imobilizados 30059124-0 e 30059377-0, assentou que "*o laudo sequer individualiza os valores registrados como custo de aquisição no mapa de depreciação apresentado no curso da ação fiscal, base para a autuação*".

99. Por fim, assentou que:

> Isto posto, as comprovações disponibilizadas relativamente aos imobilizados 180000347-0; 180000348-0; 180000349-0, 30059124-0; e 30059377-0 não são suficientes para permitir a amortização, cabendo a manutenção da glosa neste aspecto, o que será efetivado pelo Anexo A deste Relatório.

100. A recorrente, somente em manifestação à diligência, registre-se, alega que "*a dedução dos encargos de amortização desses ativos está suportada no inciso III do art. 13 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, e art. 58 da Lei n. 4506, de 30.11.1964, que admitem a dedução de encargos de amortização de bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, o que é incontroverso no presente caso, por configurarem valores relativos a contratos com clientes, acordos de não competição e marcas registradas*".

101. Alega ainda que "*os art. 324 e 325 do RIR/99, vigente à época dos fatos, admitem expressamente a dedução da amortização de valores aplicados para aquisição de bens ou direitos que contribuam para o resultado de mais de um período*".

102. No caso em análise, a recorrente adquiriu 100% das ações da Etti em 19 de dezembro de 2011 por R$ 180 milhões, a qual não era coligada nem controlada da recorrente. Nesse sentido, conforme salienta o laudo, a gestão da Bunge viu-se "*obrigada a alocar esse preço de compra aos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos da Etti*", conforme trecho do laudo (e-fls. 17.747):

> A Bunge adquiriu 100% das ações da Etti em 19 de dezembro de 2011 por BRL 180 milhões. Entendemos que, como resultado da Transação**, a gestão da Bunge é obrigada a alocar esse preço de compra aos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos da Etti**, levando em consideração o ASC 805; o padrão de valor a ser utilizado na aplicação das regras de contabilidade de compra é o Valor de Mercado (Valor de Mercado).

103. Todavia, embora a legislação de regência permita a amortização de determinados ativos, conforme citado pela recorrente, tais ativos não se enquadram na espécie. Explico. Vejamos a legislação sobre o tema.

> **Lei 6.404, de 1976**
>
> Art. 183. [...]
>
> § 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:
>
> a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
>
> b) **amortização**, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou

Original

exercício de **duração limitada**, ou cujo objeto sejam bens de utilização **por prazo legal ou contratualmente limitado**;

Lei 9.249, de 1995

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, **exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços**;

Decreto 3.000, de 1999 (RIR/99)

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 2º **Somente serão admitidas as <u>amortizações</u> de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

[...]

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Art. 325. **Poderão ser amortizados**:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício **<u>tenha duração limitada</u>**, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte **<u>tenha o prazo legal ou contratualmente limitado</u>**, <u>tais como</u> (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

a) patentes de invenção, fórmulas e **processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões**;

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;

c) **custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;**

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como: [...]

[...]

Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

104. Verifica-se, pois, que amortização corresponde à diminuição do valor do ativo em razão da perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com <u>existência ou exercício de duração limitada</u>, ou cujo objeto sejam bens de utilização por <u>prazo legal ou contratualmente limitado</u>.

105. O ponto fundamental presente tanto na legislação societária quanto na legislação fiscal refere-se à limitação temporal de utilização do bem ou do exercício do direito. É dizer, nos casos em que não haja prazo determinado para exercício do direito adquirido, o capital aplicado na sua aquisição não poderá ser amortizado. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 153, de 1973:

Original

> 3. Cumpre analisar, preliminarmente, os pressupostos da amortização e os casos em que é admitida. **A amortização visa permitir que as empresas recuperem o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo demarcado legal ou contratualmente**.
>
> 4. Observa-se, pois, que a admissibilidade do encargo derivado da aplicação de capital baseia-se na **limitação do prazo de utilização do bem ou do exercício do direito no qual a empresa haja aplicado seus recursos**; ou, em outras palavras, na **perda gradativa de utilidade do bem ou do direito face à fluência do prazo, a priori conhecido, de sua existência**.
>
> 5. Ressalta evidente, portanto, o pressuposto da amortização: "limitação temporal de utilização do bem ou do exercício do direito".
>
> 6. A lei de regência permite, ainda, a amortização de outras espécies de dispêndios, entre os quais o constituído pelas despesas de organização da empresa, pré-operacionais ou pré-industriais, e de expansão das atividades industriais [...].

106. Observe-se ainda que a taxa anual de amortização é fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito e o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido, respeitado o limite do custo de aquisição do direito ou bem, ou o total da despesa efetuada, registrado contabilmente. Com efeito, conclui-se que nos contratos sem limitação temporal ou com previsão de indenização não há falar-se em amortização.

107. No caso em análise a recorrente não comprovou ter adquirido, com limitação temporal, os ativos intangíveis Marcas Registradas (180000347-0) e Relacionamento Não Contratual com Clientes (180000348-0); logo não faz jus à amortização. Quanto ao ativo "Acordo de Não Concorrência" (180000349-0), além de a recorrente também não comprovar a limitação temporal, acordos dessa natureza contemplam indenização, o que, como visto, também escapa à amortização.

108. Nestes termos, mantenho a glosa das despesas de amortização em relação aos ativos Marcas Registradas (180000347-0), Relacionamento Não Contratual com Clientes (180000348-0) e "Acordo de Não Concorrência" (180000349-0).

109. Em relação aos imobilizados 30059124-0 e 30059377-0, cujos valores não foram individualizados no laudo, a recorrente observa que "*o valor reconhecido a título de mais valia de bens do ativo da ETTI totalizava R$ 37.258.000, sendo que o valor dos ativos imobilizados n. 30059124-0 e n. 30059377-0 é, respectivamente, R$ 1.360.000 e R$ 2.930.000,00, ou seja, muito inferior ao valor total apurado no laudo, evidenciando que há razoabilidade nessa consideração*".

110. Com vistas a comprovar tais valores a recorrente "*apresenta como documento não paginável cópia eletrônica de balancete da época (planilha xls denominada Abertura Contábil ETTI), com a indicação de todos os ativos adquiridos e os respectivos valores considerados. A partir desse documento é possível confirmar o valor dos ativos imobilizados em questão (n. 30059124-0: R$1.360.000; e n. 30059377-0: R$ 2.930.000,00)*".

111. Cumpre esclarecer que laudo acompanhado de planilha de Excel não configura documento probatório hábil e idôneo a comprovar custo de aquisição de um ativo cuja documentação não fora apresentada durante a fiscalização tampouco durante a diligência - frise-se.

112. Nesse sentido, como já decidiu este colegiado, por unanimidade, no Acórdão nº 1201-005.568, de 16/05/2022, (Processo nº 10855.724113/2017-53) de Relatoria da Conselheira Viviani

Original

Bacchmi, o laudo desacompanhado de elementos probatórios suficientes não se presta a confirmar, na espécie, a alegação da recorrente.

113. Ante o exposto, mantenho a glosa das despesas de depreciação em relação aos ativos imobilizados 30059124-0 e 30059377-0.

Ativo nº 440947-1

114. Alega a recorrente em relação ao ativo nº 440947-1 que a "*a fiscalização não admitiu o valor referente à nota fiscal n. 60867, em razão de essa nota supostamente não ter sido apresentada. Ocorre que a fiscalização não identificou que esse documento foi efetivamente apresentado em resposta ao termo de intimação fiscal n. 1, sendo que o arquivo está nos autos*".

115. Com efeito, reapresentou a NF 60867 e requereu "*que a glosa dos encargos de depreciação calculados sobre essa parcela do custo de aquisição seja cancelada*".

116. De fato, a NF 60867 não foi aceita pela fiscalização, conforme Anexo A do Relatório de diligência (e-fls. 17.574; planilha "NF DIL", linha 2216). Todavia, conforme planilha "Anexo E Perc Comprovação" do referido Anexo A, verifica-se que, em relação ao ativo 440947-1, a parcela não reconhecida durante a fiscalização o fora na diligência. Portanto, o referido bem teve 100% do custo de aquisição comprovado no montante de R$920.597,13; logo não houve glosa. Veja-se:

Chave	Imob.	Sbnº	Denominação Classe	Denominação do imobilizado	Dt Incorp	Dt Inicio Deprec	Valor Aquisição	Valor Comprovado	% de Comprovação	Valor Comprovado na Diligência	VL Comprovado TOTAL (limitado ao Valor de Aquisição)	% de Comprovação Final
440947-1	440947	1	Máquinas e Equipamentos	MATERIAS E MAO OBRA APLICADOS NA INSTALACAO DOS	31/08/09	31/08/09	920.597,13	736.480,47	80,00%	220.406,18	920.597,13	100,00%
440947-0	440947	0	Máquinas e Equipamentos	SECADOR KEPLER WEBER 150TH SC-101A	30/06/09	30/06/09	1.120.927,29	736.480,47	65,70%	0,82	736.481,29	65,70%

117. Verifica-se, pois, não haver glosa a ser cancelada em relação ao ativo 440947-1.

Salários ativados

118. Ao analisar a composição do custo de aquisição dos ativos, conforme informado pela contribuinte, em específico os dados da planilha "SAP CONSOL" (Anexo A do Relatório de diligência, e-fls. 17.574) a autoridade fiscal constatou no campo "NOTA FISCAL/SÉRIE" a existência de nomes de pessoas e/ou expressões (TRANSF DIF ALÍQUOTA, SISTEMA SPED, RECLASSIFICAÇÃO, LANÇTO CONTÁBIL, DIF ALÍQUOTA), ao invés do número do comprovante (nota fiscal) correspondente ao registro. A contribuinte informou tratar-se de situações nas quais os salários de funcionários integraram o processo de "construção do ativo", não existindo para estes casos um comprovante fiscal (nota fiscal) específico.

119. Tendo em vista que, dos R$ 227 milhões de valores apropriados R$ 78 milhões advêm de registros com os citados nomes ou expressões, a fiscalização solicitou esclarecimentos acerca destes nomes e expressões, e selecionou por amostragem, o nome PAULA ALB4, para a comprovação do estorno, na conta de despesas com salários, dos valores de salários ativados relacionados a este nome, nos seguintes termos (e-fls. 17.312):

> Em questionamento anterior, relacionado aos "nomes" constantes das planilhas SAP que vocês juntaram para cada ativo, houve o esclarecimento de que tais lançamentos eram gerados por apropriação do salário (ou parte dele) dos funcionários que trabalharam na construção/projeto do respectivo ativo. Como tais registros não advinham de comprovantes fiscais (como as notas fiscais), o campo foi preenchido com o nome (ou parte do nome) dos funcionários. Na Resposta - Parte 7 recentemente

apresentada, vocês trouxeram a planilha SAP Consolidada, onde tais nomes continuam registrados. Abaixo segue tabela com os totais apropriados para cada um dos "nomes" que constam do campo das notas fiscais. Veja-se que dos R$ 227 milhões de Valor Apropriado, R$ 78 milhões advêm de registros com estes "nomes". Além disso, há registros com este campo vazio, sem dados. De se estranhar também alguns valores elevados, que a princípio, não seriam explicados pelo esclarecimento acima, ou seja, que seriam advindos de salários do respectivo funcionário. Independentemente destes fatos, solicito complementar a resposta, esclarecendo:

1) **Para cada "nome" constante da tabela abaixo, justificar a apropriação do valor no custo do bem**;

2) Como amostragem, selecionei os "nomes" PAUAL ALB, PAULA A, PAULA ALB, PAULA ALBE e PAULA ALBR, para os quais deve ser apresentada a comprovação de que as parcelas dos salários ativados não influenciaram o resultado fiscal.

Nota Fiscal / Série	Soma de Valor Apropriado
MIGUEL GAR	53.196,69
MIRIAN CRISTINA	1.169,94
NF08 OXCE TRANS	2.200,00

[...]

PAUAL ALB	2.940.952,75
PAULA A.	821.751,33
PAULA ALB	16.776.097,38
PAULA ALBE	4.224.373,22
PAULA ALBR	8.935.515,23
PEDRO	299.736,66
PGTO IRB INST.	3.094,55
RECLASSIFICACAO	-85.762,42
RICARDO FI	1.300.137,21
SERGIO SCH	2.700,00
SISTEMA SPED	1.000.000,00
SUAPE ARRENDAME	-10.527,00
TRANSF DIF ALIQ	-221.269,99
TRANSF. DIF. AL	-190.343,75
VALDIR GOU	140.825,35
VINICIUS S	1.673,49
WESLEN	39.826,73
(vazio)	2.449.361,51
Total Geral	**78.726.708,95**

120. Acerca do primeiro questionamento, qual seja, justificar a apropriação do valor no custo do bem para cada nome ou expressão, a contribuinte informou tratar-se de "*lançamentos manuais geralmente utilizados para alocações entre contas contábeis ou ajustes de lançamentos para corrigir ações eventualmente equivocadas, cabendo ao responsável por cada lançamento, o preenchimento do campo*". A seguir a íntegra da resposta (e-fls. 17.315):

Resposta: Informamos que os lançamentos contábeis realizados, referem-se a lançamentos manuais geralmente utilizados para alocações entre contas contábeis ou ajustes de lançamentos para corrigir ações eventualmente equivocadas, cabendo ao responsável por cada lançamento, o preenchimento do campo. Por ser um campo aberto, era praxe na empresa, preencher esse campo com o nome do responsável pelo lançamento. Como pode ser observado abaixo, os funcionários relacionados tinham relação direta com o projeto:

> • ALMIR GIRA (gerente de contabilidade da época, responsável pelo lançamento contábil);
>
> • CUSHMAN (empresa responsável pela administração do prédio);
>
> • PAUAL ALB (pessoa responsável pelo controle do PROJETO SAP e conciliações);
>
> Desta forma, podemos afirmar que todos os lançamentos realizados com estes históricos e incluídos na tabela, referem-se a realocações entre contas contábeis e possuem como contrapartida contas de resultado. Sendo despesas alocadas para cada um dos ativos imobilizados porque compunham o custo de cada projeto ou ativo.

121. Quanto ao segundo questionamento, comprovação de que as parcelas dos salários ativados não influenciaram o resultado fiscal, em relação aos nomes PAUAL ALB, PAULA A, PAULA ALB, PAULA ALBE e PAULA ALBR, cujo montante representa 38 milhões, a contribuinte explicou que "*controlava todos os lançamentos, podendo ser entre contas de ATIVOS*", afirmou que os lançamentos contábeis detalham a transferência dos valores de despesas (Folha de pagamento e outras despesas) para as contas de IMOBILIZADO. E concluiu que "*para todas as alocações nas contas de ATIVOS IMOBILIZADO, sempre houve a contrapartida para uma conta de despesa*". Veja-se (e-fls. 17.316):

> **Resposta:** Durante toda a etapa do projeto, a Bunge controlava todos os lançamentos, podendo ser entre contas de ATIVOS, ou seja, alocação entre IMOBILIZADO em ANDAMENTO para o IMOBILIZADO em utilização, **conforme podem ser observados no print do sistema de controle abaixo**:
>
> [...]
>
> Continuando no processo, temos os lançamentos contábeis detalhando a transferência dos valores de despesas (Folha de pagamento e outras despesas) para as contas de IMOBILIZADO. Este é um lançamento realizado em dezembro 2010:
>
> [...]
>
> Observa-se, que para **todas as alocações nas contas de ATIVOS IMOBILIZADO, sempre houve a contrapartida para uma conta de despesa**.

122. A autoridade fiscal entendeu que a recorrente não comprovou o alegado. Veja-se:

> Com a devida vênia, mas **o conteúdo apresentado na resposta não permite afirmar que *"todos os lançamentos realizados com estes históricos e incluídos na tabela, referem-se a realocações entre contas contábeis e possuem como contrapartida contas de resultado"***. Essa foi a argumentação verbal prestada pela RECORRENTE, para a qual solicitamos esclarecimentos e justificativas adicionais, e não genéricas como a acima apresentada. Definitivamente a RECORRENTE não respondeu ao solicitado, uma vez que há vários outros nomes para os quais não esclareceu nada, além de todas as demais expressões constantes da tabela. De se atentar que vários deles representam valores apropriados elevados, que impactaram significativamente no valor do ativo.
>
> Já para o segundo questionamento, que foi específico para um dos nomes (PAULA ALB), a RECORRENTE assim se manifestou: [...]
>
> Veja-se que o esclarecimento pediu a comprovação do estorno nas contas de resultado dos valores de salários ativados para os registros com os campos NOTA FISCAL/SÉRIE preenchido com PAULA ALB (ou as outras diversas formas de grafia deste nome). A tabela abaixo elenca estes registros:

Original

Tabela 5 - Valores Apropriados - PAULA ALB

Nota Fiscal/Série	Soma de Valor Apropriado
PAUAL ALB	2.940.952,75
PAULA A.	821.751,33
PAULA ALB	16.776.097,38
PAULA ALBE	4.224.373,22
PAULA ALBR	8.935.515,23
Total Geral	**33.698.689,91**

Mais uma vez a RECORRENTE não logrou êxito em esclarecer o solicitado. Não é possível fazer nenhuma correlação dos valores da tabela acima com os valores constantes nas telas de sistema juntadas na resposta. E relativamente aos campos não preenchidos (vazios), conforme alertado no pedido de esclarecimento, a RECORRENTE nada argumentou.

Assim, relativamente aos registros do SAP CONSOL, onde o campo NOTA FISCAL/SÉRIE está preenchido com nomes e/ou expressões, ou sem preenchimento (vazio), os respectivos valores apropriados não foram considerados como comprovados.

123. Em sua manifestação, a recorrente afirma, em relação ao primeiro questionamento, que "*foram prestados esclarecimentos para todos os lançamentos indicados pela fiscalização e não somente para os três acima mencionados. Em todos os itens, as informações apresentadas evidenciam que se trata de despesas diversas, principalmente com salários, relacionadas ao Projeto SAP, as quais foram estornadas do resultado para serem registradas como parte do valor do ativo imobilizado. É o que se verifica a partir da aba Base Fiscal do arquivo .xls denominado Retorno fiscal - Dúvidas lançamentos manuais, que é novamente anexado"*.

124. Note-se que a recorrente reitera o que fora dito durante a diligência. Quanto à planilha apresentada que contempla 69 registros, cujo montante é 78,726 milhões, para 68 registros consta a seguinte informação: "*Lançamento manual - reclassificando resultado x Projeto de Investimento. Conforme CPC, despesas com a aquisição do imobilizado deve ser integrado ao custo do ativo imobilizado*" e para um registro: "*Carga dos saldos contábeis do sistema antigo (Oracle) para o novo sistema (SAP). Todas as notas fiscais que entraram no Oracle e não foram capitalizadas foram carregadas via carga de base para o novo sistema*".

125. Quanto ao segundo item também reiterou o que fora dito durante a diligência e, novamente, limitou-se a apresentar *print* do sistema de controle interno.

126. Como se vê, em relação ao primeiro questionamento a contribuinte prestou informações genéricas; em relação ao segundo questionamento, ocasião em que deveria comprovar mediante documentação hábil e idônea o montante de 38 milhões, limitou-se a apresentar *print* de telas sistema de controle interno.

127. A meu ver, tais documentos não configuram provas hábeis e idôneas a comprovar o alegado. Nesse sentido, mantenho a glosa.

Depreciação de juros capitalizáveis

128. A fiscalização constatou nos arquivos apresentados pela contribuinte vários itens com a descrição "Juros capitalizáveis" ou "Juros capitalizados" que totalizam despesas de depreciação de

R$ 8.154.605,02, em 2010; R$ 7.764.647,99, em 2011; e R$ 8.189.039,88, em 2012; conforme anexos F, G e H do Relatório Fiscal (e-fls. 12.386). Verificou ainda que a contabilidade também registra a conta 1402020003 - Juros capitalizados, base para o cálculo desta depreciação de juros.

129. Na espécie, com base nas normas contábeis - CPC 20 e 27 - a contribuinte imobilizou parcelas de juros atribuíveis a um ativo. De acordo com o CPC 20, "*Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo qualificável não tivessem sido feitos. Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável particular, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis ao ativo qualificável podem ser prontamente identificados.*".

130. Após discorrer sobre o CPC 20 e 27, a fiscalização assentou que "*no campo fiscal, a legislação é bem restritiva em relação aos bens que podem ser objeto de depreciação, e os juros, definitivamente, não estão contemplados nesta possibilidade"*. Citou os trechos da Solução de Consulta nº 60, de 2011:

> 7. O art. 305, caput, do RIR/1999, inserido no capítulo que cuida da apuração do lucro operacional, prescreve que "poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal" (dos bens depreciáveis trata o art. 307 do Regulamento).
>
> 7.1. Por sua vez, o art. 309, caput, do RIR/1999, dispõe que "a quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis" (destacou-se).
>
> 8. Registre-se que a determinação do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive no que se refere à depreciação, segue as mesmas normas de apuração do IRPJ (art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, arts. 3º e 44).
>
> 9. No concernente aos anos-calendário anteriores a 2008, incide no caso em foco o **art. 374 do RIR/1999**. Este dispositivo, o qual disciplina **a dedutibilidade dos juros pagos ou incorridos para financiar a aquisição de bens do ativo imobilizado, prescreve que eles poderão ser lançados como custos ou despesas operacionais na contabilidade da peticionante**. O Parecer Normativo CST nº 127, de 1973, no qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplina o tratamento tributário a ser dispensado aos ônus de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos, firma entendimento de que eles são considerados despesas operacionais independentemente de o valor mutuado vincular-se à aquisição de bens (de capital) a serem incorporados ao ativo imobilizado. O Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de outubro de 1976, reforça o entendimento exarado no PN CST nº 127, de 1973.

131. Com base na referida solução de consulta, assentou a fiscalização que a contribuinte poderia deduzir tais juros diretamente como despesas, *"desde que tivesse demonstrado a existência destes juros, com a apresentação dos respectivos contratos de financiamento e a forma de apuração, o que, como já visto, não foi feito!*". Com efeito, ante a não apresentação de provas glosou tais despesas.

132. Em primeira instância a recorrente alegou que a sistemática adotada por ela (via depreciação) é mais favorável ao fisco, vez que reduz o montante a ser deduzido da apuração

Original

tributária ao final do ano-calendário. Aduziu que, ainda que não pudessem integrar as quotas de depreciação, os juros seriam dedutíveis como despesa financeira, à medida que incorridos, pelo regime de competência. Nesse caso, a fiscalização teria incorrido em nulidade, pois não seguiu as orientações contidas no Parecer Normativo Cosit 2/96, referente à inobservância do regime de competência e a possível postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL.

133. A decisão recorrida manteve a glosa sob os seguintes fundamentos:

> Na forma do art. 13 da Lei 9.249/95, consolidado no §5º do art. 305 do RIR/99, **somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços**. Não é o caso dos juros.
>
> Quanto à possibilidade da dedução de juros como **despesa financeira**, trata-se de situação estranha a esse processo. Ademais, **não houve comprovação**, conforme afirma a fiscalização ao admitir a possibilidade, desde que fossem apresentados os respectivos contratos de financiamento e a forma de apuração, fl. 12198.
>
> Tampouco, há que se falar em inobservância de regime competência, visto que a glosa foi efetivada por inobservância da norma e por falta de documentação.

134. Em recurso voluntário a recorrente reiterou tais argumentos e pontuou que "*A prova que as autoridades fiscais e julgadores estão exigindo da recorrente não existe! É que, sempre que a recorrente capta recursos para sua operação, ela aloca os respectivos juros nos ativos em construção ou adquiridos. Este procedimento, como dito, encontra respaldo nos CPC 20 e 27, conforme reconhecido pela fiscalização*". E finalizou: "*o procedimento adotado pela recorrente consiste em capitalizar os juros relativos aos recursos obtidos para sua operação nos ativos em construção ou adquiridos. Daí não haver um contrato de financiamento específico para a aquisição ou construção de cada ativo*".

135. Conforme pontuou a decisão recorrida, nos termos do art. 13 da Lei 9.249/95, base legal do §5º do art. 305 do RIR/99, somente é permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Não é o caso dos juros.

136. Entretanto, os juros vinculados a tais bens poderiam ser deduzidos, conforme salientou a fiscalização, desde que a recorrente *"tivesse demonstrado a existência destes juros, com a apresentação dos respectivos contratos de financiamento e a forma de apuração*", o que não aconteceu na espécie.

137. Todavia, a recorrente, "*intimada a apresentar as memórias de cálculo dos juros em questão e os respectivos contratos de financiamento, conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 14 deste procedimento,* ***deixou de apresentar o solicitado, asseverando que não mantém contratos de financiamento específicos*** *para a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado*".

138. Em diligência a recorrente reiterou as alegações já apresentadas e como elemento comprobatório limitou-se a apresentar "*memória de cálculo e esquema contábil desses valores*" e "*arquivo não paginável em formato* xls *denominado Juros capitalizados BAL, o qual possui toda a relação dos lançamentos contábeis efetuados a título de juros capitalizados*", todavia não fora apresentado nenhum contrato de financiamento que demonstrasse os juros capitalizados.

Original

139. Nestes termos não há falar-se em dedução de tais valores, tampouco em nulidade por falta de observância do regime de competência, afinal, não fora apresentada documentação comprobatória.

140. Nego provimento à matéria e mantenho a glosa depreciação de R$ 8.154.605,02 em 2010, R$ 7.764.647,99 em 2011, e R$ 8.189.039,88 em 2012.

Depreciação além do saldo depreciável

141. Segundo a fiscalização, a contribuinte deduziu despesas de depreciação além do saldo depreciável no início de cada período. Para apuração do saldo depreciável, a autoridade fiscal, partiu dos dados informados nos arquivos apresentados, e apurou o valor do saldo depreciável conforme fórmula abaixo:

$$SALDO\ DEPRECIÁVEL = VA - VA\ x \frac{MESES}{VU\ x\ 12}$$

Onde:

VA = Valor da Aquisição

MESES = Nº de meses entre a data da incorporação do bem e 31/12 do ano anterior;

VU = Vida Útil (em anos)

142. Calculado o valor para cada registro dos arquivos, comparou-os com o valor da depreciação no exercício, e nos casos em que este resultou maior que o saldo depreciável, procedeu-se à glosa da diferença.

143. Note-se que a fiscalização avaliou se os registros que incorreram nesta infração foram objeto de uma das outras duas irregularidades, com vistas a eliminar eventual duplicidade de autuação. Na espécie, elegeu-se o maior valor dentre as irregularidades incorridas em cada registro.

144. Os totais anuais da depreciação em excesso nesta infração foram: R$ 8.430.086,58 em 2010, R$ 4.267.653,81 em 2011, e R$ R$ 2.624.493,77 em 2012, conforme anexos F, G e H do Relatório Fiscal.

145. Em impugnação a recorrente questionou, na essência, a aplicação de fórmula geral pela fiscalização e alegou existência de situações particulares que inviabilizam a utilização da regra geral. Citou como exemplo o item reflorestamento para ilustrar o seu argumento.

146. A decisão recorrida manteve o lançamento e salientou que, diante de glosas objetivas, caberia à impugnante apontar objetivamente os itens glosados que efetivamente estavam errados e apontar a falha no cálculo, e não questionar de forma genérica a glosa e pugnar por sua nulidade. Veja-se:

> Entretanto, a impugnante faz suas alegações de maneira superficial e sem objetividade. Após 17 meses de fiscalização, diante de glosas objetivas consignadas nos anexos F, G e H, não pode a impugnante limitar-se a exemplificar uma situação sem apontar objetivamente qual item glosado será impactado.
>
> Nesta altura das discussões, cabe à impugnante apontar objetivamente quais os itens da planilha de glosas estão efetivamente errados apontando falha em seus cálculos. Não pode

> questionar genericamente a aplicação da glosa e esperar que o julgador anule todo o lançamento. Cabe a quem alega construir os vínculos entre suas alegações e o que se quer provar.
>
> Mesmo no exemplo dado, caberia à empresa demonstrar que o Saldo Depreciável era superior ao Valor da aquisição no período glosado em função dos acréscimos X e Y e, qual item do anexo esse novo cálculo impactaria.

147. Em recurso voluntário, a recorrente reiterou as alegações genéricas de primeira instância, bem como "*erro de premissa adotado pela fiscalização*", "*falta de aprofundamento na investigação dos fatos e das situações peculiares que envolvem a atividade*", pontuou que *"esclarecimentos apresentados pela recorrente durante a fiscalização, inclusive em relação à exaustão, sequer foram apreciados pela autoridade fiscal*" e pugnou pela "*nulidade do trabalho fiscal e das conclusões por ele sustentadas*".

148. Durante a diligência, narra a autoridade fiscal que a recorrente "*não trouxe novos comprovantes relativamente a esta fundamentação, e procurou apenas, e mais uma vez, questionar o critério adotado pela Fiscalização, levantando situações específicas, onde o critério não se aplicaria*". Veja-se a resposta da recorrente:

> Primeiramente, é oportuno informar que **o sistema SAP da empresa está parametrizado para não depreciar além do saldo depreciável**. Ou seja, não há possibilidade de termos um ativo "negativo", o que significa afirmar que ao zerar o valor, cessa a depreciação daquele bem. No que se refere a esse item, como forma de comprovar o correto procedimento adotado pela empresa, partimos do arquivo consolidado onde foram apresentadas pela fiscalização as glosas dos valores depreciados além do saldo depreciável. Em cada uma das 'abas' da planilha denominada "Base consolid_Depr_vida útil", tratamos individualmente os casos, por número de ativo, demonstrando as razões pelas quais não devem prevalecer as glosas, vejamos abaixo alguns exemplos quanto aos levantamentos:
>
> **Ativos com saldo a depreciar, mas apresentado como zero pela fiscalização**:
>
> 1) Ativo 20004837-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 5.019.857,86;
>
> 2) Ativo 30014262-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 310.479,86;
>
> 3) Ativo 30004454-0 em que o saldo depreciável apontado na planilha fiscal é zero, enquanto que no sistema SAP ainda havia um saldo a depreciar de R$ 183.548,11;
>
> **Ativos com saldo a depreciar diferente do valor constante no SAP sem qualquer justificativa**:
>
> 1) Ativo 1149162-0 saldo depreciação de R$ 177.857,81, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 564.933,75;
>
> 2) Ativo 286225-0 saldo depreciação de R$ 196.326,11, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 539.896,80;
>
> 3) Ativo 408655-18 saldo depreciação de R$ 212.856,16, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 5.445.570,18;
>
> Dessa forma, considerando que não é possível existir um ativo "negativo", bem **como não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que poderiam ter sido feitas nos ativos, que consequentemente aumentam a sua vida útil**, não se pode admitir os valores lançados procedem.
>
> Conforme demonstrado nos exemplos apresentados, **em nenhum caso o registro constante no sistema SAP confere com os valores apresentados na planilha fiscal**.

149. Como se vê, durante a diligência a recorrente apontou que o seu sistema de controle

interno - SAP - "*está parametrizado para não depreciar além do saldo depreciável*", bem como que "*não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que poderiam ter sido feitas nos ativos, que consequentemente aumentam a sua vida útil*".

150. A autoridade diligenciante, por sua vez, reiterou que "*os dados utilizados na apuração desta parte da glosa foram fornecidos pela própria CONTRIBUINTE, ainda no curso da ação fiscal, conforme mapas de depreciação dos anos de 2010 a 2012, disponibilizados na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03*", conforme consta dos Anexos F, G e H do Relatório Fiscal, onde constam as glosas efetuadas.

151. Observou ainda que no referido TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03 (e-fls. 858), a fiscalização consignou que os mapas de depreciação deveriam estar em consonância com os valores declarados nas respectivas DIPJ e não com o SAP.

152. Nesse sentido, afastou a argumentação da recorrente e assentou que o fato de o sistema interno da empresa - SAP - não apontar para excessos, não significa que a apuração realizada pela Fiscalização, baseada em dados fornecidos pela própria contribuinte, contenha erros.

153. Em seguida a autoridade fiscal analisou um dos pontos específicos apontados para demonstrar o equívoco alegado pela recorrente. Veja-se:

> Na argumentação da RECORRENTE contida na Resposta 5 - Parte 2 desta Diligência, acima reproduzida, ela pretendeu questionar toda a glosa da Fiscalização por meio de 6 situações específicas, as quais também carecem de coerência. Vejamos uma dessas situações, a argumentação do imobilizado 1149162-0:
>
> > 1) Ativo 1149162-0 saldo depreciação de R$ 177.857,81, enquanto que no sistema SAP consta o valor de R$ 564.933,75;
>
> [...]
>
> Pelo Mapa de Depreciação fornecido pela CONTRIBUINTE ainda no curso da ação fiscal, o valor de aquisição do bem foi de R$ 988.098,96 (visto acima na planilha), com prazo de depreciação de 25 anos (300 meses), o que daria uma depreciação mensal de R$ 3.293,66. A primeira diferença apontada pela RECORRENTE reside no saldo depreciável apurado pela Fiscalização, de R$ 177.857,81, ao passo que a RECORRENTE, nesta tela acima, apurou R$ 174.564,15. Vê-se que a diferença de R$ 3.293,66 consiste na depreciação equivalente a 1 mês, o que enseja que **no cálculo da Fiscalização, apurou-se o total depreciado até 01/01/2010, e a CONTRIBUINTE, 01/12/2009, o que favoreceu a empresa, pois apurou-se um saldo depreciável maior.** A segunda diferença também está no saldo depreciável, ao Sistema SAP apontar para um saldo depreciável de R$ 564.933,75, contra o valor de R$ 177.857,81 apurado pela Fiscalização. Vale repetir a argumentação da RECORRENTE para esta situação (grifamos):
>
> > Dessa forma, considerando que não é possível existir um ativo "negativo", **bem como não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que poderiam ter sido feitas nos ativos**, que consequentemente **aumentam a sua vida útil**, não se pode admitir os valores lançados procedem. Conforme demonstrado nos exemplos apresentados, em nenhum caso o registro constante no sistema SAP confere com os valores apresentados na planilha fiscal.
>
> Com a devida vênia, "melhorias"? Agora, em sede de diligência, a CONTRIBUINTE vem argumentar que houve melhorias em alguns ativos, **sem apresentar nenhuma prova**? Sobre esta questão de melhorias, cabem algumas considerações:
>
> > • O mapa de depreciação fornecido pala CONTRIBUINTE contempla o campo SALDO RESIDUAL CONTÁBIL, que no caso deste ativo aponta para o valor de R$ 188.311,25. A Fiscalização não utilizou de pronto este valor, e refez o cálculo deste saldo, apurando, como visto, R$ 177.857,81. Certo é que o montante registrado no

> SAP, de R$ 564.933,75, não está contemplado no mapa fornecido à Fiscalização, valendo lembrar que este mapa, como já explicitado, estava em sintonia com a DIPJ.
>
> • Sobre eventuais melhorias, que aumentariam o valor do bem e/ou a sua vida útil para fins de depreciação, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, lavrado no curso da ação fiscal, demandou, em seus itens 2.1.p, 2.1.q, 2.1.r, 2.1.s, a apresentação de dados relacionados com eventual reavaliação, inclusive o aumento de sua vida útil, sendo que a CONTRIBUINTE não trouxe **nenhuma** informação a este respeito, ou melhor, respondeu ao item 2.1.k do TIF 03, que demandou informações acerca da vida útil do bem, da seguinte forma (grifos do original):
>
> [...]
>
> Ou seja, os mapas fornecidos no curso da ação fiscal já continham os efeitos de reavaliação, que resultaram no aumento da vida útil de vários bens. Assim, não procede a argumentação de que "*não foram analisadas quando da fiscalização melhorias que **poderiam** ter sido feitas nos ativos, que consequentemente aumentam a sua vida útil*"
>
> O raciocínio acima vale para as outras 5 situações levantadas pela CONTRIBUINTE, **não procedendo a argumentação da RECORRENTE de que o saldo depreciável registrado no sistema SAP é o correto, e o dado constante dos mapas de depreciação fornecidos à Fiscalização estavam incorretos**!

154. Verifica-se, pois, que as informações apresentadas pela recorrente durante a diligência foram rebatidas e restou consignado, em resumo, que em alguns períodos a depreciação favoreceu a recorrente e os mapas depreciação fornecidos no curso da ação fiscal já continham os efeitos de reavaliação, que resultaram no aumento da vida útil de vários bens. É dizer, não assiste razão à recorrente.

155. Em manifestação à diligência, além de não apresentar elementos probatórios - tal qual durante a diligência - a recorrente limitou-se a posicionar-se, novamente, de forma genérica nos seguintes termos: "*No que tange a esse item, a requerente ratifica tudo o que já foi exposto nos autos, e pede que a glosa seja anulada*".

156. Nestes termos mantenho a glosa em relação à matéria.

157. Em resumo, ante os fundamentos acima, em relação às despesas com depreciação, acato a redução de glosa no montante total de R$16.987.225,28, conforme Tabela 6 - Anexo A - Totais Glosa (e-fls. 17.557), sem considerar o Livro de Entrada do ICMS e ISS como elemento probatório.

Receitas de subvenções e investimentos (item 3.3. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.208)

Recurso voluntário

158. Trata-se de concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados da Bahia, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Piauí e Pernambuco, em razão de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e a recorrente. Após analisar respectivos benefícios a autoridade fiscal concluiu que a recorrente enquadrou, equivocadamente, tais benefícios como subvenção para investimentos, quando o correto seria subvenções para custeio, as quais devem integrar o resultado fiscal da empresa.

159. Assim, nas palavras da autoridade fiscal, "*os valores de R$ 151.509.233,73 (2010), R$ 206.495.142,83 (2011), e R$ 251.851.089,54 (2012) foram objeto de autuação na apuração anual do*

Original

IRPJ e da CSLL, por contabilização imprópria, com repercussão na apuração da multa isolada pela insuficiência de estimativas".

160. A decisão recorrida, ao amparo do PN Cosit nº 112, de 1978, negou provimento à matéria, ao argumento de que "*o benefício da dispensa do pagamento do ICMS não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, correto o procedimento da Fiscalização*".

161. Todavia, a legislação utilizada pela fiscalização é anterior à Lei Complementar nº 160/2017 que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no artigo 30 da Lei 12.973/2014. Vejamos o arcabouço legislativo sobre o tema.

162. Em síntese, nos termos dos art. 392 e 443 do Decreto 3000, de 1999 (RIR/99), as subvenções correntes para custeio ou operação serão computadas na determinação do lucro operacional e as subvenções para investimento não o serão desde que cumpridos os respectivos requisitos. Veja-se:

> Art. 392. **Serão computadas na determinação do lucro operacional**:
>
> I - as **subvenções correntes para custeio** ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (**Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV**);
>
> [...]
>
> Art. 443. **Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que **(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):**
>
> I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou
>
> II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

163. Ao interpretar a matéria, o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, na linha do posicionamento defendido pela fiscalização, assentou quando ocorre a subvenção e estabeleceu os requisitos necessários para que o benefício seja caracterizado com subvenção para investimento:

> O patrimônio da empresa beneficiária com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado Capital Próprio, ao contrário do Capital Alheio ou de Terceiros, que é sempre exigível e cobrável. [...] Em resumo, Subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor..
>
> [...]
>
> II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:
>
> a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

> b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
>
> c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

164. Todavia, houve uma mudança profunda na matéria com o advento da Lei Complementar 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei 12.973, de 2014, e inseriu os §§ 4º e 5º. Com efeito, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, para fins de tributação de IRPJ e CSLL, passaram a ser considerados subvenções para investimento, vedado qualquer outro requisito ou condição não previsto no referido artigo 30. Assentou-se que tal entendimento tem efeito retroativo, é dizer, aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Veja-se:

> Art. 30. 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 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 nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)
>
> I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II - aumento do capital social.
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 2º **As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa** da que está prevista no caput , 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, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput , esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § **4º Os incentivos e os benefícios fiscais** ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no **inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal *[ICMS],*** concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo**. **(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)**
>
> § 5º O disposto **no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados**. **(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)** (Grifo nosso)

165. Como se vê, nos termos do §4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973, com as alterações promovidas pela LC 160, de 2017, que têm efeitos retroativos - frise-se - os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, considerados subvenções para

investimento, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

166. O art. 10 LC 160, de 2017 reconheceu também a aplicabilidade dos §§ 4º e 5º do referido art. 30 aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal[6] por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da referida LC, **desde que atendidas as exigências de registro e depósito de novo convênio entre os Estados, nos termos do art. 10 e 3º da LC.** Veja-se:

> **Art. 10.** O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

> **Art. 3º** O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:
>
> I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
>
> II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.
>
> § 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.
>
> § 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:
>
> I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;
>
> II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

[6] CF. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Original

> III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;
>
> IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais **in natura**;
>
> V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.
>
> § 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.
>
> § 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.
>
> § 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do **caput** deste artigo.
>
> § 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.
>
> § 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

167. Em consonância com a LC 160, de 2017, o **Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)** celebrou o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, e regulamentou em suas cláusulas segunda, terceira e quarta, o procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto subvenção para investimento - publicação em diário oficial, relação dos atos normativos, registro e depósito no Confaz e o prazo para atendimento por parte das pessoas políticas. Veja-se:

> **Cláusula primeira** Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.
>
> [...]
>
> **Cláusula segunda** As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:
>
> I - **publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos**, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

> II - **efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ**, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.
>
> § 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.
>
> § 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.
>
> § 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.
>
> **Cláusula terceira** A **publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação** de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:
>
> [...]
>
> **Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ** da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, inclusive os correspondentes atos normativos, de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:
>
> [...]

168. Em diligência, conforme relatado, a autoridade fiscal comprovou o cumprimento dos requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 2017, conforme trecho relatório de diligência a seguir:

> Decorrido o prazo de sobrestamento, a empresa foi intimada a comprovar os requisitos tratado pelo Convênio ICMS nº 190/17.
>
> Já com relação ao segundo item, foram apresentadas as seguintes cópias, extraídas dos Diários Oficiais, dos Estados de Goiás, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Pernambuco:
>
> • Goiás: 9193, 9264, 9289, 9350, 9360;
>
> • Piauí: 17691, 17988, 18069;
>
> • Bahia: 18270, 18288;
>
> • Mato Grosso do Sul: 14979, 15098
>
> • Mato Grosso: 1420;
>
> • Pernambuco: 45801, 46485
>
> Foram apresentadas as seguintes cópias dos Certificados de registro e depósito SE/CONFAZ:
>
> • Goiás: 3/18, 18/18, 65/1880/185/19;
>
> • Piauí: 23/18, 40/186/19;
>
> • Bahia: 20/18, 41/18;
>
> • Mato Grosso do Sul: 29/18, 58/18, 70/18, 78/18, 8/19;
>
> • Mato Grosso: 46/18;
>
> • Pernambuco: 5/18, 15/18, 61/18, 11/19
>
> Esses certificados foram publicados no Portal Nacional de Transparência Tributária do CONFAZ.
>
> **Os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/17 foram comprovados**. (Grifo nosso)

169. Cumpridos, pois, os requisitos da Lei Complementar 160/17, os benefícios fiscais ora discutidos devem ser enquadrados como subvenções de investimento. Com efeito, tais receitas devem ser excluídas da apuração do lucro real. Em razão da relação de causa e efeito, exclui-se também da tributação a CSLL e o reflexo desta matéria no cálculo da multa isolada.

170. Nesse mesmo sentido caminha a jurisprudência deste Carf:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2012, 2013
>
> IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA
>
> Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real. (Acórdão Carf nº 1201-002.896, de 16/04/2019, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**
>
> Ano-calendário: 2003
>
> BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS, VINCULADOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.
>
> A partir da inclusão dos §§ 4° e 5° no artigo 30 da Lei n° 12.973/2014 as únicas exigências, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, são as que constam no caput daquele dispositivo: (i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros, estando superada a exigência contida no PN. CST 112/1978, quando à necessária sincronia entre os valores recebidos a título de subvenção e os investimentos realizados. A disposição se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.
>
> No caso concreto, embora os textos legais que instituíram o benefício não sejam tão claros quanto aos compromissos e contrapartidas que deviam ser assumidos pela empresa beneficiária, observa-se que, no mínimo, algumas contrapartidas de investimentos eram exigidas e submetidas ao controle e avaliações periódica do Estado concedente. Outrossim, há, ainda, que se considerar que a autoridade fiscal não teceu juízo de valor acerca da intenção ou não do ente subvencionador ou exigiu da recorrente a apresentação de quaisquer documentação concernente à natureza do incentivo, nem questionou o registro dos valores recebidos em conta de reservas de lucros, limitando-se a solicitar a comprovação de sua efetiva aplicação em ativos utilizados na atividade. Deste modo, restaram atendidas as exigências mínimas para o reconhecimento do mencionado incentivo como subvenção para investimentos, tal como previstas na nova normatização do tema introduzida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014. (Acórdão nº 9101-005.703, de 11/08/2021, Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado).

171. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Despesas com hedge (item 3.4. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.233)

Recurso voluntário

172. A autoridade fiscal apurou que a recorrente realizou operações de derivativos com vistas a proteger contratos de financiamentos na modalidade de pré-pagamento de exportação (PPE) e concluiu que "*a operação de PPE, além de ser uma operação de financiamento, funciona naturalmente como instrumento de hedge cambial, e deste modo, a BUNGE não teria necessidade de*

realizar operações com derivativos visando à proteção dos empréstimos de pré-pagamento de exportações".

173. A seguir as justificativas da fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 12.242):

> **c) Dos Pré-Pagamentos de Exportação (PPE) - Hedge Natural**
>
> A BUNGE possuía diversos financiamentos em moeda estrangeira, sendo que todos eles foram firmados na modalidade de pré-pagamento de exportações (PPE).
>
> [...]
>
> A operação de pré-pagamento se caracteriza pela concessão, por uma pessoa jurídica não residente (que pode ser o próprio importador estrangeiro ou não) ou um banco no exterior, de empréstimo sob a forma de adiantamento sobre os valores que vierem a ser devidos a um exportador nacional, em virtude de determinada exportação de mercadorias. Assim, tem-se a aplicação de recursos em moeda estrangeira na liquidação de contratos de câmbio, anteriormente ao embarque das mercadorias ou da prestação de serviços. [...]
>
> Assim, o PPE é uma operação em que o exportador capta empréstimos em moeda estrangeira, vinculando a liquidação do compromisso assumido com a geração de exportações a serem realizadas.
>
> No caso da empresa aqui fiscalizada, o financiador é o próprio importador: CEVAL INTERNATIONAL LTD, empresa pertencente ao grupo econômico BUNGE. Deste modo, a BUNGE quitará o empréstimo diretamente com o embarque das mercadorias.
>
> [...]
>
> Ocorre que, no presente caso, os riscos cambiais são eliminados, já que pelo formato do negócio, o exportador embarca mercadorias para importadores, não estando sujeito a variações cambiais, pois sua única obrigação é entregar a quantidade de mercadorias já previamente acertada quando do recebimento do empréstimo.
>
> [...] **O único risco que a BUNGE estaria sujeita seria a hipótese de não ter a mercadoria para entrega, neste caso ela teria que quitar o empréstimo com recursos financeiros, estando sujeita a variações da moeda estrangeira**.
>
> Caso a empresa já tenha a mercadoria em estoque, qualquer alteração da relação entre as moedas também afetaria a receita com as exportações, na mesma proporção que afetaria a dívida. Ou seja, com uma desvalorização do câmbio, a dívida aumentaria, mas de outro lado, a receita com as exportações também aumentaria, na mesma proporção, eliminando a possibilidade de risco cambial.
>
> [...]
>
> A empresa poderia alegar que o saldo de estoques de mercadorias destinadas à exportação não é equivalente às obrigações **contraídas no momento da contração dos empréstimos**, e que, portanto, tais empréstimos ficariam expostos em razão da diferença temporal entre a data da contratação e a data da aquisição. Não cabe esta alegação. A BUNGE tem por prática negociar soja de safras futuras, que ainda não foram plantadas, sendo que estas safras são negociadas com um preço fixo, em reais.
>
> Ou seja, muito embora a BUNGE não possua a totalidade de mercadoria em estoque, ela possui contratos de soja a receber com quantidades suficientes para quitar os empréstimos. **[...]**
>
> Além disso, visando proteger seu estoque de mercadorias e as compras de safras futuras**, a BUNGE contrata operações de venda no mercado futuro de mercadorias em Chicago (CBOT), ou seja, ela também não está sujeita a variações no preço da *commodity* (soja).**
>
> Ademais, de se lembrar que a BIC foi ao mesmo tempo a financiadora e a importadora nesta relação, o que reforça ainda mais a tese aqui exposta, do hedge natural, uma vez que, com esta formatação, há a eliminação da figura do intermediário, e a quitação da operação passa a ser automática.

Original

> De todo o exposto acima, **é possível concluir que a operação de PPE, além de ser uma operação de financiamento, funciona naturalmente como instrumento de hedge cambial, e deste modo, a BUNGE não teria necessidade de realizar operações com derivativos visando à proteção dos empréstimos de pré-pagamento de exportações**.

174. Após analisar o volume das operações de derivativos ao longo de 2010 e verificar que "*de janeiro a agosto, sem considerar os empréstimos dos PPE, o volume de contratação das operações de derivativos estava positiva (posição comprada em moeda estrangeira), igualmente à exposição cambial*", entendeu a autoridade fiscal estar "*comprovado que durante o período de janeiro a agosto de 2010, a BUNGE realizou operações com derivativos que não tinham a função de cobertura*". Assim, considerou que todos os contratos liquidados neste período estavam sujeitos à "*apuração das perdas e ganhos, conforme regramento para as operações não consideradas como de cobertura*".

175. Dessa forma, descaracterizou as operações de hedge para os contratos de derivativos (Swap e Forward) que especifica encerrados no período de janeiro a agosto, considerou as perdas dedutíveis somente até o limite dos ganhos e glosou o saldo líquido das diferenças dos débitos e créditos apurados no período, conforme tabela abaixo; observando-se que os ganhos obtidos nos meses fevereiro e março foram compensados com as perdas obtidas em abril (e-fls. 12.268):

Tabela 22: Apuração de Ganhos e Perdas

Mês	Débitos	Créditos	Diferença	Saldo líquido
Janeiro	51.728.872,18	17.555.512,53	-34.173.359,65	-34.173.359,65
Fevereiro	1.852.000,00	15.068.000,02	13.216.000,02	
Março	1.210.000,00	2.487.500,00	1.277.500,00	
Abril	70.330.747,93	12.291.307,50	-58.039.440,43	-43.545.940,41
Maio	21.723.500,00	9.275.749,63	-12.447.750,37	-12.447.750,37
Junho	23.143.000,00	5.039.250,00	-18.103.750,00	-18.103.750,00
Julho	64.403.467,00	45.701.239,75	-18.702.227,25	-18.702.227,25
Agosto	21.720.000,00	11.471.000,00	-10.249.000,00	-10.249.000,00

176. Em resumo, a fiscalização considerou como indedutível, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o valor das perdas líquidas incorridas em relação aos contratos de derivativos liquidados, total ou parcialmente, no período de janeiro a agosto de 2010, no valor total de R$ 137.222.027,68.

177. Em impugnação, a recorrente alegou, em síntese, dentre outros argumentos, que a fiscalização equivocou-se ao considerar que a impugnante realiza o hedge das operações de PPE quando, na realidade, o gerenciamento de riscos é feito com base na exposição de seus ativos e passivos, por meio de elaboração de análises periódicas do risco cambial; é dizer, o objetivo das operações com instrumentos derivativos não era proteger o passivo relativo ao PPE especificamente, mas sim, proteger os itens do balanço patrimonial da exposição cambial.

178. Requereu ainda a aplicação dos efeitos da postergação à luz do Parecer Normativo Cosit 2/96, alegou erro de cálculo e inexistência de norma jurídica específica em relação à CSLL.

179. A decisão recorrida pontuou que "*a solução do litígio passa por analisar se os PPE*

necessitam de proteção cambial e poderiam ter sido considerados na apuração da exposição cambial". Em seguida, na mesma trilha da fiscalização, pontuou que nas "*operações de recebimento antecipado de exportação (PPE), não há que se cogitar de registro de despesas a título de hedge, uma vez que já houve a liquidação do pertinente contrato câmbio, sendo que o pagamento se dá com o embarque das mercadorias".* Assim, manteve a glosa, conforme trecho a seguir:

> A empresa conhece os seus negócios. Se a situação comum que se observa em seus contratos de exportação com PPE é o cumprimento com a exportação das mercadorias, a existência de hedge em relação a esses contratos será desnecessária como garantia e, mais grave, trará efeitos decorrentes da variação cambial. Esse resultado evidentemente é especulativo.
>
> Diante disso, não há como aceitar a argumentação de que a utilização de hedge na situação descrita faz parte da liberdade gerencial da empresa e que não cabe à fiscalização tal ingerência.
>
> Não se fala aqui de liberdade gerencial. A empresa pode fazer as operações que julgar conveniente. Pode inclusive especular no mercado futuro. O que não se pode é enquadrar como operações de cobertura os derivativos correspondentes.
>
> A Fiscalização levantou os ativos e passivos que estavam expostos ao câmbio, com base em demonstrativos disponibilizados pela fiscalizada, nos quais ela registrou os ativos e passivos base para a realização das operações de cobertura, e neste recálculo, não incluiu os PPE, pois os derivativos correspondentes não poderiam ser tratados como operações de cobertura.
>
> Nos exemplos analisados, abstraí da questão dos juros. Se há envolvimento de juros nesta operação de PPE, não trata deles o litígio que se refere apenas à desnecessidade de operações de hedge (cobertura cambial) para o PPE.
>
> Por fim, não se trata também de inobservância de regime de competência, com citação pela Impugnante do PN Cosit 2/96, pois a glosa foi efetivada por despesa indevida.

180. Quanto aos efeitos da CSLL, assentou que deve ser aplicada a regra estabelecida pelo art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995; quanto aos erros apurado, reconheceu que a fiscalização equivocou-se no tratamento das perdas de renda variável, pois o procedimento correto seria compensar as perdas de janeiro com os ganhos de fevereiro e março em vez de compensar os ganhos de fevereiro e março com as perdas de abril. Salientou, todavia, que tal equívoco em nada alterou o lançamento, porquanto o fato gerador apurado em 31/12/2010 permaneceu o mesmo.

181. Em recurso voluntário a recorrente alega que adota politica de gestão de risco cambial conservadora, uma vez que não houve a contratação de instrumentos derivativos em volume superior às necessidades de proteção, evitando-se, assim, posições de alavancagem, conforme atesta o Laudo Técnico elaborado pela PricewaterhouseCoopers (PWC) (e-fls. 16.386).

182. Aduz que não realizou operações com instrumentos derivativos para proteger o passivo relativo ao PPE especificamente, mas, sim, para proteger-se da exposição cambial dos itens do seu balanço patrimonial e do seu fluxo de caixa, como reconhecido pela própria fiscalização na tabela 16 do RF ("*Exposição Cambial 2010*").

183. Cita a Circular n. 3082, de 30.2002, do Banco Central do Brasil, que ao definir hedge menciona expressamente a possibilidade de proteção de riscos decorrentes da exposição às variações no fluxo de caixa de qualquer ativo, passivo, compromisso ou transação futura prevista.

184. Elenca conclusões do laudo da PWC que corroboram o seu posicionamento.

Original

185. Observa que a fiscalização equivocou-se "*ao supor que o PPE simplesmente antecipa a receita de exportação, sendo o passivo correspondente integralmente baixado no momento do efetivo embarque da mercadoria*".

186. Aduz que os contratos de PPE celebrados "*envolvem a cobrança de juros, o que justifica a contratação de operações com finalidade de cobertura, como reconhecido pela própria fiscalização*". Todavia, caso "*não consiga entregar as mercadorias que devem ser exportadas, o valor total relativo ao PPE deverá ser objeto de pagamento em dinheiro, o que evidencia a sua sujeição à variação cambial*".

187. Frisa que "*a fiscalização desconsiderou o elemento temporal, que ocorre mesmo na hipótese em que o PPE é celebrado com o próprio importador da mercadoria. Isso porque, ainda que fosse possível neutralizar o risco cambial no momento da entrega total das mercadorias para o importador, a recorrente está exposta aos riscos da variação cambial durante todo o período em que o passivo exigível relativo ao PPE permanece em aberto na sua escrituração contábil, afetando o seu balanço patrimonial*".

188. Registra que a decisão recorrida desconsiderou as variáveis envolvidas no negócio de uma companhia multinacional que atua no mercado de exportação, com direitos e obrigações em moeda estrangeira.

189. Insiste que mesmo no caso de adimplemento do contrato de PPE mediante a entrega da mercadoria, "*permaneceu exposta à variação cambial durante todo o período que utilizou os recursos do PPE, que foram convertidos para Reais na operação de câmbio para ingresso de recursos no Brasil, para a financiar a aquisição e produção dos produtos exportados, e, ao mesmo tempo, manteve em seu balanço patrimonial um passivo exigível em moeda estrangeira*".

190. Defende que "*fazia o acompanhamento constante das operações com a finalidade de cobertura (hedge), a fim de redefinir a sua posição, em face da exposição cambial a que se submetia, podendo realizar a sua reversão (eliminação da posição inicialmente assumida pela realização de uma operação inversa à contratada) ou rolagem (renovação dos contratos, ajustando a data de vencimento dos instrumentos financeiros às operações que estão sendo cobertas, ou a contratando novas operações)*", o que demonstra não haver "*qualquer finalidade especulativa, tampouco falta de necessidade nas operações realizadas*".

191. Salienta que a fiscalização extrapolou *os limites do seu poder de fiscalização, pois, sem compreender a estratégia de gestão de riscos utilizada pela recorrente, pretendeu examinar a conveniência, ou não, da proteção do valor do principal do contrato de PPE, bem como a sensibilidade dos valores em questão ao risco de variação cambial*". Nessa linha, sustenta que a companhia "*é obrigada a divulgar objetivos e estratégias de gerenciamento de riscos, particularmente, a política de proteção patrimonial (hedge)"* conforme Deliberação CVM 550, de 2008 e Instrução CVM 475, de 2008. Cita julgados do Carf em favor do seu posicionamento.

192. Alega que a fiscalização equivocou-se no tratamento das perdas de renda variável, pois o procedimento correto seria compensar as perdas de janeiro com os ganhos de fevereiro e

Original

março e, diversamente, compensou os ganhos de fevereiro e março com as perdas de abril; bem como ignorou o parágrafo 5º do art. 76 e descumpriu o Parecer Normativo Cosit nº 2, cujo teor determina que, na hipótese de inobservância do regime de competência, a fiscalização deve verificar os efeitos da postergação, sob pena de nulidade do auto de infração.

193. Por fim, defende, especificamente em relação à CSLL, não haver norma jurídica específica que determine a indedutibilidade das perdas financeiras incorridas em operações de renda variável ou swap. Cita em seu favor Solução de Consulta Cosit nº 198, de 2014 e julgados do Carf.

194. Pois bem. Nos termos do art. 77 da Lei 8.981, de 1995, as despesas com operações de cobertura (hedge) - nas condições que especifica - são integralmente dedutíveis na apuração do imposto de renda, não se aplicando as limitações impostas pelos §§ 4º e 5º do art. 76 da referida lei às operações financeiras em geral, cujas perdas somente são dedutíveis até o limite dos ganhos auferidos com as mesmas operações e no mesmo período.

> **Art. 76**. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
>
> [...]
>
> § 4º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 72 a 74 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.
>
> § 5º Na hipótese do § 4º, a parcela das perdas adicionadas poderá, nos anos-calendário subseqüentes, ser excluída na determinação do lucro real, **até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada ano**, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
>
> Art. 77. O **regime de tributação previsto neste Capítulo <u>não se aplica</u>** aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
>
> [...]
>
> V - **em operações de cobertura (hedge)** realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.
>
> § 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as **operações destinadas, exclusivamente**, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:
>
> a) **estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica**;
>
> b) **destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica**.
>
> § 2º O Poder Executivo poderá definir requisitos adicionais para a caracterização das operações de que trata o parágrafo anterior, bem como estabelecer procedimentos para registro e apuração dos ajustes diários incorridos nessas operações.

195. Note-se que o risco financeiro pode originar-se de variações imprevistas nos níveis de preços de mercado, de fatores políticos, econômicos, geográficos, dentre outros; é o denominado risco de mercado, risco comum a todos os ativos e em quaisquer períodos de tempo. Enquanto o valor dos ativos negociados é determinado pelas expectativas dos agentes de mercado, a incerteza em relação ao valor futuro desses ativos (cuja oscilação pode representar perdas ou ganhos) caracteriza o

Original

risco de mercado[7].

196. Nesse sentido, o mercado de derivativos - instrumentos financeiros cujos preços estão ligados a outro instrumento que lhes serve de referência - adquire importância para todos os agentes econômicos, impulsionados pela necessidade de encontrar mecanismos de proteção contra o risco de oscilação de preço. No que interessa ao caso em análise, destacam-se duas finalidades básicas dos derivativos:

> **Hedge (proteção)**: Proteger o participante do mercado físico de um bem ou ativo contra variações adversas de taxas, moedas ou preços. Equivale a ter uma posição em mercado de derivativos oposta a posição assumida no mercado a vista, para minimizar o risco de perda financeira decorrente de alteração adversa de preços.
>
> **Especulação**: Tomar uma posição no mercado futuro ou de opções sem uma posição correspondente no mercado a vista. Nesse caso, o objetivo é operar a tendência de preços do mercado[8].

197. Enquanto o hedge funciona como mecanismo de cobertura, proteção com vistas a minimizar o risco de perda em decorrência de variações nos preços e taxas, a especulação opera a tendência de preços do mercado, a tomada de riscos nas operações.

198. O legislador atento ao risco de mercado inerente às atividades empresariais permitiu a dedução integral da despesa (perda) - e não limitada ao ganho do período - no caso de tratar-se de operação de cobertura (hedge), ou seja, destinar-se exclusivamente à proteção contra riscos de variação de preço ou taxa, no caso de o objeto do contrato negociado i) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; ii) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica; é dizer, ativo e passivo.

199. O ponto central da controvérsia, no caso em análise, cinge-se a verificar se os contratos de empréstimos na modalidade pré-pagamento de exportações (PPE) necessitam ou não de cobertura. Vejamos.

200. No contrato de PPE, conforme narrado pela fiscalização, "*O exportador capta o empréstimo (PPE) em moeda estrangeira, garantindo uma taxa de câmbio para todo o período das suas exportações vinculadas a esse financiamento. Em contrapartida, a empresa assume uma dívida em moeda estrangeira, estando a princípio sujeita a riscos cambiais. Ocorre que, no presente caso, <u>os riscos cambiais são eliminados</u>, já que pelo formato do negócio, o exportador embarca mercadorias para importadores, não estando sujeito a variações cambiais, pois sua única obrigação é entregar a quantidade de mercadorias já previamente acertada quando do recebimento do empréstimo*". Tem-se, portanto, segundo a autoridade fiscal, um hedge natural.

201. A recorrente observa, entretanto, que "*o hedge natural somente poderá ocorrer se, eventualmente, (i) o PPE não estabelecer a cobrança de juros; (ii) a taxa de câmbio permanecer constante durante todo o período de duração do financiamento, até o embargue da totalidade das mercadorias; (iii) o valor do produto no mercado internacional não oscilar significativamente; e (iv)*

---

[7] BM&FBOVESPA – Comissão de Valores Mobiliários. Mercado de derivativos no Brasil: conceitos, produtos e operações. Rio de Janeiro: 2015. Disponível em <https://www.investidor.gov.br/publicacao/LivrosCVM.html#Derivativos> p.38.

Original

houver paridade entre os custos em moeda nacional relativos aos produtos que serão exportados e o fluxo de caixa futuro", o que não é caso dos autos.

202. No caso em análise, os contratos preveem a cobrança de juros - o que é reconhecido pela fiscalização, porém em valor inferior ao contratado - e no caso de a recorrente não conseguir entregar a mercadoria que deveria ser exportada o valor relativo ao PPE deverá ser objeto de pagamento em dinheiro, o que evidencia a sua sujeição ao risco de variação cambial.

203. A fiscalização admite potencialmente tal risco ao assentar que "*o único o risco que a BUNGE estaria sujeita seria a hipótese de não ter a mercadoria para entrega, neste caso ela teria que quitar o empréstimo com recursos financeiros, estando sujeita a variações da moeda estrangeira*".

204. Todavia, a própria autoridade fiscal elimina tal risco e afirma que a "*BUNGE tem por prática negociar soja de safras futuras, que ainda não foram plantadas, sendo que estas safras são negociadas com um preço fixo, em reais. Ou seja, muito embora a BUNGE não possua a totalidade de mercadoria em estoque, ela possui contratos de soja a receber com quantidades suficientes para quitar os empréstimos.* [...] *Além disso, visando proteger seu estoque de mercadorias e as compras de safras futuras, a BUNGE contrata operações de venda no mercado futuro de mercadorias em Chicago (CBOT), ou seja, ela também não está sujeita a variações no preço da commodity (soja)*".

205. A meu ver, equivoca-se a fiscalização. Explico.

206. Consta dos autos que as principais atividades da recorrente são industrialização e comercialização de cereais e sementes oleaginosas, seus derivados e sucedâneos. Os grãos e oleaginosas são comprados dos agricultores e transportados, armazenados e vendidos nos mercados doméstico e externo, como matéria prima ou processados na produção de farelos e óleo vegetal.

207. No ano-calendário 2010, período a que se refere esta infração, conforme DIPJ (e-fls. 7.209) e laudo acostado aos autos (e-fls. 16.835), as demonstrações financeiras da recorrente apontaram 50,46% das receitas advindas do mercado exterior. Nesse período a recorrente declarou receita líquida das atividades no montante de R$14.373 milhões, dos quais R$7.874 milhões correspondem a receita de exportação direta de mercadorias e produtos (e-fls. 7.216). Tal fato somado à atuação na negociação de milho, soja e seus derivados, todos com preços cotados na bolsa de Chicago (CBoT – Chicago Board of Trade), retrata a exposição à variação cambial.

208. O fato de a recorrente negociar contratos futuros de soja na Bolsa de Mercadorias de Chicago (CBOT) para travar o preço de venda apenas protege a sua futura receita de exportação, mas não afasta os diversos riscos existentes na produção da soja. Concordo com a recorrente no sentido que "*o risco de quebra da safra de soja continuará existindo independentemente dos contratos futuros celebrados na CBOT, de modo que, em caso de eventual ausência das exportações financiadas por meio do PPE, a recorrente deverá efetuar o pagamento do valor relativo ao PPE denominado em moeda estrangeira, o que justifica a proteção cambial*".

---

[8] BM&FBOVESPA – Comissão de Valores Mobiliários. Op. Cit. p. 39

Original

209. É dizer, mesmo na hipótese de adimplemento do contrato de PPE mediante a entrega da mercadoria, a recorrente permaneceu exposta à variação cambial durante todo o período que utilizou os recursos do PPE, que foram convertidos para Reais na operação de câmbio para ingresso de recursos no Brasil, para financiar a aquisição e produção dos produtos exportados, e, ao mesmo tempo, manteve em seu balanço patrimonial um passivo exigível em moeda estrangeira. Tem-se, portanto, um risco ao fluxo financeiro em relação aos juros pagos, que serão em moeda estrangeira e podem gerar variação cambial passiva e, por outro lado, o risco cambial patrimonial, uma vez que o passivo aumenta à medida que a moeda nacional se desvaloriza.

210. Essa avaliação de risco é inerente à pessoa jurídica, não cabe à autoridade fiscal imiscuir-se nessa seara.

211. A propósito, o mapa de exposição à variação cambial, conforme laudo da PricewaterhouseCoopers (e-fls. 16.844) demonstra uma posição líquida vendida nos três primeiros trimestres de 2010:

Quadro II – Mapa de exposição à variação cambial do ano-calendário de 2010

Bunge Alimentos S.A.
Mapa de Exposição - 2010
Valores em milhares de Dólares

	mar/10	jun/10	set/10	dez/10
Estoques	733.502	974.117	640.981	573.464
Clientes no exterior	7.830	5.687	8.724	11.540
Adiantamento a Fornecedores	423.189	469.662	758.085	428.341
Fair Value e Futuros	67.281	80.870	- 13.720	- 142.294
Off Balance	581.641	661.098	1.964.299	3.219.578
Exposição Ativa	**1.813.444**	**2.191.434**	**3.358.370**	**4.090.629**
Fornecedores	- 971.430	- 962.757	- 612.625	- 554.693
Empréstimos	- 2.674.594	- 2.816.781	- 3.308.529	- 614.660
Exposição Passiva	**- 3.646.025**	**- 3.779.538**	**- 3.921.154**	**- 1.169.353**
Exposição Líquida	**- 1.832.581**	**- 1.588.104**	**- 562.785**	**2.921.276**

212. Em complemento, o quadro comparativo de exposição cambial com derivativos, conforme laudo (e-fls. 16.846), demonstra que no primeiro trimestre de 2010 a contratação de derivativos foi suficiente para cobrir 98,26% da exposição cambial líquida da recorrente, e nos trimestres subsequentes, o nível de cobertura ficou em 40,94%, 38,24% e 31,40%.

Original

Quadro IV – Comparativo de exposição cambial com derivativos financeiros – ano de 2010

Bunge Alimentos S.A.
Cobertura - 2010
Valores em milhares de Dólares

	mar/10	jun/10	set/10	dez/10
Exposição Comprada	1.813.444	2.191.434	3.358.370	4.090.629
Derivativos Vendidos	-	- 900.000	- 260.000	- 1.347.456
Cobertura	**0%**	**41%**	**8%**	**33%**
Exposição Vendida	- 3.646.025	- 3.779.538	- 3.921.154	- 1.169.353
Derivativos Comprados	1.800.674	1.550.200	475.200	430.200
Cobertura	**49%**	**41%**	**12%**	**37%**
Exposição Final Líquida	**- 31.906**	**- 937.904**	**- 347.585**	**2.004.020**
Cobertura Líquida	**98,26%**	**40,94%**	**38,24%**	**31,40%**

213. Como se vê, as contratações com derivativos não ultrapassaram a exposição cambial líquida, o que afasta o caráter especulativo.

214. Ante o exposto, a meu ver, os contratos de PPE oferecem risco de variação cambial ao balanço patrimonial e estão alinhados à política de proteção cambial da recorrente que é condizente com suas atividades operacionais e em valores inferiores aos riscos cambiais dos elementos do balanço patrimonial. Com efeito, considero dedutíveis as perdas com cobertura (hedge) e dou provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

215. Deixo de analisar as questões relativas erros de cálculo, postergação e indedutibilidade em relação à CSLL, por perda de objeto.

Créditos de Pis/Cofins (item 3.5. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.268)

Recurso de ofício e voluntário

216. Trata-se de glosa de despesas relativas à baixa de créditos reconhecidos judicialmente. Segundo a autoridade fiscal:

> **Em 1996**, a BUNGE protocolou ação ordinária tendo por objeto a declaração de inconstitucionalidade das alterações produzidas na base de cálculo e alíquota do **PIS pelos Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88**, relativamente aos períodos de apuração entre outubro/1988 e outubro/1995;
>
> **Em 2005**, a BUNGE protocolou ação ordinária contestando a **ampliação da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS promulgadas pela Lei nº 9.718/98**. O período de apuração dos créditos solicitados foi entre fevereiro/1999 e janeiro/2004;
>
> **Em 2012, a BUNGE negociou a alienação dos direitos creditórios dessas duas ações**. A alienação foi negociada, com **deságio**, por um montante da ordem de **R$ 65 milhões**, enquanto os **direitos creditórios estavam registrados por volta de R$ 216 milhões**, resultando num **prejuízo de aproximadamente R$ 151 milhões**;
>
> Em **27/12/2012** foi depositada a quantia de **R$ 65.420.884,36**, e em 31/12/2012 foram **baixados os direitos creditórios no montante de R$ 216.652.075,72**.

217. A seguir, tabela com a discriminação dos valores dos créditos:

	Valor (R$)	Conta contábil
COFINS/alargamento da base de cálculo	94.963.405,46	1305010016 e 3601010103
PIS/alargamento da base de cálculo	16.469.487,69	1305010014 e 3601010143
Juros Selic (2008/2012) – PIS/COFINS alargamento da base de cálculo	23.173.014,05	4301030115
PIS/Semestralidade e Juros Selic registrado até 2004	63.948.517,92	1305010003 e 430103011
Juros Selic (2008/2012) – PIS/Semestralidade	18.097.650,60	4301030115
TOTAL	216.652.075,72	

218. A autoridade fiscal constatou que a recorrente registrou em 27/12/2012 a entrada do montante de R$ 65.420.884,36, em 31/12/2012 transferiu a quantia de R$ 65.000.000,00 entre contas de adiantamento e, também nesta data, contabilizou como receita o valor de R$ 65.000.000,00. Assim, considerou omissão de receitas R$ 420.884,36, equivalente à diferença entre a quantia depositada e o valor contabilizado como receita.

219. A fiscalização também considerou que a recorrente não comprovou o reconhecimento como receita dos créditos judiciais.

220. Intimada a demonstrar a origem dos créditos na sua contabilidade e como isso afetou a apuração do Lucro Real dos períodos anteriores a 2012, a recorrente apenas informou que não foi possível localizar o suporte documental da composição dos valores de reversão informados no LALUR de 2001, bem como a adição dos valores anteriores a 2012.

221. Com efeito, em razão de a recorrente ter alienado, em 2012, com deságio, créditos obtidos judicialmente e não comprovar o reconhecimento como receita destes créditos anteriormente, a fiscalização não aceitou tal valor como custo na alienação do ativo. É dizer, entendeu ter havido venda de um ativo, com prejuízo, mas sem comprovação do custo de aquisição.

222. Destacou ainda não se tratar de mera postergação de IRPJ e CSLL, porquanto a recorrente não comprovou o recolhimento dos valores do IRPJ e da CSLL pagos a menor em períodos anteriores. Assentou que o procedimento correto seria adicionar na apuração do IRPJ e da CSLL quando do trânsito em julgado das ações, mas tal fato não foi provado.

223. Essa matéria resultou em duas infrações: i) **omissão de receitas de R$ 420.884,36** equivalente à diferença entre a quantia depositada pela alienação dos créditos e o valor contabilizado como receita, e ii) **glosa de despesas de R$ 216.652.075,72** em virtude do não reconhecimento como receita destes créditos anteriormente; o que perfaz um total R$ 217.072.960,08.

224. Analiso a seguir cada infração separadamente.

Glosa de despesas

225. Em primeira instância, no tocante à ação judicial de Pis/Cofins – alargamento da base

Original

de cálculo, a recorrente informou que contabilizou, no ano-calendário de 2008, a receita relativa aos valores incontroversos reconhecidos judicialmente (contribuição ao Pis e Cofins acrescida de juros Selic) e, nos anos calendários subsequentes (de 2008 a 2012), a receita relativa aos juros Selic incidentes. Para comprovar o alegado apresentou os seguintes documentos:

> (a.1) Planilha demonstrativa da apuração dos juros SELIC contabilizados de 2008 a 2012, no valor integral de R$ 23.173.014,05, bem como planilha resumo do valor total dos créditos cedidos (doc. 38);
>
> (a.2) Cópia do razão contábil das contas 3601010103 e 3601010143, em que consta o lançamento, em 30.9.2008, dos valores de R$ 94.963.405,46 e R$ 16.469.487,69, relativos à COFINS e à contribuição ao PIS, respectivamente (doc. 39);
>
> (a.3) Cópia do razão contábil da conta 4301030115 de 2008 a 2012, em que consta o lançamento dos juros SELIC reconhecidos em virtude da referida ação judicial (doc. 40);
>
> (a.4) Cópia do razão das contas patrimoniais em que os créditos em questão estavam constituídos (contas 1305010016 e 1305010014, relativas à COFINS e à contribuição ao PIS, respectivamente – doc. 41);
>
> (a.5) Cópia da DIPJ relativa aos anos de 2008 a 2012 e planilha de apuração dos valores declarados nas linhas "outras receitas financeiras" e "outras receitas operacionais", em que resta evidente que os valores relativos aos créditos da COFINS, da contribuição ao PIS e dos juros SELIC compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSL do período em questão (doc. 42); e
>
> (a.6) Cópia do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) de 2008 a 2012 que demonstra não ter havido qualquer exclusão, nos anos-calendário em referência, da receita decorrente dos créditos judiciais reconhecida contabilmente (doc. 43).

226. Quanto à ação judicial de PIS/Semestralidade, informou que contabilizou a receita relativa ao crédito reconhecido judicialmente nos anos-calendário de 2000 e 2001 (contribuição ao Pis e juros Selic) e, nos anos-calendário subsequentes (de 2002 a 2012), houve o reconhecimento dos juros Selic incidentes pelo regime de competência. Apresentou os seguintes documentos:

> (b.1) Planilha demonstrativa da apuração dos juros SELIC reconhecidos contabilmente de 2008 a 2012, no valor integral de R$ 18.097.650,60, bem como planilha resumo do valor total dos créditos cedidos (doc. 38);
>
> (b.2) Cópia do razão contábil da conta 4301030115 de 2008 a 2012, em que consta o lançamento dos juros SELIC reconhecidos em virtude da referida ação judicial (doc. 40);
>
> (b.3) Cópia do razão da conta patrimonial em que os créditos em questão estavam constituídos (conta 1305010003, respectivamente – doc. 44);
>
> (b.4) Cópia da DIPJ relativa aos anos de 2008 a 2012 e planilha de apuração dos valores declarados nas linhas "outras receitas financeiras", em que resta evidente que os valores relativos aos juros SELIC de 2008 a 2012 compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSL do período em questão (doc. 42); e
>
> (b.5) Cópia do LALUR de 2008 a 2012 que demonstra não ter havido qualquer exclusão, nos anos-calendário em referência, da receita decorrente dos créditos judiciais reconhecida contabilmente (doc. 43).

227. Quanto às receitas reconhecidas contabilmente em período anterior a 2008, a impugnante informou que, em decorrência da alteração de sistema realizada no início do ano-calendário de 2008, não fora possível o levantamento, até a aquela data, de todos os registros contábeis que comprovam o reconhecimento da receita relativa à Contribuição ao Pis e dos juros Selic incidentes no período de 2000 a 2007 (no montante integral de R$ 63.948.517,92) e protestou pela juntada posterior do levantamento em questão por força do disposto na alínea "a" do parágrafo

Original

4º do art. 16 do Decreto 70235, de 1972.

228. Todavia, anexou os seguintes documentos para comprovar o oferecimento à tributação dos valores em questão:

> (b. 6) Cópia dos balancetes consolidados de 2000 e 2001, que demonstram o reconhecimento da receita dos créditos do PIS/Semestralidade e juros SELIC incidentes até então no montante total de R$ 54.274.195,04 (doc. 45);
>
> (b. 7) Cópia das Demonstrações Financeiras relativas aos anos-calendário de 2003 a 2008, devidamente auditadas, suficientes para demonstrar o reconhecimento contábil da receita relativa aos créditos dos juros SELIC decorrentes da referida ação judicial (doc. 46).
>
> Neste sentido, veja-se item (ii) da nota explicativa 6, constante na Demonstração Financeira relativa ao ano-calendário de 2003, em que consta a expressa menção ao reconhecimento da receita relativa aos juros SELIC e o trânsito em julgado da decisão proferida (contribuição ao PIS e juros SELIC incidente):
>
> > *"**Os créditos federais são atualizados pela variação da taxa Selic**, quando aplicável, conforme legislação vigente e realizados mediante compensação com outros impostos e contribuições, na forma da lei.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *(ii) **PIS - DLs nº.s 2.445 e 2.449/88 A Companhia obteve decisão final e irrevogável em sentença promulgada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, que reconheceu a semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, obedecendo ao período de dez anos**." (destaques da impugnante)*
>
> (b.8) Cópia da DIPJ relativa aos anos de 2003 a 2007, a partir da qual se verifica que os valores em discussão foram incluídos nas linhas "outras receitas financeiras" e "outras receitas operacionais" (doc. 47); e
>
> (b.9) Cópia do LALUR de 2003 a 2007 que demonstra não ter havido qualquer exclusão, nos anos-calendário em referência, da receita decorrente dos créditos judiciais reconhecida contabilmente, conforme demonstrações financeiras devidamente auditadas (doc. 48).

229. A decisão recorrida acatou alegação do contribuinte no sentido de que não houve adição no Lalur em razão da contabilização do valor dos créditos diretamente nas contas de receitas, por isso não teria atendido corretamente à intimação fiscal para demonstrar as adições. A seguir as justificativas do contribuinte (e-fls. 12.557):

> De fato, constou no Termo de Intimação Fiscal n. 19 a necessidade de a impugnante *"indicar se houve eventual adição destes créditos na apuração do Lucro Real de períodos anteriores a 2012"*, contudo, uma vez que não se tratou de hipótese de adição no LALUR, mas sim de reconhecimento contábil da receita e inexistência de ajuste (exclusão) na apuração do lucro real e da base de cálculo negativa da CSL, a impugnante acabou sendo induzida a erro, razão pela qual apresentou o LALUR referente ao ano de 2000 (período em que houve adição de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS que estavam com a exigibilidade suspensa), cujos valores lá mencionados não possuem relação com o presente processo.

230. Ante tal justificativa a decisão recorrida analisou a documentação probatória referente à contabilização das receitas totais sem exclusão no Lalur, conforme trecho a seguir (e-fls. 16.583):

> Com base nos números dos documentos contábeis, verifiquei o razão contábil das contas 3601010103 e 3601010143 (a.2 – doc 39), das contas patrimoniais 1305010016 e 1305010014, relativas à COFINS e à contribuição ao PIS (a.4 – doc. 41) e o razão contábil da conta 4301030115 de 2008 a 2012 - lançamento dos juros SELIC reconhecidos em virtude da ação relativa ao alargamento da base (a.3 – doc. 40). Há identidade de valores dos documentos contábeis com os valores da Cofins (**R$ 94.963.405,46**), PIS (**R$16.469.487,69**)

> e Juros Selic - 2008/2012 (**R$ 23.173.014,05**) da ação relativa ao alargamento da base de cálculo.
>
> Com base nos números dos documentos contábeis, verifiquei o razão contábil 4301030115 de 2008 a 2012 - lançamento dos juros SELIC reconhecidos em virtude da ação relativa à semestralidade do PIS (b.2 – doc 40). Há identidade de valores dos documentos contábeis com os valores de Juros Selic - 2008/2012 (**R$ 18.097.650,60**) da ação relativa a semestralidade do PIS.
>
> Outro fato relevante é a identidade demonstrada no doc. 42 entre os valores de receitas informados na DIPJ, quando o contribuinte identifica a composição de Outras Receitas Financeiras, evidenciando a parcela correspondente aos créditos judiciais em discussão.
>
> **Completando a prova, não há registro de exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) de 2008 a 2012.**
>
> **Todos os documentos contábeis apresentados e argumentos são coerentes e convergentes, permitindo o acatamento da prova pelo seu conjunto.**
>
> Em relação ao PIS/Semestralidade e Juros Selic registrados até 2004 no montante de **R$ 63.948.517,92**, **a impugnante alega que não foi possível o levantamento de todos os registros contábeis que comprovam o reconhecimento da receita** e protesta pela juntada posterior do levantamento em questão por força do disposto na alínea "a" do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972.
>
> [...]
>
> Após a análise da documentação apresentada e das argumentações do contribuinte, **confirmo a glosa dos valores não comprovados em relação ao PIS/Semestralidade e Juros Selic registrados até 2004 no montante de R$ 63.948.517,92**, considerando que o contribuinte deveria demonstrar contabilmente a tributação anterior da receita.
>
> **Voto pela exoneração das demais glosas**.

231. Como se vê, dos cinco valores elencados acima que compõem a despesa glosada pela fiscalização no montante de R$216.652.075,72 a decisão recorrida reconheceu a higidez de quatro valores, quais sejam, Cofins (R$ 94.963.405,46), Pis (R$16.469.487,69), juros Selic - 2008/2012 (R$ 23.173.014,05) da ação relativa ao alargamento da base de cálculo e (R$ 18.097.650,60) da ação relativa a semestralidade do PIS. Com efeito, manteve a glosa em razão da ausência de prova, em relação ao Pis/Semestralidade e Juros Selic registrados até 2004 no montante de R$ 63.948.517,92.

232. De fato, conforme observado pela decisão recorrida, compulsando os autos verifica-se identidade de valores no razão contábil das contas:

> i) 1305010016 (e-fls. 16.236-16.239) e 3601010103 (e-fls. 16.191), referentes ao alargamento da base de cálculo da Cofins, no valor de R$ 94.963.405,46;
>
> ii) 1305010014 (e-fls. 16.232-16.235) e 3601010143 (e-fls. 16.192), referentes ao alargamento da base de cálculo do Pis, no valor R$ 16.469.487,69;
>
> iii) 4301030115 (e-fls. 16.193-16.228), referentes ao juros Selic (2008/2012) - Pis/Cofins alargamento da base de cálculo, no valor de R$ 23.173.014,05; e juros Selic (2008/2012) - Pis/semestralidade, no valor de R$ 18.097.650,60.

233. A recorrente demonstrou ainda os valores informados em DIPJ em "Outras Receitas Operacionais" (Ficha 06A - L 34), de forma a evidenciar a tributação dos valores correspondentes aos créditos judiciais (e-fls. 16.262 - 16.266).

234. Por fim, não consta exclusão no Livro de apuração do lucro real (LALUR) no período de 2008 a 2012 (e-fls. 16.267 - 16.285).

235. Ante a convergência dos elementos probatórios, entendo correto o posicionamento da decisão recorrida. Nestes termos nego provimento ao recurso de ofício e cancelo as glosas de despesas nos valores de R$ 94.963.405,46; R$16.469.487,69; R$ 23.173.014,05 e R$ 18.097.650,60, no montante total de **R$152.703.5557,80**.

236. No tocante o Pis/Semestralidade, a decisão recorrida, em síntese, manteve a glosa no valor de R$ 63.948.517,92 por ausência de prova. Veja-se:

> Conforme exposto no *item 2. Preliminares, Decadência*, **o legislador determinou que o contribuinte conservasse em ordem e disponíveis para a fiscalização os livros e os documentos contábeis e fiscais relativos a fatos com repercussão em lançamentos de exercícios futuros até que se operasse a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios** (Lei 9.430, de 1996, art. 37, RIR, de 1999, art. 264). Não se trata de nova fiscalização sobre período já fiscalizado, uma vez que o período fiscalizado é o ano de 2012. Portanto, não merece acolhida a alegação do contribuinte.
>
> [...]
>
> Após a análise da documentação apresentada e das argumentações do contribuinte, **confirmo a glosa dos valores não comprovados em relação ao PIS/Semestralidade e Juros Selic registrados até 2004 no montante de R$ 63.948.517,92,** considerando que o contribuinte deveria demonstrar contabilmente a tributação anterior da receita.

237. Em recurso voluntário, a recorrente reiterou a impossibilidade de levantamento de todos os registros contábeis que comprovam o reconhecimento da receita relativa à Contribuição ao Pis e dos juros Selic incidentes no período de 2000 a 2007 (no montante integral de R$ 63.948.517,92), bem como que "*a fiscalização não pode questionar eventual tributação dos valores em questão, não tendo o contribuinte a obrigação de guardar os documentos e os demonstrativos exigidos por um período superior ao prazo de decadência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, o que por si só já justifica o cancelamento da autuação*".

238. Sem razão a recorrente. Conforme salientou a decisão recorrida, nos termos do art. 37 da Lei 9.430, de 1996, o contribuinte deve manter a guarda dos comprovantes da escrituração relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os respectivos créditos tributários. *Verbis:*

> Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

239. Em razão da não apresentação de elemento probatório para infirmar o apurado pela fiscalização, mantenho a glosa de R$ 63.948.517,92 e nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Omissão de receita

240. Em relação à omissão de receita de R$ 420.884,36, a impugnante reconhece que, por

Original

um equívoco, não houve o reconhecimento da receita no ano-calendário de 2012, e afirma que os valores foram oferecidos à tributação em anos calendários subsequentes. Sustentou que tal argumento seria suficiente para evidenciar a nulidade do trabalho realizado pela fiscalização, em razão do descumprimento do disposto no Parecer Normativo COSIT 2/96.

241. A decisão recorrida manteve o lançamento por ausência de prova, nos seguintes termos:

> [...] a impugnante reconhece que não houve o reconhecimento da receita no ano-calendário de 2012 e afirma que os valores foram oferecidos à tributação em anos calendários subsequentes. Entretanto, não apresenta nenhuma comprovação disso.
>
> Não é caso de inobservância do regime de competência na escrituração, mas de omissão de receita.

242. No âmbito do Carf, conforme relatado, converteu-se o julgamento em diligência para comprovação do oferecimento à tributação em anos posteriores da receita omitida em 2012.

243. Realizada a diligência (e-fls. 1765), a autoridade fiscal, após analisar a documentação comprobatória apresentada, concluiu que a recorrente não demonstrou a tributação da receita omitida em 2012 (R$ 420.884,36) em períodos posteriores.

244. Em manifestação ao relatório de diligência, a recorrente assentou, em síntese, que a fiscalização reconhecera que parte do valor passível de tributação (R$339.055,44) fora tributada. O fato de o procedimento contábil adotado ter causado estranheza à fiscalização não é suficiente para desconsiderar a efetiva tributação dos valores, porquanto o critério contábil é de livre escolha do contribuinte, desde que válido, conforme Parecer Normativo CST n. 347/70. Veja-se (e-fls. 1768):

> Como se vê, a fiscalização não admitiu o procedimento adotado pela ora requerente, em razão do **peculiar procedimento adotado**, que resultou no reconhecimento dos valores no resultado de forma paulatina, nos períodos de 2014 e 2015.
>
> A despeito disso, **a própria fiscalização reconhece que do valor originalmente passível de tributação, R$ 420.884,36, impactaram positivamente o resultado os valores de R$ 41.666,97 a título de receitas de aluguel e R$ 297.388,47 a título de recuperação de custos, totalizam R$ 339.055,44**. Destarte, ao menos esses montantes deveriam ter sido cancelados pelo Relatório de Diligência.
>
> [...]
>
> Aqui é importante reiterar que o fato de o procedimento contábil adotado ter causado estranheza à fiscalização não é suficiente para desconsiderar a efetiva tributação dos valores.
>
> De fato, não há dúvidas que **o critério contábil é de livre escolha do contribuinte, desde que válido**. Nesse particular, ressalte-se a existência de orientação consolidada no Parecer Normativo CST n. 347/70, segundo a qual *"Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo".*
>
> [...].

245. O objeto da diligência era comprovar o oferecimento à tributação do saldo remanescente de R$420.884,36 registrado na **<u>conta 2192006 ADTO CLIENTES PA</u>**.

246. A recorrente aponta que em 2014 e 2015, ofereceu tal saldo à tributação em etapas, conforme elencado a seguir (e-fls. 17506):

Original

> Cumpre esclarecer que, embora o montante não tenha sido reconhecido no resultado dentro do ano-calendário de 2012 devido a um **equívoco contábil**, foi devidamente reconhecido no resultado nos anos-calendário seguintes - 2014 e 2015, conforme demonstram os prints abaixo.
>
> Importante frisar que, sob a ótica contábil, **a baixa do saldo de R$ 420.884,36, contabilizada na conta de passivo 2192006, não poderia ocorrer de outra forma que não através de seu reconhecimento em resultado**. Caso contrário, o saldo permaneceria reconhecido em conta de ativo/passivo, permanecendo em aberto como valor a ser liquidado, o que não seria possível de acordo com as regras contábeis.
>
> [...]
>
> A seguir, demonstramos os registros contábeis que resultaram no reconhecimento do valor de R$ 420.884,36 no resultado nos anos de 2014 e 2015:
>
> Como detalhado no próprio Relatório Fiscal (fls. 12275), a Companhia registrou em 27/12/2012 a entrada do montante de R$ 65.420.884,36 na conta de Adto Cliente PA. O montante de R$ 65.000.000,00 foi então transferido entre contas de adiantamento e em seguida reconhecido como receita no resultado. **O saldo remanescente de R$ 420.884,36** permaneceu registrado na **2192006 Adto Clientes PA**.
>
> Nos anos de **2014 e 2015**, a Companhia realizou uma conciliação contábil dos saldos registrados nesta conta, passando então a **reconhecer, em etapas**, o saldo remanescente em contas de resultado.
>
> Nos meses de **julho e agosto de 2014**, os montantes de R$ **20.833,06 e R$ 20.833,91**, respectivamente, foram baixados (lançamento a débito) da conta 2192006 **contra a conta de resultado 4611002 Receita de alugueis (lançamento a crédito)**. Como consequência, o lançamento **do montante total de R$ 41.666,97** foi tributado na apuração do lucro real de 2014.
>
> Após a baixa do montante de R$ 41.666,97, foi reconhecido na conta 2192006 o valor de **R$ 17.477,50 que se refere à outras operações do período**, **sem qualquer vínculo com a alienação dos créditos**. Com isso, o saldo total da conta 2192006 em 31 de dezembro de 2014 totalizava R$ 396.071,28 - montante que contemplava **o saldo remanescente da alienação de R$ 379.217,39** (R$ 420.884,36 menos R$ 41.666,97).
>
> **Em março de 2015**, o saldo total da conta 2192006 (R$ 396.071,28) foi então **transferido para a conta 2121999 Forn. Saneamento**.
>
> Esclarece-se que a conta 2121999 possuía saldo devedor de R$ 2.591.328,57 em fevereiro de 2015, e que a movimentação da conta em março foi de efeito credor de R$ 2.293.940,10, resultando no saldo acumulado líquido devedor da conta no montante **de R$ 297.388,47**.
>
> Importante frisar que **o saldo da conta 2192006 (R$ 396.071,28),** que contemplava o saldo remanescente da alienação do crédito**, está contido dentro do lançamento credor de março no montante de R$ 2.293.940,10**.
>
> Ato contínuo, em **abril de 2015** o saldo total da conta 2121999 (R$ 297.388,47), que contempla o crédito decorrente da alienação, **é baixado contra resultado nas contas 4140012 CPV-RECUP CUSTO e 4140035 CPV-OPERAÇÕES DIVERS**.
>
> Com isso, o saldo remanescente da alienação do crédito da Companhia (R$ 378.593,78) foi tributado na apuração do lucro real de 2015.

247. Ao analisar as informações prestadas pela recorrente a fiscalização pontuou, inicialmente, que a recorrente não demonstrou a origem dos montantes de R$20.833,06 e R$20.833,91, baixados (lançamento a débito) da **conta 2192006** contra a conta de resultado 4611002 Receita de alugueis (lançamento a crédito). É dizer, não fora demonstrado que tais valores têm relação à omissão objeto da autuação, fato que, por si só, não comprova a tributação da receita em análise.

Original

248. Entretanto, ainda que, por hipótese, tais valores (R$20.833,06 + R$20.833,91 = **R$41.666,97**) relacionassem-se à omissão de receita apurada em 2012, o restante do valor também não corrobora a tese da recorrente. Vejamos.

249. A recorrente informa que "*Após a baixa do montante de R$ 41.666,97, foi reconhecido na conta 2192006 o valor de R$ 17.477,50 que se refere a outras operações do período, sem qualquer vínculo com a alienação dos créditos. Com isso, o saldo total da conta 2192006 em 31 de dezembro de 2014 totalizava **R$ 396.071,28** - montante que contemplava o saldo remanescente da alienação de **R$ 379.217,39** (R$ 420.884,36 menos R$ 41.666,97)*". É dizer, excluído o valor de R$ 17.477,50, o saldo da conta 2192006 a ser baixado seria **R$379.217,39**.

250. Em seguida, em 03/2015, a recorrente fez um remanejamento de contas no seguinte sentido:

i) transferiu o saldo da **conta 2192006** (R$ 396.071,28) para a **conta 2121999 Forn. Saneamento;**

ii) o saldo da conta 2121999 Forn. Saneamento que possuía saldo devedor de R$ 2.591.328,57 em 02/2015, com a movimentação a crédito dessa conta em 03/2015, no valor de R$ 2.293.940,10, resultou em saldo acumulado líquido devedor no montante **de R$ 297.388,47**;

iii) em 04/2015, saldo total da conta 2121999 (R$ 297.388,47), que contempla o crédito decorrente da alienação, é baixado contra resultado nas contas **4140012 CPV-RECUP CUSTO e 4140035 CPV-OPERAÇÕES DIVERS**;

251. Após tal remanejamento, a recorrente conclui: "*Com isso, o saldo remanescente da alienação do crédito da Companhia **(R$ 378.593,78)** foi tributado na apuração do lucro real de 2015*".

252. Note-se, conforme visto acima, que o saldo remanescente da conta 2192006 a tributar seria de R$379.217,39 (R$ 420.884,36 - R$ 41.666,97), e não de 378.593,78. Isso, na hipótese de se admitir que o montante de R$41.666,97 baixado contra a conta de resultado 4611002 Receita de alugueis se relaciona com a omissão em análise, o que não é o caso, porquanto a recorrente não apresentou tal prova.

253. A fiscalização aponta ainda as seguintes inconsistências:

> A primeira ocorrência que chama a atenção é o fato da conta 2192006 - ADTO CLIENTES PA, onde foi escriturada a diferença omitida, ter diversos lançamentos ao longo do ano 2014. Deste modo, é impossível comprovar que a diferença omitida, que deveria estar controlada em uma única conta, foi realmente oferecida à tributação. Segue abaixo a tela apresentada na resposta:
>
> **Figura 8 - Tela com lançamentos na conta 2192006 - ADTO CLIENTE PA**

Moeda do documento | Moeda do documento | Moeda do documento | Conta indiv

Nº conta	2192006	Adto Clientes PA
Empresa	2203	Bunge Alimentos S.A.
Exercício	2014	

Exibir outras caracts.

Todos os documentos em moeda * Moeda exibição BRL Moeda da empresa

Período	Débito	Crédito	Saldo	Saldo acumulado
Transp.saldo				378.593,78-
1				378.593,78-
2		250.000,00	250.000,00-	628.593,78-
3				628.593,78-
4				628.593,78-
5	443.088.168,04	442.900.668,07	187.499,97	441.093,81-
6	20.833,06		20.833,06	420.260,75-
7	20.833,06		20.833,06	399.427,69-
8	20.833,91		20.833,91	378.593,78-
9	885.544.148,58	885.549.402,10	5.253,52-	383.847,30-
10	885.549.402,10	885.549.221,30	180,80	383.666,50-
11	35.374,13	55.933,11	20.558,98-	404.225,48-
12	8.154,20		8.154,20	396.071,28-
13				396.071,28-
14				396.071,28-
15				396.071,28-
16				396.071,28-
Total	2.214.287.747,08	2.214.305.224,58	17.477,50-	396.071,28-

A segunda ocorrência de se estranhar, é a alegação de que valores foram baixados da conta 2192006 contra a conta 4611002 - RECEITA DE ALUGUÉIS. Conforme tela apresentada na resposta, um dos lançamentos contém o seguinte histórico: *"Receita de arrendamento Rodolfo Paulo."*.

Figura 9 - Tela com histórico no lançamento na conta 4611002 – RECEITA ALUGUÉIS

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição | Visão do Razão

Visão de entrada

Nº documento	1042445507	Empresa	2203	Exercício	2014
Data documento	05.08.2014	Data lançamento	05.08.2014	Período	8
Referência	FLAVIANA DUARTE	Nº geral			
Moeda	BRL	Existem textos		Grp.ledgers	

Itm	CL	Empr	Razão	Conta	Denominação	Texto	MontanteMI	Mont.MI2	DocCompens	Atribuição	Divisão	Cen.lucro	Material	Centro cst	Elemen.PEP
1	40	2203	2192006	2192006	Adto Clientes PA	Receita arrendamento Rodolfo Paulo parc. 12/12	20.833,91	9.227,94	1055716301	000000	2248	20035			
2	50	2203	4611002	4611002	Receita de alugueis	Receita arrendamento Rodolfo Paulo parc. 12/12	20.833,91-	9.227,94-			2248	20035			
							0,00	0,00							

Do mesmo modo, de se estranhar a alegação da baixa contra contas de custo, conforme tela apresentada na resposta:

Figura 10 - Lançamentos de baixa contra conta de custos

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição | Visão do Razão

Visão de entrada

Nº documento	1052708493	Empresa	2203	Exercício	2015
Data documento	30.04.2015	Data lançamento	30.04.2015	Período	4
Referência	IVAN CARLOS	Nº geral			
Moeda	BRL	Existem textos		Grp.ledgers	

Itm	CL	Empr	Razão	Conta	Denominação	Texto	Montante MI	Mont.MI2
1	40	2203	2121999	2121999	Forn. Saneamento	BAIXA BACKLOG FORNECEDOR 2º LOTE	189.596,39	71.215,26
2	40	2203	2121999	2121999	Forn. Saneamento	BAIXA BACKLOG FORNECEDOR 2º LOTE	550.357,95	206.722,74
3	50	2203	4140012	4140012	CPV-RECUP CUSTO	BAIXA BACKLOG FORNECEDOR 2º LOTE	189.596,39-	71.215,26-
4	50	2203	4140035	4140035	CPV-OPERACÕES DIVERS	BAIXA BACKLOG FORNECEDOR 2º LOTE	550.357,95-	206.722,74-
							0,00	0,00

Por fim, fazendo a soma dos valores que supostamente foram oferecidos à tributação em contas de resultado de períodos posteriores, R$ 41.666,97 a título de receitas de aluguel e R$297.388,47 a título de recuperação de custos, que totalizam R$ 339.055,44, difere do total da diferença omitida, de R$ 420.884,36. Cumpre ressaltar mais uma vez que a tributação destes valores não comprova que a omissão detectada na ação fiscal foi tributada. A empresa

> demonstrou apenas que eles foram tributados, mas não logrou êxito em demonstrar que eles tinham relação com a omissão.
>
> A alegação que a diferença foi oferecida à tributação em períodos posteriores seria facilmente comprovada com a escrituração de uma conta contábil com um saldo credor igual à diferença omitida, sendo o valor integralmente baixado contra conta de receita. Ao contrário, BUNGE apresentou uma conta com diversos lançamentos contábeis, transferências entre contas do passivo, lançamentos com históricos de receitas de aluguel e baixa de custos e um total diferente do valor omitido.
>
> Diante do exposto, conclui-se não foi apresentada a comprovação que o valor R$ 420.884,36 foi submetido à tributação em períodos posteriores.

254. A recorrente alega que a "*a própria fiscalização reconhece que do valor originalmente passível de tributação, R$ 420.884,36, impactaram positivamente o resultado os valores de R$ 41.666,97 a título de receitas de aluguel e R$ 297.388,47 a título de recuperação de custos, totalizam R$ 339.055,44. Destarte, ao menos esses montantes deveriam ter sido cancelados pelo Relatório de Diligência*".

255. A meu ver, trata-se de uma tentativa de induzir o julgador a erro - o que deve ser evitado. O que está em discussão é se o valor oferecido à tributação refere-se à omissão de receita ocorrida em 2012. É essa prova a ser produzida. Após apresentar as justificativas elencadas acima a fiscalização concluiu nos seguintes termos: "*não foi apresentada a comprovação que o valor R$ 420.884,36 foi submetido à tributação em períodos posteriores*". Tal afirmativa é totalmente diferente do que pretende fazer crer a recorrente.

256. A recorrente aponta ainda que "*o fato de o procedimento contábil adotado ter causado estranheza à fiscalização não é suficiente para desconsiderar a efetiva tributação dos valores*".

257. Concordo com a recorrente, o procedimento contábil ainda que seja estranho à autoridade fiscal não é motivo para desconsideração da "*efetiva tributação dos valores*". Afinal, nas palavras da recorrente, *"não há dúvidas que o critério contábil é de livre escolha do contribuinte, desde que válido*".

258. Todavia, o motivo da tributação é que a recorrente não comprovou a "*efetiva tributação*" em períodos posteriores, conforme elencado acima. A questão é probatória. Mesmo após elencados os fatos acima pela fiscalização, a recorrente não trouxe aos autos documentos comprobatórios da tributação da receita omitida em 2012 (R$ 420.884,36) em períodos posteriores, o que poderia caracterizar a pretendida postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência, nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 2/96.

259. Nestes termos, nego provimento ao recurso voluntário em relação à omissão de receitas no valor de R$420.884,36.

Multa de arquivos digitais (item 3.6. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.277)

Recursos de ofício e voluntário

260. A fiscalização aplicou as seguintes multas:

i) multa por atraso na entrega: FCONT (2011 e 2012) e ECD (2010 a 2012); matéria não impugnada;

ii) multa por informação omitida, inexata ou incompleta: a) FCONT (2010 - original), b) ECD (2010 - original);

iii) multa por inconsistências na forma: ECD (2012).

Multa por informação omitida, inexata ou incompleta: FCONT (2010 - original)

Recurso voluntário

261. O contribuinte entregou o FCONT[9] original no prazo legal de 30/11/2011, ou seja, sem atraso; porém, zerado, sem nenhuma informação de ajuste. A fiscalização considerou tal conduta como omissão de informação prevista no art. 57 da Medida Provisória 2.158-35/2001, com redação dada pela Lei 12.766/2012.

262. Segundo a fiscalização a apresentação de arquivos retificadores não afasta a ocorrência do fato gerador da multa por apresentação de arquivos com informação omitida.

263. Em impugnação, conforme decisão recorrida, a recorrente alegou em síntese, que a suposta inconsistência apurada é a diferença entre os valores declarados na declaração original e a retificadora; os dados retificados estão em consonância com as informações da DIPJ; a situação apurada pela fiscalização não configura inexatidão nos termos do art. 57 da MP 2158-35; apresentou declaração retificadora sob determinação da fiscalização; o FCONT retificador substitui integralmente o original, tanto que foi utilizado para lavratura do auto de infração e, por fim, que a retificadora não gerou prejuízos para o Fisco (e-fls. 16.586).

> A impugnante alega que a suposta inconsistência mencionada no TVF é exatamente a diferença entre a primeira versão apresentada do FCONT 2010 e a retificadora, a qual foi apresentada mediante autorização da autoridade fiscal.
>
> Salienta que, apesar de transmitida em 2014, a declaração retificada guarda absoluta relação com os dados utilizados para apuração dos tributos (IRPJ e CSLL) e com as informações consignadas na DIPJ 2010/2011 entregue à RFB.
>
> Defende que a fiscalização aplicou a multa sobre uma situação que não configura inexatidão nos termos do art. 57 da MP 2158-35. Argumenta que a inexatidão passível de penalidade é aquela identificada na comparação entre os fatos informados em relação aos fatos efetivamente ocorridos e deve ser comprovada mediante o cotejamento da informação contida na obrigação acessória analisada com outros elementos, como dados contábeis, por exemplo.
>
> Alega também que, se a autoridade fiscal determinou que a impugnante procedesse à retificação do FCONT e, mais, se ela própria utilizou esse documento retificador para lavrar

[9] Durante a vigência do RTT, as diferenças entre contabilidade societária e contabilidade fiscal decorrentes do processo de internacionalização das normas contábeis eram tratadas no Controle Fiscal Contábil de Transição – FCont, parte do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e instituído pela IN RFB nº 949/2009.

Original

> o auto de infração em foco, não há dúvidas de que o FCONT retificador substituiu o original para todos os fins, inclusive nas omissões nele constantes.
>
> Alega também que a retificação não gerou prejuízo à fiscalização.

264. A decisão recorrida manteve a multa ao argumento de que a impugnante corrigiu as incorreções e omissões da declaração original por imposição do procedimento fiscal em curso e não de forma espontânea (e-fls. 16.587):

> A fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos e não conseguiu, pois de fato havia incorreções e omissões na declaração original. Tanto que as corrigiu por meio da retificadora. Entretanto, não o fez de maneira espontânea, mas por imposição de um procedimento fiscal em curso.
>
> E mais: a entrega do FCONT zerado buscou claramente fugir da multa pelo atraso na entrega, situação objetiva de difícil defesa. Essa constatação é extraída da própria impugnação, fl. 12565, literalmente: "*Diante desse cenário, a impugnante optou por fazer a entrega tempestiva da obrigação, ainda que sabedora das necessidades de retificação do arquivo anteriormente transmitido*". Ao agir dessa maneira, a autuada assumiu os riscos pela omissão das informações. Ainda assim, só veio a corrigir as informações prestadas em 29/08/2014, após intimação.

265. Em recurso voluntário a recorrente reitera os argumentos apresentados em primeira instância e reconhece que "*optou por fazer a entrega tempestiva da obrigação, ainda que sabedora das necessidades de retificação do arquivo anteriormente transmitido.*"

266. Aduz que "*nenhuma informação constante no FCONT 2010 foi questionada ou foi objeto de lançamento complementar pela autoridade fiscalizadora*".

267. Insiste que a multa somente seria cabível caso a fiscalização comprovasse que as informações contidas no FCONT retificador fossem divergentes dos fatos ocorridos, "*tais como registrados na contabilidade. A simples divergência entre informações registradas nas diferentes versões do FCONT, por si só, não justifica a imposição da multa em questão*".

268. Invoca a Solução de Consulta Interna nº 20, de 13.12.2012, por meio da qual a Cosit afirma que a fiscalização não pode agir de forma contraditória, autorizando que o sujeito passivo, após reintimação, apresente arquivos digitais para, depois, puní-lo com multa por atraso na entrega destes arquivos, sob pena de ofensa aos princípios da moralidade e da segurança jurídica, de estatura constitucional, bem como ao princípio do "*venire contra factum proprium*".

269. Por fim, com base em julgados do STJ e do STF alega ofensa aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade em razão de: (i) evidente ausência de prejuízo à Administração Pública, porque tais informações estavam disponíveis às autoridades fiscais por meio de outras declarações apresentadas (no caso do FCONT por meio de DIPJ e LALUR); (ii) evidente desproporção da penalidade em atenção ao fim almejado pelas obrigações acessórias, deveres instrumentais que têm por objetivo exteriorizar e evidenciar fatos ocorridos relevantes para os fins de preservação da arrecadação tributária.

270. Preliminarmente, em relação à ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, trata-se de alegação indireta de inconstitucionalidade de lei, matéria que não compete a este tribunal administrativo. Afinal, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972 "*no âmbito*

do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade". Nessa mesma trilha a Súmula Carf nº 2:

> **Súmula CARF nº 2**: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

271. Assim, afasto tal alegação.

272. Após analisar as alterações do art. 57 e respectivos incisos da MP 2.158-35, de 2001, a fiscalização, ao amparo da retroatividade benigna, aplicou o inciso III, com redação pela Lei 12.766/2012. Vejamos na íntegra:

> ~~Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:~~
>
> ~~I - R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;~~
>
> ~~II - cinco por cento, não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.~~
>
> [...]
>
> ~~Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões **será intimado** para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)~~
>
> Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões **será intimado** para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> ~~a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~
>
> ~~b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~
>
> a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> c) R$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> ~~**II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão**~~

> ~~**inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;** **(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)**~~
>
> **II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário**; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> ~~**III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.** **(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)**~~
>
> III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> a) 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

273. Como se vê, o caput do art. 57 da MP 2.158-35/2001, com redação dada pela Lei 12.766/2012, dispõe que na hipótese de o sujeito passivo deixar de apresentar declaração no prazo legal **ou** apresentá-la com incorreções ou omissões **será** intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e estará sujeito às penalidades: i) por apresentação extemporânea; ii) por não atendimento à intimação da Receita Federal do Brasil, para apresentar a declaração ou para prestar esclarecimentos; iii) por apresentar declaração com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

274. O *caput* do art. 57 determina que a autoridade fiscal intime o contribuinte e o inciso III assenta que a multa é *"por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas*". Nesse sentido, a meu ver, a multa encontrará abrigo se a declaração apresentada, no caso a retificadora, contiver informações inexatas, incompletas ou omissão.

275. É notório que se comparar a declaração retificadora com a original - declaração zerada - haverá diferenças; fato reconhecido pela própria recorrente. Todavia, como dito, entendo que a omissão ou inexatidão deve ter como parâmetro a escrituração contábil, a DIPJ e outras declarações, ou seja, os fatos ocorridos, o que permite o confronto de informações, e não a declaração original.

276. Nos termos do art. 113, § 2º do CTN a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

277. Note-se que a obrigação acessória pode ser implementada por legislação tributária, ou seja, não está sujeita ao princípio da legalidade estrita. O que possibilita ao Fisco implementar obrigação acessória mediante ato infralegal. Tal fato guarda íntima relação com o objeto dessa obrigação, qual seja, permitir que o Fisco implemente obrigação acessória mediante instituição de prestações positivas - principalmente - ou negativas que melhor atenda ao interesse da arrecadação ou da fiscalização.

278. Verifica-se, na essência, que o principal objeto da obrigação acessória, no caso da

declaração é a informação nela contida. Daí a implementação de penalidades no caso de descumprimento, como não apresentação ou fazê-la fora do prazo legal; afinal, uma norma de conduta só tem eficácia se houver uma norma sancionatória. Todavia, no caso de o contribuinte, entregar declaração retificadora, sob intimação do Fisco, e tais dados não forem contestados, entendo restar sanada a referida omissão ou inexatidão.

279. A prevalecer o entendimento da fiscalização seria incentivar o contribuinte a não prestar informações ao Fisco, quando intimado. Explico.

280. Conforme apurado pela autoridade fiscal, a multa por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas com base na redação da Lei 12.873, de 2013, é 3% das informações omitidas, ou seja, R$48,114 milhões; com base na Lei 12.766, de 2012, é 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, é dizer, R$3,146 milhões. Esta última multa é a que foi aplicada em razão da retroatividade benigna (e-fls. 12.288).

281. Todavia, a multa por não cumprimento de intimação da Receita Federal para cumprir obrigação acessória - não apresentar a declaração - nos prazos estipulados pela autoridade fiscal na redação da Lei 12.766, de 2012, era de R$ 1.000,00 por mês calendário e foi reduzida para R$500,00 com a Lei 12.873, de 2013. Uma vez que o prazo de entrega do FCONT 2010 era 30/11/2011 e a contribuinte entregou a última retificadora em 05/09/2014 tem-se 34 meses de atraso, o que significa uma multa de R$34.000,00, de acordo com a Lei 12.766, de 2012, ou R$17.000,00, de acordo com a Lei 12.873, de 2013, com prevalência desta última em função da retroatividade benigna.

282. Note-se que bastaria o contribuinte não atender à intimação da fiscalização, ou seja, não apresentar a declaração retificadora com informações corretas, que estaria sujeito à multa de R$17.000,00 em vez de R$3,146 milhões.

283. Certamente este não é o objetivo da multa - desincentivo à apresentação de informações - ainda mais quando a legislação obriga a autoridade fiscal intimar o contribuinte. O interesse do Fisco é na informação.

284. Reitero que, em se tratando de procedimento fiscal, ao intimar a contribuinte a "*Proceder à retificação junto ao SPED do FCONT atinente ao ano de 2010*" (e-fls. 12.284) o objetivo da autoridade fiscal era a informação contida no FCONT (ajustes decorrentes do RTT para fins de neutralidade tributária) a qual poderia ser apresentada via FCONT (declaração) ou por meio de documentos diversos. O importante para a fiscalização é a informação dos lançamentos sujeitos a ajustes decorrente do RTT, afinal trata-se de fiscalização de IRPJ e CSLL.

285. Ora, se o contribuinte estava com a espontaneidade suspensa, em razão de fiscalização, não poderia retificar o FCONT espontaneamente. Logo, se de boa-fé, atende à intimação e apresenta as informações necessárias, não pode tal conduta ser sancionada. Ressalvo que se a fiscalização tivesse demonstrado que as informações prestadas no FCONT retificador não estavam condizentes com a escrita contábil ou qualquer outro elemento sujeito a ajuste, aí sim a multa seria devida; mas não foi o que ocorreu na espécie.

286. Ao analisar o sentido teleológico da multa, é dever da Administração Tributária

Original

respeitar a teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do contribuinte (*venire contra factum proprium)*, quando este esteja de boa-fé. É dizer, o contribuinte ao ser intimado, atender à intimação de boa-fé e apresentar as informações corretas, não pode ser penalizado por essa conduta, porquanto a realização dessa conduta é objetivo final.

287. Assim se posicionou a Cosit na Solução de Consulta nº 20, de 13/09/2012:

> Em defesa da inexistência da multa nestes casos, diz-se que a eventual mora deixaria de existir com a nova intimação. **A entrega dos arquivos dentro deste prazo, mesmo que tenha sido desrespeitado o anterior, não configura mora do sujeito passivo**, não havendo ato contrário ao direito que gere multa pelo atraso na entrega dos arquivos.
>
> 4.3.3. Essa última posição, que é a defendida pela consulente, é a que melhor se coaduna com o ordenamento jurídico, **considerando princípios como o da vedação à atuação contraditória da Administração Pública, da segurança jurídica, bem como o da eficiência administrativa**. Ainda, a análise do sentido teleológico da existência da multa é importante para o deslinde do caso. Isso porque ela é **uma sanção existente pelo descumprimento por parte do sujeito passivo de uma conduta obrigatória a ele. A realização dessa conduta é o seu fim último**.
>
> 4.3.3.1 Nesse sentido, a atuação da **Administração Tributária deve respeitar à teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do administrado (*venire contra factum proprium*), quando este esteja de boa-fé**.

288. Situação diversa, por exemplo, é a do contribuinte que, intimado, apresenta documentação contábil que, confrontada com documentos de terceiros, comprova a omissão de receitas. Nesse caso o atendimento à intimação não impede a sanção pela omissão de receita.

289. Por fim, saliento que a fiscalização não elencou inconsistências ou omissões no arquivo retificador apresentado, tão somente alegou que houve prejuízo para o Fisco, uma vez que dificultou o processo de seleção da contribuinte. Veja-se:

> Este arquivo [FCONT] foi entregue originalmente em 30/11/2011, no prazo regulamentar, sem atraso, porém, zerado, sem nenhum dado, com a empresa incorrendo claramente em informação omitida. **A BUNGE, após intimação desta Fiscalização, apresentou arquivos retificadores, mas este fato, de forma alguma, afasta a ocorrência do fato gerador da multa por apresentação de arquivos com informação omitida**. Além disso, não se coaduna com a eventual alegação de que não houve prejuízo à Fazenda, não tendo havido supressão de tributo por tal conduta da FISCALIZADA. Este argumento é falacioso. **O prejuízo para a Administração Tributária é patente, uma vez que tal conduta dificultou o processo de seleção da contribuinte** (análise das informações nos banco de dados da RFB, procedimento anterior ao início da ação fiscal), e **atrasou o andamento do próprio Procedimento Fiscal, uma vez que este teve início formal em 04/07/2014**, e os arquivos retificadores, com as informações do FCONT, somente foram transmitidos ao sistema SPED em **29/08/2014 (1ª retificação)** e **05/09/2014** (2ª retificação). Ou seja, de se afastar a argumentação de ausência de prejuízos ao Fisco.

290. A meu ver, a não apresentação do FCONT não dificultou a seleção da contribuinte; pelo contrário, uma empresa desse porte, com receita líquida das atividades no ano-calendário 2010 no valor de R$14,373 bilhões, sujeita ao monitoramento afeto aos grandes contribuintes, ao deixar de cumprir uma obrigação acessória atrai de imediato a atenção do Fisco, tornando-se potencial alvo da seleção. Tanto que o procedimento fiscal, conforme relatado pela própria autoridade fiscal, iniciou-se em 04/07/2014, antes da entrega da primeira retificadora, 29/08/2014. O que descontrói, a meu ver, a narrativa da fiscalização.

Original

291. No caso, a contribuinte apresentou a declaração dentro do prazo legal, porém, zerada; após, ao ser intimada, apresentou retificadora com todas as informações corretas; penalizar a recorrente por apresentar tais informações além ser contraditório com a intimação, seria um desincentivo à busca de informação, conforme visto acima.

292. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa (FCONT - 2010) no valor de R$3.146.283,85.

Multa por informação omitida, inexata ou incompleta: ECD (2010 - original);

Recurso de ofício

293. A fiscalização apurou divergências entre a ECD 2010 e balancetes de seis contas contábeis, conforme quadro a abaixo:

Tabela 26: Diferenças entre a ECD 2010 e os Balancetes

Código	Nome conta	Saldo ECD	Saldo Balancete	Diferença
3101010806	BENEFICIOS-ADMINISTR	0,00	98,70	-98,70
3204010701	FRETE -VENDAS-MI	0,00	240.953.701,93	-240.953.701,93
3204010704	FRETE -VENDAS-MI	613.836.222,95	186.441.260,51	427.394.962,44
3204011101	GERENCIAM.DE RISCOS-	0,00	681.433,26	-681.433,26
3204011102	GERENCIAM.DE RISCOS-	1.755.555,42	537.061,08	1.218.494,34
3408010114	CONT.INMETRO/IPEM/CE	0,00	196.881,81	-196.881,81
	Lucro Líquido antes do IR/CSLL	-185.599.497,07	1.181.844,01	-186.781.341,08

294. Intimada, via e-mail, a justificar as diferenças, a contribuinte reconheceu as inconsistências nos seguintes termos: "*Ao analisarmos os motivos que geraram as inconsistências entre o ECD e o balancete AC.2010, percebemos que todos os lançamentos que originaram as divergências foram os de "encerramento/zeramento" de contas, conforme extrato anexo. Para sanarmos essas pendências, gostaríamos de saber se podemos (ou não) retificar o ECD de 2010*". (e-fls. 16.465).

295. Na mesma mensagem (e-mail) a fiscalização solicitou a retificação da ECD 2010: "*Considerando os erros relatados, solicitamos a retificação da ECD 2010. Assim que vocês transmitirem a nova ECD, favor encaminhar cópia do respectivo recibo.*" (e-fls. 16.645).

296. Entendeu a fiscalização que a assunção do erro pela contribuinte "*atestou a existência de inexatidão no arquivo, ensejando a aplicação de penalidade por informação inexata*". Com efeito, lançou a multa com base no inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013. Considerou-se que como fato gerador da multa a data da entrega da declaração (2014), daí a aplicação da legislação vigente nesta data.

297. Em impugnação, conforme decisão recorrida, a recorrente alegou em síntese, que aceita a retificação após a justificativa apresentada pela impugnante, não poderia a autoridade fiscal alegar que a própria retificação seria uma confissão das inexatidões (*venire contra factum proprium*); a declaração retificadora não enseja a multa aplicada quando não identificada omissão ou inexatidão; insurge-se contra a base de cálculo, porquanto a fiscalização somou os débitos e crédito contábeis e

Original

nem mesmo os considerou por seus valores líquidos (e-fls. 16.588).

> Em sua defesa, a impugnante alega que é vedado às autoridades administrativas agir em contrariedade a suas manifestações e atos anteriores ("*venire contra factum proprium*"). Aduz que esta vedação encontra suporte no princípio da segurança jurídica, bem como nos princípios da moralidade e da eficiência administrativa, conforme art. 37, "*caput*", da Constituição Federal.
>
> Informa que a Cosit, na Solução de Consulta Interna 20, de 13/09/2012, confirmou que não se admite atos contraditórios da Administração Pública, invocando, para tanto, o "*venire contra factum proprium*" e o princípio da moralidade administrativa.
>
> A mesma orientação acerca do necessário respeito à teoria dos atos próprios e à moralidade administrativa foi pronunciada no Parecer Normativo Cosit 6, de 4/8/2014, norma interna do fisco que as autoridades fiscais devem observar.
>
> Portanto, defende que aceita a retificação após a justificativa apresentada pela impugnante, não poderia a autoridade fiscal alegar que a própria retificação seria uma confissão das inexatidões na versão da ECD 2010 entregue anteriormente.
>
> Acrescenta que, em hipótese alguma, a declaração retificadora pode ensejar a aplicação da multa do art. 57, inciso III, "a", da Medida Provisória 2158-35 quando nela o fisco não identifica qualquer omissão ou inexatidão e, mais, quando ela se presta justamente a corrigir omissões e inexatidões da declaração original.
>
> O impugnante também se insurge contra a base de cálculo da multa.
>
> Alega que o procedimento adotado no auto de infração para fins de determinação da base de cálculo da referida multa lavrada é inadequado, pois o dispositivo legal que respalda o enquadramento legal menciona como base o valor das "*transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*".
>
> Acrescenta que os conceitos previstos na legislação expressam hipóteses que não se aplicam às alegadas inexatidões elencadas pela fiscalização, pois não há valor de transação comercial ou operação financeira equivalente a um lançamento contábil de zeramento de resultado.
>
> Aduz que o Agente Fiscal optou por somar débitos e crédito contábeis e nem mesmo os considerou por seus valores líquidos (créditos menos débitos ou vice-versa) e pergunta como seria possível uma mera somatória de débitos e créditos contábeis ser equivalente a valores de transações comerciais ou operações financeiras.
>
> Insiste que a fiscalização laborou em equívoco ao não ser exaustiva em sua investigação, demonstrando total inobservância do art. 142 do CTN e do próprio art. 57 da MP. 2158-35, em seu inciso III, "a", pois para que fosse possível aplicar o referido dispositivo, a fiscalização deveria ter identificado as transações comerciais ou operações financeiras informadas com inexatidão, uma vez que as transferências contábeis de saldos (para zeramento de resultado) não equivalem a uma transação comercial propriamente dita.
>
> Ao final, pede a declaração da nulidade do lançamento, tendo em vista que o cálculo determinado na alínea "*a*" do inciso III do art. 57 da Medida Provisória 2158-35 não foi respeitado pela fiscalização, pois não foram apontados, tampouco quantificados, os valores das transações comerciais ou operações financeiras supostamente inexatas.

298. A decisão recorrida afastou a multa ao argumento de que o cálculo não respeitou o texto legal, porquanto a autoridade fiscal somou os débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências, quando a lei diz que a base de cálculo é "*3% (três por cento) do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*" (e-fls. 16.589):

> Conforme relato da fiscalização, fls. 12289/12290, foram detectadas as seguintes diferenças entre a ECD 2010 e os Balancetes da autuada:

Original

Tabela 26: Diferenças entre a ECD 2010 e os Balancetes

Código	Nome conta	Saldo ECD	Saldo Balancete	Diferença
3101010806	BENEFICIOS-ADMINISTR	0,00	98,70	-98,70
3204010701	FRETE -VENDAS-MI	0,00	240.953.701,93	-240.953.701,93
3204010704	FRETE -VENDAS-MI	613.836.222,95	186.441.260,51	427.394.962,44
3204011101	GERENCIAM.DE RISCOS-	0,00	681.433,26	-681.433,26
3204011102	GERENCIAM.DE RISCOS-	1.755.555,42	537.061,08	1.218.494,34
3408010114	CONT.INMETRO/IPEM/CE	0,00	196.881,81	-196.881,81
	Lucro Líquido antes do IR/CSLL	-185.599.497,07	1.181.844,01	-186.781.341,08

Diante disso, a fiscalização somou todos os débitos e todos os créditos dos lançamentos contábeis de cada uma das contas em questão obtendo o total geral de R$1.073.451.598,67, sobre o qual aplicou o percentual de 3%. Confira-se a totalização:

Tabela 27: Totais de Débitos e Créditos dos Lançamentos com Inconsistências

Conta	C	D	Total Geral
3101010806	98,70		98,70
3204010701	240.958.412,24	4.710,31	240.963.122,55
3204010704	321.341.187,60	507.782.448,11	829.123.635,71
3204011102	974.682,78	2.193.177,12	3.167.859,90
3408010114	196.881,81		196.881,81
Total Geral	563.471.263,13	509.980.335,54	1.073.451.598,67

Evidente que o cálculo não respeitou o texto da lei. Ainda que se tratassem de contas contábeis relativas a transações comerciais ou operações financeiras, somar débitos e créditos foge à razoabilidade na medida em que amplia a base apurada.

Diante do exposto, voto pela exoneração da multa por informação omitida, inexata ou incompleta em relação à ECD 2010 – original.

299. Em recurso voluntário a recorrente pugna pela manutenção da exoneração da penalidade.

300. O inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, dispõe o que segue:

> Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> **a) 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)**

301. A questão não demanda maior aprofundamento. De plano, é forçoso concluir que a fiscalização utilizou base de cálculo equivocada, o que dispensa a verificação do mérito da multa. Como visto acima, a base de cálculo da multa imputada é 3% "*do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*".

302. Significa dizer que a fiscalização deveria aferir as transações comerciais ou operações financeiras da contribuinte relacionadas à informação omitida, inexata ou incompleta e não simplesmente somar os débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências. Equivocou-se a fiscalização.

303. Ante e exposto nego provimento ao recurso de ofício.

Multa por inconsistências na forma: ECD 2012

Recurso de ofício

304. A fiscalização apurou irregularidade na forma de apresentação dos arquivos da ECD 2012. Em síntese, a infração consistiu na apresentação de arquivos que registravam dissonância com a estrutura do Plano de Contas; mais especificamente, o balancete apresentava dois grupos de ativo, dois grupos de passivo e dois grupos de resultado (custos e receitas) em discordância com a forma preconizada pela legislação.

305. Intimada, a contribuinte apresentou demonstrativo que, segundo a fiscalização, minimizou o problema, "*mas ficou longe de resolvê-lo. O correto seria identificar os lançamentos realizados com a codificação de determinado sistema (FOOD ou AGRI), e retificar os códigos das contas contábeis dos lançamentos, fazendo constar apenas uma única codificação (FOOD ou AGRI, a critério da empresa). E isto seria possível de fazer, tanto que o BALANCETE 2012 já retratou as contas com os saldos já unificados (sob a codificação FOOD)! Mas frise-se, a ECD 2012, mesmo retificada, não fez esta unificação*".

306. Concluiu a autoridade fiscal que a contribuinte entregou "*arquivos digitais em discordância com a forma preconizada pela legislação*"; ressaltou que o erro não se refere ao "lançamento X ou Y", mas sim à formatação do Plano de Contas adotado na elaboração da ECD 2012.

307. Com efeito, aplicou a multa prevista no inciso I, do art. 12 da Lei 8.218, de 1991, de 0,5% sobre a receita bruta do período.

> Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)
>
> [...]
>
> Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:
>
> I - multa de **meio por cento do valor da receita bruta** da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

308. A fiscalização amparou-se ainda no Parecer Normativo RFB nº 03, de 2013:

> 4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na **forma** que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nç? 12.766, de

Original

> 2012, **aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nç? 8.218, de 1991. **Esse último dispositivo continua em vigência** e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.
>
> 4.8. Desse modo, não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. (Grifos do original)

309. Em impugnação a contribuinte alegou, em síntese, erro no enquadramento legal; cita também trecho do Parecer Normativo RFB nº 03/2013; o protocolo de recebimento do arquivo ECD 2012 prova que a obrigação acessória foi formalizada e enviada à RFB na forma requerida; a Instrução Normativa 1.420, de 2013, menciona que as multas aplicáveis em matéria de ECD são as previstas no art. 57 da MP 2158-35; cumpriu os requisitos para operação de preenchimento e transmissão da ECD 2012 disponíveis no sítio da RFB. Por fim, Defende que "*forma*" não se confunde com "*conteúdo*" e que alegação contida no TVF, apesar da utilização do termo "*forma*", é de que o "*conteúdo*" está informado de maneira indevida. Veja-se:

> A impugnante alega erro no enquadramento legal afirmando que os dispositivos invocados no auto de infração são absolutamente inaplicáveis ao caso em espécie.
>
> Para embasar sua alegação, também se apóia no entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil por meio do PN 3/2013, entretanto não cita o item 4.7. referenciado pela fiscalização e dá ênfase aos itens que ressaltam o aspecto material como o item 4.3:
>
> > *4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica.* ***Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu "fato gerador") com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos***.
>
> Citou também o item "c" da conclusão do parecer*:*
>
> > *c)* ***A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca****. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN;*
>
> Reforça que o parecer "*evidencia com clareza que as situações de preenchimento e entrega de obrigações com eventuais inexatidões estão abarcadas pelo art. 57 da Medida Provisória n. 2158-35, enquanto que a infração prevista na Lei n. 8218 corresponde à conduta absolutamente diversa, consistente em não manter a escrituração eletrônica na forma preconizada, o que em nada se assemelha ao caso concreto, visto que a impugnante preencheu e transmitiu a ECD 2012 na forma estabelecida pelo SPED*".
>
> Afirma que o protocolo de recebimento nos sistemas da RFB do arquivo ECD 2012 é a maior prova de que a obrigação acessória foi formalizada e enviada à RFB na forma requerida e adequada.
>
> Alega também que a RFB por meio da Instrução Normativa 1420, de 2013, expressamente menciona que as multas aplicáveis em matéria de ECD são aquelas previstas no art. 57 da MP 2158-35:
>
> > *Art. 10. A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das*

> *multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*
>
> Cita os requisitos para que a operação de preenchimento e transmissão seja processada, encontrados no sítio da RFB (http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedcontabil/como-funciona.htm.) para afirmar que passado todo este processo no qual se constata a transmissão da ECD 2012 com sucesso, não se pode alegar que a impugnante não observou a forma requerida para a sua Escrituração Digital.
>
> Defende que "*forma*" não se confunde com "*conteúdo*" e que alegação contida no TVF, apesar da utilização do termo "*forma*", é de que o "*conteúdo*" está informado de maneira indevida. Acrescenta que na pior das hipóteses, poder-se-ia alegar que as informações sobre níveis de contas seriam inexatas, a ensejar a aplicação, se fosse o caso, do art. 57 da Medida Provisória 2158-35, mas nunca dos art. 11 e 12 da Lei 8218.

310. A decisão recorrida exonerou a multa aplicada ao argumento de que o apurado pela fiscalização não se trata de erro de forma, mas sim de problema lógico que está mais próximo de inexatidão, cuja multa especificada na IN 1.420, de 2013, é a prevista no art. 57 da MP 2.158-35, de 2001. Veja-se:

> Ainda que se considerasse "*forma*" como o layout do registro, não se poderia afirmar que houve erro na "*forma*", pois essa foi validada pelo programa validador que aceitou o formato do arquivo transmitido. O erro demonstrado pela fiscalização não se trata de problema de estrutura ou físico, mas sim de um problema lógico que está mais próximo de inexatidão, como alega o impugnante, do que de "*forma*".
>
> Além disso, a Instrução Normativa 1420, de 2013, expressamente menciona que as multas aplicáveis em matéria de ECD são aquelas previstas no art. 57 da MP 2158-35. Não é justificável que a instrução normativa especifique esse enquadramento e não mencione o enquadramento da Lei 8.218, deixando para utilizá-lo de surpresa.
>
> Diante do exposto, voto pela exoneração da multa por inobservância da forma em relação à ECD 2012 – original.

311. Em recurso voluntário a recorrente pugna pela manutenção da exoneração da penalidade.

312. Inicialmente, faz-se necessário analisar-se a legislação sobre o tema.

313. A redação original do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecia multa de escopo genérico no caso de descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, para as "*pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados*" ou "*no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*". Note-se que não havia obrigação de intimar o contribuinte. Veja-se:

> **MP nº 2.158-35, de 2001 (redação original)**
>
> Art. 57. O **descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779**, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:
>
> I - R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que **deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados**;
>
> II - cinco por cento, não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta.** (Grifo nosso)

314. As obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999, referem-se aos tributos

Original

administrados pela Receita Federal, veja-se:

> Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

315. Tal multa deveria ser aplicada a quaisquer situações que decorressem do descumprimento de obrigação acessória, quando não houvesse nenhuma multa específica, daí falar-se em escopo genérico.

316. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012, houve redução da multa, instituiu-se a obrigatoriedade de intimar o contribuinte e o escopo da multa passou a ser mais específico, ou seja, "*deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital*" ou "*os apresentar com incorreções ou omissões*".

> **MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro 2012**
>
> Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital** exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> I - **por apresentação extemporânea**: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> II - **por não atendimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R$ l.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> III - **por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

317. Ocorre que a Lei nº 8.218, de 1991, estabelece que as pessoas jurídicas são "*obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas*" e, no caso de não atendimento à forma, omissão ou prestação incorreta de informação e não cumprimento do prazo, também estão sujeitas a multas para condutas semelhantes às previstas no art. 57 da MP º 2.158-35, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

> **Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991**
>
> Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da**

> **Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas**, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> [...]
>
> Art. 12 - A **inobservância** do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:
>
> I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que **não atenderem à forma** em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;
>
> II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente as informações** solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas**. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

318. Instada a se manifestar sobre a convivência dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com o art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada Lei nº 12.766, de 20012, a Receita Federal assentou, em síntese, no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013, que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218 é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico; e o do art. 57 da MP nº 2.158-35, na redação dada pela Lei nº 12.766, é deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

319. Assim, a simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu não gera a multa mais gravosa, mas sim a geral, que se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Veja-se:

> **Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013**
>
> 4.4. Na literalidade do disposto na **Lei nº 12.766, de 2012,** a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que **não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente** declaração, demonstrativo ou **escrituração digital**. **Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991**, é para aquelas pessoas jurídicas que **nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua**. Objetivamente a infração ocorre (seu "fato gerador") com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.
>
> 4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB**, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.
>
> 4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. **A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais**

> **benéfica da Lei nº 12.766, de 2012**, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).
>
> 4.7. **Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.
>
> [...]
>
> 10. Em conclusão:
>
> a) O aspecto material **do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001**, na redação dada pela Lei nº **12.766**, de 2012, **é deixar de apresentar** declaração, demonstrativo ou escrituração digital;
>
> b) **O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991**, é **deixar de escriturar** livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência;
>
> c) A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. **A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.** O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN; (Grifo nosso)

320. Observe-se, porém, que o item 4.7 do referido Parecer dispõe que no caso de os arquivos não serem "*apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991*". Posicionamento que a fiscalização utilizou para fundamentar a autuação, como visto acima.

321. Posteriormente, com o advento da Lei nº 12.873, de 2013, o art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, retomou o escopo genérico da redação original, suprimiu as infrações relativas a não apresentação de "*declaração, demonstrativo ou escrituração digital*" e estabeleceu penalidades no caso de o contribuinte "*deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999"* ou as "*cumprir com incorreções ou omissões"*, mas manteve a obrigatoriedade de intimação do sujeito passivo. Veja-se:

> **MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013**
>
> Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> **I - por apresentação extemporânea**: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)
>
> a) R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> c) R$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

> **II - por não cumprimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> ~~III - **por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital** com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~
>
> **III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> a) 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

322. Instada novamente a se manifestar sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 20013, que retomou o escopo genérico da norma originária, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015, assentou que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, não mais encontra óbice no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, de modo que abarca, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Todavia, confirmou o entendimento fixado no PN nº 3, de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

> **Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015**
>
> 5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da **Lei nº 12.783, de 2013**, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001**, uma redação assemelhada à redação originária** ? eliminando as remissões a "declaração, demonstrativo ou escrituração digital" ?, **retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexista norma específica**. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.
>
> 6. Dessa forma, **sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013,** com observância do princípio "tempus regit actum" (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional**, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001**, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:
>
> a**) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária**, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de "declaração, demonstrativo ou escrituração digital";

> b) **O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente** (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), **a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;**
>
> b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica (**observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013**) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;
>
> [...]
>
> 7. Em conclusão:
>
> a) **Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013**, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

323. Como se vê, a multa genérica por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 57 da MP º 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei nº 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, no período de **28.12.2012 até 24.10.2013,** ao estabelecer pressupostos materiais específicos referentes a incorreções ou omissões na apresentação de escrituração digital.

324. Concordo com o item 4.7 do Parecer Normativo RFB nº 3/2013, no sentido de que a apresentação dos arquivos digitais em *forma* diversa do que prescreve a legislação enseja a multa prevista no *inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991,* por se tratar de norma específica. Ademais, erros nos arquivos digitais podem inviabilizar a auditoria contábil. Todavia, a própria Receita Federal, via Instrução Normativa nº 787, de 2007, esposou entendimento diverso no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35. Veja-se:

> IN RFB, nº 787, de 19 de novembro de 2007
>
> Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.
>
> Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.
>
> [...]
>
> ~~Art. 10. A não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º acarretará a aplicação de multa no valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.~~
>
> Art. 10. **A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1352, de 30 de abril de 2013)

325. A IN RFB 1.420, de 2013, que revogou a IN 787, de 2007, mas manteve a mesma penalidade.

> IN RFB, nº 1.420, de 20 de dezembro de 2013

> Art. 10. **A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**.

326. Note-se ainda que a IN 1.774 de 2017, que revogou a IN RF 1.420, de 2013, manteve a mesma penalidade, a qual foi alterada somente com a redação dada pela IN 1.856, de 2018, que passou a definir penalidade prevista no art. 12 da Lei 8.218, de 1991. Veja-se:

> IN 1.774, de 22 de dezembro de 2017
>
> ~~Art. 11. **Aplicam-se as multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**, à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que **apresentá-la com incorreções ou omissões**, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais.~~
>
> Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que **apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991,** sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

327. Como se vê, tanto na data prevista de entrega da ECD 2012, 28/06/2013, quanto na data do lançamento, 01/12/2015, conforme IN's 787/2007 e 1420/2013, a orientação era no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35.

328. Ainda que o PN RFB nº 03/2013, item 4.7, oriente a prevalência da multa específica (Lei nº 8.218/91), entendo deve prevalecer o entendimento mais benéfico ao contribuinte em consonância com o art. 100 do CTN.

329. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres[10] dispõe que "*o princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio principio da boa fé. Significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (art. 100, parágrafo único). Mescla-se também com o princípio da inalterabilidade do critério jurídico com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação (art. 146 do CTN)*".

330. Nesse sentido, nego provimento ao recurso de ofício e mantenho a exoneração da multa referente a inconsistência na ECD 2012.

Multa isolada sobre estimativas de IRPJ e CSLL (item 3.7. do Relatório Fiscal, e-fls. 12.304)

Recurso voluntário

331. A autoridade fiscal aplicou a multa isolada em razão de as infrações apuradas resultarem em falta de recolhimento de estimativa mensal não recolhida, nos termos do art. 43, parágrafo único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96.

332. Em impugnação a contribuinte alegou em síntese, impossibilidade da cobrança concomitante com a multa de ofício, as quais somadas são confiscatórias.

[10] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro de tributário. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 117.

Original

333. A decisão recorrida manteve o lançamento ao argumento de que "*a legislação prevê expressamente a aplicação das multas de oficio (75%) e isolada (50%), que têm motivações distintas*".

334. Em recurso voluntário, a recorrente reitera a alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício. Cita precedentes do Carf e do STJ no sentido de que, em síntese, (REsp 1496354/PR, de 17.3.2015) *"5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção*".

335. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

> Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais,** encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.
>
> [...]
>
> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.
>
> [...]
>
> § 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

336. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

> Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.
>
> § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:
>
> a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**
>
> b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.
>
> § 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.** (Grifo nosso)

Original

337. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a "*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*". Veja-se:

> Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas**, **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:
>
> I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> II - **cento e cinqüenta** por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> § 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas**:
>
> I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> [...]
>
> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.
>
> **IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**; (Grifo nosso)

338. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

339. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

> **Súmula CARF nº 105**: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ
>
> Ano-calendário: 2006
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.
>
> A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

340. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o "*valor do pagamento mensal*" e não mais sobre a "*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*"**.**

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - **de 50%** (cinqüenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**
>
> a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
>
> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

341. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

> Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de oficio pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa.** Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6°). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de oficio em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

342. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

343. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e

Original

deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

344. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

345. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem.*

346. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

> **Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime**. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta**. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente[11].

347. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

348. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2008, 2009, 2010
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.
>
> A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

[11] BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Original

A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no anocalendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

349. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012. Portanto, em razão de tratar-se de período posterior à Medida

Original

Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, afasta-se a aplicação da Súmula Carf nº 105, e mantem-se a exigência da multa isolada.

350. Em relação aos julgados citados pela recorrente cumpre esclarecer que não têm efeito vinculante; portanto, não vinculam este tribunal administrativo.

351. Observo que o ajuste da multa isolada em razão das infrações exoneradas neste voto deverá ser efetuado na fase de liquidação do acórdão.

352. Nestes termos nego provimento ao recurso voluntário.

Compensação indevida de prejuízos (item 3.8 do Relatório Fiscal, e-fls. 12.309)

Recursos de ofício e voluntário

353. A fiscalização apurou compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em razão das infrações apuradas nestes autos. Aduz ainda que tais infrações decorreram de glosas efetuadas em procedimentos ficais anteriores. Veja-se:

> De acordo com o Livro LALUR 201021, em 31/12/2009, a CONTRIBUINTE possuía um saldo de PF a compensar de R$ 725.858.948,86, e pelo Livro LACS 2010, o saldo de BCN a compensar era de R$ 998.792.948,26.
>
> De outro lado, pelos controles da RFB, conforme Sistema SAPLI, os saldos a compensar em 31/12/2009, tanto do IRPJ como da CSLL, eram nulos. Tais divergências advêm de glosas realizadas em Procedimentos Fiscais anteriores, como nos PAF 2010 e 2013, os quais estão em fase de julgamento administrativo. Para fins dos lançamentos de ofício aqui constituídos, devemos utilizar os saldos constantes dos controles da RFB.

354. A decisão recorrida, ao amparo de decisão de primeira instância proferida nos autos do processo 13971.723958/2015-21, recalculou o prejuízo fiscal e, diante da suficiência de prejuízo fiscal, cancelou a compensação indevida nos anos-calendário 2011 e 2012.

> De acordo com o Relatório Fiscal, no item 3.8 - Compensação indevida de prejuízos, em 2011, a fiscalizada, entendendo dispor de saldos de PF e de BCN, realizou compensações no valor de R$ 165.302.255,19, e em 2012, de R$ 10.381.665,96. Como não havia saldos suficientes de PF e BCN, a fiscalizada incorreu em compensação indevida nestes dois exercícios, tanto na apuração do IRPJ como na CSLL. Em 2011, dispunha apenas de R$ 17.019.423,81 de saldos de PF e BCN, saldos estes provenientes do exercício de 2010, gerando uma compensação indevida de R$ 148.282.831,38. Já em 2012, não dispunha de saldo algum, incorrendo em compensação indevida no valor integral compensado, de R$ 10.381.665,96.
>
> Após o julgamento em 1ª Instância do processo 13971.723958/2015-21, o saldo de prejuízo fiscal de 2010 passou de R$ 17.019.423,81 para R$ 382.086.704,80. Neste julgamento, o mesmo saldo passou a R$ 389.102.473,72. Esse saldo é suficiente para a compensação realizada pelo contribuinte afastando assim a infração compensação indevida de R$ 148.282.831,38 [2011]. Pelo mesmo motivo, também foi afastada a infração relativa ao ano-calendário 2012.

355. Em relação à base negativa da CSLL, adotou o mesmo procedimento no tocante ao processo 13971.723958/2015-21. Porém, o recálculo do saldo negativo foi suficiente para reduzir apenas a compensação em 2011, mantendo-se integralmente a de 2012.

> De acordo com o Relatório Fiscal, no item 3.8 - Compensação indevida de prejuízos, em 2011, a fiscalizada, entendendo dispor de saldos de PF e de BCN, realizou compensações no

Original

> valor de R$ 165.302.255,19, e em 2012, de R$ 10.381.665,96. Como não havia saldos suficientes de PF e BCN, a fiscalizada incorreu em compensação indevida nestes dois exercícios, tanto na apuração do IRPJ como na CSLL. Em 2011, dispunha apenas de R$17.019.423,81 de saldos de PF e BCN, saldos estes provenientes do exercício de 2010, gerando uma compensação indevida de R$ 148.282.831,38. Já em 2012, não dispunha de saldo algum, incorrendo em compensação indevida no valor integral compensado, de R$ 10.381.665,96.
>
> Após o julgamento em 1ª Instância do processo 13971.723958/2015-21, o saldo da base de cálculo negativa de 2010 passou de R$ 17.019.423,81 para R$ 75.993.394,77. Neste julgamento, o mesmo saldo passou a R$ 83.009.163,69. Esse saldo não é suficiente para a compensação realizada pelo contribuinte, mas diminuiu a infração compensação indevida de R$ 148.282.831,38 para R$ 82.293.091,50. Pelo mesmo motivo, também foi afastada a infração relativa ao ano-calendário 2012. Não houve reflexo em 2012. Logo, a compensação indevida foi mantida no valor integral compensado, de R$ 10.381.665,96.

356. Em recurso voluntário, a recorrente postula em síntese, que no "*caso de manutenção de qualquer parcela das exigências "sub judice", o que se admite apenas para fins de argumentação, os cálculos correspondentes deverão levar em consideração os resultados da presente autuação e do processo administrativo n. 13971.723958/2015-21, bem como dos processos n. 13971.005344/2010-50 e 13971.724030/2013-01*".

357. Aponta ainda que "*enquanto não houver um desfecho definitivo nos referidos processos n. 13971.005344/2010-50 e 13971.724030/2013-01, a fiscalização não pode, como de fato não podia, reputar não existentes os saldos de prejuízos fiscais e bases negativa da CSL por ela utilizados de ofício em outros procedimentos fiscais*". Na verdade pleiteia a recorrente, a suspensão deste feito dada a relação de prejudicialidade com os citados processos que geraram as glosas fiscais que resultaram em divergências nos saldos de prejuízo fiscal e base negativa.

358. Todavia, conforme observou a decisão recorrida, não há previsão legal para acolher o pedido de suspensão.

359. Tanto o prejuízo fiscal quanto a base negativa da CSLL estão sujeitos a limites de compensação previstos em lei, os quais não foram questionados. Tais limites podem sofrer alteração a depender do resultado de outros processos, tais quais os elencados pela recorrente. Observe-se que a própria decisão recorrida já realizou parte do ajuste pleiteado pela recorrente. Afinal, a infração - compensação indevida - somente se consolida quando houver decisão favorável ao contribuinte nos processos em que o prejuízo fiscal e a base negativa forem objeto de discussão.

360. Nestes termos, entendo correto o ajuste efetuado pela decisão recorrida. Demais ajustes, que dependem do resultado dos julgamentos dos demais processos referente à matéria, devem ser efetivados na fase de liquidação do processo.

361. Nestes termos nego provimento aos recursos de ofício e voluntário para que o resultado dos demais processos que impactem o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa utilizados neste feito seja ajustado na liquidação.

Não incidência de juros sobre a multa de ofício

Recurso voluntário

362. Por fim, sustenta a recorrente, "*que não há que se falar em incidência de juros sobre a*

multa de ofício, e, na hipótese de se entender pela aplicabilidade desses juros, estes devem ser limitados à 1% ao mês, ou à taxa Selic".

363. Trata-se de matéria consolidada na jurisprudência deste Carf no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante nº 108. Veja-se:

> **Súmula CARF nº 108:** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

364. Nego provimento à matéria.

Tributação reflexa

365. No caso de lançamento conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz - IRPJ - deve ser aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo - CSLL - em razão de se tratar de exigências que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento.

Conclusão

366. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para:

i) Despesas com depreciação (item 3.2. do Relatório Fiscal): reduzir as glosas no montante de R$16.987.225,28, conforme Relatório de Diligência;

ii) Receitas de subvenções e investimentos (item 3.3. do Relatório Fiscal): afastar tributação;

iii) Despesas com hedge (item 3.4. do Relatório Fiscal): considerar as despesas dedutíveis;

iv) Multa de arquivos digitais (item 3.6. do Relatório Fiscal): cancelar a multa (FCONT - 2010) no valor de R$3.146.283,85.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O presente processo aborda muitas alegadas infrações tributárias, dentre elas a dedução indevida de despesas financeiras atreladas à aquisição de derivativos.

Conforme já foi muito bem relatado, a empresa autuada adquiriu derivativos no mercado financeiro com a intenção de proteger-se dos riscos financeiros da sua atividade econômica, consistente, em grande proporção, de exportações de *commodities* agrícolas. Com isso, tributou as receitas e deduziu as despesas respectivas na modalidade de *hedge*.

Contudo, ao apreciar as operações de exportação, a fiscalização verificou que estas, em grande parte, foram objeto de Pagamento Antecipado da Exportação (PPE). Por esse motivo, a fiscalização entendeu que tais operações de exportação não possuíam mais o risco financeiro original, não podendo dar ensejo a hedge. Com isso, glosou os valores cobertos por PPE do patrimônio protegido (balanço patrimonial e fluxo de caixa) encontrando um valor inferior ao montante contratado de derivativos. Esse achado levou ao entendimento de que as aquisições de derivativos não possuíam a função de proteção, mas sim de especulação, o que afastou a tributação excepcional adotada pelo contribuinte.

O recorrente afirma que a aquisições de derivativos não tinham a finalidade de proteger operações comerciais específicas, mas sim os itens do seu balanço patrimonial e do seu fluxo de caixa. Afirma que as operações de exportação com pagamento antecipado ainda possuem risco financeiro, considerando a possibilidade de não ser possível a entre do produto exportado que lastreia o PPE, obrigando o cumprimento do contrato com recurso financeiro do exportador, em moeda nacional e, portanto, com risco cambial. Acrescenta que a contratação do PPE implica o pagamento de juros estipulados em moeda estrangeira, o que implica risco cambial. Por fim, afirma que os contratos de exportação futura, estipulados em moeda estrangeira afeta o seu balanço patrimonial, independentemente de estes possuírem um PPE associado, o que afasta a glosa desses contratos do bem protegido por hedge, que é o balanço patrimonial.

O ilustre relator deu razão ao recorrente, entendendo que as exportações futuras, ainda que possuam PPE associado a elas, possuem risco financeiro a dar ensejo a uma proteção por meio de derivativos. Eu discordei desse entendimento, votando por manter a glosa laborada pela fiscalização, e pedi a oportunidade de apresentar a presente declaração de voto, para que fiquem registrados os fundamentos do meu voto.

Os derivativos são ativos financeiros de renda variável e, como tal, seu resultado é tributado pelo saldo entre perdas e ganhos no período de apuração dos tributos. A exceção para essa regra ocorre quando o derivativo é adquirido com a finalidade de proteção financeira da atividade produtiva da empresa (hedging). Nesse caso, todos os ganhos e perdas são individualmente tributados, conforme os dispositivos legais e infralegais citados pelo ilustre relator.

A caracterização da finalidade de proteção depende basicamente de dois fatores: a existência de uma operação da empresa que possua um risco financeiro (operação protegida) e a contratação de um derivativo que seja apto a realizar essa proteção, seja pela sua natureza ou pelas suas características específicas (índice, valor de referência e data de vencimento compatíveis com a operação protegida).

Saliento a distinção entre operação a proteger e operação de proteção. A operação a proteger é aquela atividade econômica real que traz um risco financeiro para a empresa. Na espécie, a operação real é a exportação futura de *commodities*, a qual atrai um risco cambial e um risco de cotação da *commoditie* exportada, que são riscos de natureza financeira.

Original

Destaco que o risco de quebra de safra, em princípio, não tem natureza financeira, mas sim natureza operacional. Tal risco deve ser protegido por meio da contratação de seguros e não por meio da contratação de derivativos. Com isso, o risco de quebra de safra não deve ser considerado para fins de apuração da tributação do hedge, cuja finalidade é a proteção contra o risco financeiro da atividade operacional e não, repita-se, contra o risco da atividade operacional.

O contribuinte protegeu-se do risco de variação de preço das *commodities* por meio de compromissos de compra/venda no mercado futura no exterior (CBOT). Tais contratos compromissados possuem natureza de derivativos e devem ser considerados na apuração do *hedge*, na medida em que são instrumentos de proteção contra um risco financeiro.

O contribuinte protegeu-se do risco cambial das suas exportações futuras por meio da contratação de PPE no mercado financeiro nacional. O PPE é um empréstimo lastreado em um contrato de exportação futura. Ou seja, o PPE não é um derivativo, não é um investimento de renda variável, nunca gera receita financeira passível de tributação e a despesa financeira gerada é a ordinária de todo e qualquer empréstimo. Assim, os PPE não devem ser considerados na apuração do *hedge*, na medida em que não são derivativos. Note-se que o contribuinte não computou os PPE como instrumentos de proteção, ou seja, não deduziu as correspondentes despesas financeiras como hedge, isso contrário às normas contáveis.

Saliento, mais uma vez, que o não cumprimento da exportação futura por uma quebra de safra, apesar de causar um risco para a empresa atender ao PPE no momento estipulado da sua liquidação, tal risco tem natureza operacional e deve ser protegido por meio de seguro, não havendo que se falar em derivativos para essa finalidade. Afirmando o contrário, entendo que o contribuinte se confunde ou pretende confundir o julgador do seu feito.

Uma vez identificado o montante dos bens/direitos a serem protegidos e o montante dos derivativos contratados para a sua proteção no período de apuração, a comparação desses dois montantes irá demonstrar qual a real finalidade do contribuinte ao contratar derivativos. Se o montante dos derivativos contratados (valor nocional) é igual ou inferior ao montante dos bens/direitos a proteger, fica claro que a finalidade da empresa era a proteção contra os correspondentes riscos financeiros. Contudo, se a empresa contratou derivativos em excesso ao que seria necessário para se proteger, fica clara a finalidade especulativa do contribuinte.

A fiscalização entendeu que as operações de exportação que lastreavam PPE não possuíam risco financeiro cambial, devendo ser retiradas do montante a proteger, para fins de comparação com o valor nocional contratado. Entendo que essa medida está correta, pois, se o valor do PPE não compõe o montante nocional, a correspondente operação de exportação também não deve compor o valor a proteger, para fins de comparação.

Ao fazer esse ajuste, a fiscalização encontrou um montante de derivativos contratados superior ao montante dos bens/direitos a proteger, levando à conclusão pela finalidade especulativa da contratação dos derivativos, levando à tributação das correspondentes despesas/receitas financeiras conforme a regra geral dos investimentos de renda variável.

Assim, por último, devo afastar a alegada ingerência da fiscalização sobre a forma como a empresa deve se proteger dos seus riscos financeiros. Em nenhum momento a

Original

fiscalização impôs um ou outro instrumento ou forma, apenas fez as contas conforme determina a legislação tributária relativa à apuração de *hedge*.

Diante do exposto, voto por manter a glosa de despesas financeiras indevidamente associadas a *hedge*, acompanhando o relator em todas as demais matérias julgadas nesse feito.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque