



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

Processo nº 16561.720001/2015-43
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.694 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO
Recorrentes SEARA ALIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: **2010**

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA E DEFICIÊNCIA NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CLAREZA DE FUNDAMENTOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de cerceamento de defesa e violação ao art. 142 do CTN, diante da suposta carência de investigação e esforços da Fiscalização na identificação da infração, não se sustenta quando verificada a adequada instrução da Autuação, constando no TVF a conclusão de sua análise técnica, bem como fundamentação jurídica clara.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade do lançamento procedido.

PENALIDADES. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. MULTA DE OFÍCIO.

O conhecimento de alegações referentes à violação de princípios constitucionalmente prestigiados, como fundamento para o afastamento ou a redução de multas, é vedado aos membros deste E. CARF, seja por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 ou da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2010**

APURAÇÃO DO LUCRO REAL. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES. ADIÇÕES E EXCLUSÕES. POSSIBILIDADE.

Se cabalmente provado o estorno de lançamento de provisão indedutível efetuado contra conta do resultado ou constatada a sua devida adição ao

Lucro Líquido, é certa a neutralidade de tal valor para fins de apuração do Lucro Real, não podendo ser objeto de lançamento de ofício.

O valor de crédito presumido *adicional* de Contribuições Sociais, efetivamente tomado pelo contribuinte, mas não reconhecido pelo Fisco, quando lançado a crédito de contra devedora do resultado, pode ser objeto de exclusão do Lucro Líquido, garantindo a sua neutralidade para fins de apuração do Lucro Real, não configurando infração fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2010**

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LÍCITA.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2010**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, não conhecer do recurso voluntário quanto às matérias constitucionais e, na parte conhecida, rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, negar-lhe provimento. Declarou-se impedido o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius

Processo nº 16561.720001/2015-43
Acórdão n.º **1402-002.694**

S1-C4T2
Fl. 2.984

Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 2956 a 2981) interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis/SC (fls. 2912 a 2945) que cancelou parcialmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 2767 a 2784), rejeitando parte dos termos da Impugnação apresentada (fls. 2809 a 2907).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2010, acompanhadas de multa de ofício, lançadas em face da empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, a qual, como relatado preliminarmente no TVF (2747 a 2765), após ser adquirida do Grupo CARGILL pelo Grupo MARFRIG (JBS), procedeu à constituição de diversas provisões, na sua maioria, denominadas *Provisões para Contingências Tributárias*, em consonância com o CPC 15 que permite *o reconhecimento de alguns ativos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida*.

As acusações fiscais que sustentam as Autuações se resumem, de maneira geral, à constatação da constituição de tais provisões contra contas do Passivo (patrimônio líquido), sendo revertidas contra contas de Resultado. Da mesma forma, teria o Contribuinte procedido a outras exclusões indevidas no período, relacionadas a provisionamentos também efetuados contra conta de resultado. Tais manobras teriam elevado o valor de exclusões do Lucro Líquido e da base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010, inseridas e declaradas na DIPJ 2011 como "*outras exclusões*".

As infrações foram subdivididas em 4 Itens e descritas da seguinte forma (trecho extraído do relatório da DRJ - fls. 2915 a 2922):

Reversão de Provisões para Contingências Tributárias (item 1, pág.4 e seguintes do Relatório Fiscal)	R\$ 103.474.279,38 (Ajuste Provisões Aquisições)
	R\$ 81.202.860,22 (Prov.Cont. PIS/COFINS/IR/CS e Cíveis)
Provisões PIS/COFINS Créditos Presumidos Adicionais (item 2, pág.10 e seguintes do Relatório Fiscal)	R\$ 40.601.429,65
Ajustes a Valor de Mercado - Estoques (item 3, pág.12 e seguintes do Relatório Fiscal)	R\$ 50.834.539,19
Exclusões de Créditos Adicionais de PIS/COFINS sobre aquisições de insumos agropecuários (item 4, pág.14 e seguintes do Relatório Fiscal)	R\$ 137.650.221,51
TOTAL	R\$ 413.763.329,95

(...)

Item 001 do Auto de Infração

(...)

17. Ao se analisar os valores que compuseram o total informado a título de outras exclusões na linha 78 da Ficha 09A da DIPJ 2011 e o total informado a título de Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis na linha 38 da ficha 17, foram observadas algumas inconsistências nesses valores, com repercussão na apuração do IRPJ e da CSLL. Estão descritas a seguir.

(...)

19. Em regra geral, a contabilização de uma provisão deve ser feita a crédito da conta de passivo e a débito de uma despesa, enquanto que a sua reversão deveria ser contabilizada a débito da conta de passivo e a crédito de uma receita. Como esses lançamentos de despesa e de receita não representam um valor efetivo de perda (despesa) ou de ganho (receita), não devem influenciar a apuração dos tributos devidos. Para evitar essa influência na apuração do IRPJ e da CSLL, os valores das provisões lançadas em despesa devem ser adicionadas na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL e os valores das correspondentes reversões lançadas em contas de receita devem ser excluídas na apuração dessas bases de cálculo.

20. No caso presente, segundo a fiscalizada, as provisões não foram adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por ocasião de sua constituição porque o lançamento da provisão foi a débito da conta 2.693 – Lucros/Prejuízos Acumulados, ou seja, foram lançadas diretamente contra o Patrimônio Líquido. Porém na reversão, o lançamento a crédito foi na conta 488 – CPV Perdas/Ajustes, em vez de ser na mesma Lucros/Prej Acumulados, passando, assim, pelo resultado. Com a passagem por resultado haveria a necessidade de excluir tais valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Tal procedimento está evidenciado nos lançamentos contábeis efetuados e nos razões das contas envolvidas nesses lançamentos.

22. Em vista dessa situação, foram analisadas as contas que receberam tais provisões e suas correspondentes reversões no ano-calendário 2010, a partir dos razões das contas apresentados pelo sujeito passivo.

(...)

35. As provisões Provisão Contingências PIS/Cofins, no valor de R\$ 20.908.563,00, e Provisão Contingências Cíveis, no valor de R\$ 19.692.867,00, não foram revertidas no período em análise. Vale lembrar que, como foram provisionadas contra resultado, o valor de ambas, no total de R\$ 40.601.430,00, deveriam ter sido adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

36. Por fim, foi constatada a contabilização de uma outra provisão, ainda dentro da mesma conta 2261 – 2694 - Provisões Tributárias – Aquisição, a título de Contingências Pis/Cofins/IR/CS, também no valor de R\$ 40.601.430,22, contra resultado, que foi totalmente revertida contra patrimônio líquido. Neste caso, também deveria haver a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL por ocasião da provisão. Como a reversão foi contra o PL, não há exclusão a fazer na apuração do IRPJ e da CSLL. Ressalte-se que esta provisão não fez parte do demonstrativo apresentado pela fiscalizada.

(...)

39. Os valores que devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão de terem sido provisionados contra contas de resultado são os seguintes:

Provisão Contingências Pis/Cofins	20.908.563,00
Provisão Contingências Cíveis	19.692.867,00
Contingências Pis/Cofins/IR/CS	40.601.430,22
Soma	81.202.860,22

40. O valor de R\$ 81.202.860,22 será lançado na apuração do IRPJ e da CSLL em vista de que a fiscalizada não o adicionou na sua apuração.

41. No caso das provisões Provisão Contingências PIS/Cofins, no valor de R\$ 20.908.563,00, e Provisão Contingências Cíveis, no valor de R\$ 19.692.867,00, foi observado que compuseram o valor das despesas não dedutíveis na DIPJ e foram adicionadas pela linha 05 da ficha 09A, de acordo com demonstrativos apresentados pela fiscalizada. Porém, essas provisões não foram adicionadas também no Lalur o que, em vista do cálculo de “outras exclusões” por diferença, teve como consequência o aumento da exclusão na linha 78 da ficha 09A.

Item 0002 do Auto de Infração**Exclusão Indevida: R\$ 103.474.279,38**

42. Os valores das provisões que poderiam ser excluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em função de terem sido revertidos contra contas de resultado são os seguintes: [A tabela elaborada pela autoridade autuante soma **R\$ 367.935.234,00**] 43. Em função dessas contas, o contribuinte excluiu no Lalur do ano de 2010 o valor de R\$ 430.808.083,58 e na DIPJ 2011, ano-calendário 2010, o valor de R\$ 471.409.513,38, conforme as suas respostas durante esta fiscalização. Portanto, será glosada a exclusão em excesso na apuração do IRPJ e da CSLL do valor de **R\$ 103.474.279,38** (R\$ 471.409.513,38 – R\$ 367.935.234,00). [destaque do Relator]

[A tabela elaborada pela autoridade autuante soma **R\$ 367.935.234,00**]

43. Em função dessas contas, o contribuinte excluiu no Lalur do ano de 2010 o valor de R\$ 430.808.083,58 e na DIPJ 2011, ano-calendário 2010, o valor de R\$ 471.409.513,38, conforme as suas respostas durante esta fiscalização. Portanto, será glosada a exclusão em excesso na apuração do IRPJ e da CSLL do valor de **R\$ 103.474.279,38** (R\$ 471.409.513,38 – R\$ 367.935.234,00). [destaque do Relator]

44. É de se notar que o valor de R\$ 367.935.234,00 é o valor que consta da planilha apresentada pelo fiscalizado, “Sumário Executivo – Tributário – Data Base 31.12.2009”, como sendo o valor total revertido em 2010, não sendo compreensível, dessa forma, o fato de haver excluído um valor maior na sua apuração fiscal.

45. O valor excluído a maior na DIPJ, R\$ 103.474.286,03, é o resultado da diferença entre o valor final provisionado e o valor que foi contabilizado inicialmente como provisão a título de “Glosa de créditos presumidos de IPI até 2004 – passivo” e “Glosa de créditos de PIS/Cofins 1999 – 2004 – passivo”. É resultado da diferença contabilizada a maior de R\$ 110.735.092,39 (R\$ 158.286.820,00 – R\$ 47.551.727,61) na provisão de “Glosa de créditos presumidos de IPI até 2004 – passivo” e da diferença contabilizada a menor de R\$ 7.260.812,00 (R\$ 40.632.124,00 – R\$ 47.892.936,00) na provisão de “Glosa de créditos de PIS/Cofins 1999 – 2004 – passivo”, como pode ser visto no Quadro Resumo dos Valores das Provisões e Reversões.

46. De acordo com o demonstrativo “Resumo Contabilizações Provisões Aquisições – 2010”, o ajuste nos valores provisionados foi efetuado pelo estorno da provisão contabilizada inicialmente (R\$ 483.204.940,00) à crédito da conta 2950-2693 – Lucro/Prej Acumulado – Aquisição e contrapartidas debitadas nas contas 2950-2958 – Lucro/Prej Acumulado Instalações, no valor provisionado efetivamente de R\$ 379.730.659,37, e 488 – CPV Perdas/Ajustes, no valor da diferença de R\$ 103.474.286,03.

Conforme o lançamento nessas contas, o ajuste foi efetuado apenas em 31/12/2010.

47. O contribuinte foi, inclusive, instado a justificar a diferença entre o valor máximo com risco, demonstrado na planilha apresentada em 20/09/2012 denominada “Sumário Executivo – Tributário – Data Base 31.12.2009”¹⁹ (R\$ 379.730.653,97), e o valor das contingências tributárias informadas, ocasião em que confirmou que havia cometido um equívoco.

48. Apresentou demonstrativos para mostrar que o valor total das reversões de provisões constituídas na aquisição da Seara, nas contas de resultado em 2010, havia sido de R\$327.333.797,92 e não de R\$ 430.808.081,10. **Confirmando, assim, que houve uma exclusão a maior em R\$ 103.474.286,03 e que seria referente à conta contábil 2261-2694 – Provisões Tributárias - Provisões Tributárias – Aquisição.** Afirmou, também nessa ocasião, que esse montante é o valor da diferença de um ajuste efetuado na provisão, que passou de R\$ 483.204.940,00 para R\$ 379.730.653,97, o valor máximo com risco nos processos.[DESTAQUE DO RELATOR]

Exclusão Indevida: R\$ 40.601.429,65

2) PROVISÕES PIS/COFINS CRÉDITOS PRESUMIDOS ADICIONAIS – R\$ 40.601.249,65

49. A conta contábil 1659-1283 – Provisão PIS/Cofins Créditos Presumidos Adicionais possuía o saldo de R\$ 61.942.599,6823 em 2010, dos quais foram adicionados no Lalur apenas R\$ 21.341.170,03.

(...)

54. A diferença entre o valor adicionado no Lalur e na DIPJ, que acabou sendo excluído na linha 78 - outras exclusões em função do cálculo por diferença adotado pela contribuinte, é justamente o valor do saldo em questão de R\$ 40.601.429,65, que foi excluído indevidamente (R\$ 49.307.354,26 – R\$ 8.705.924,61). Esse valor de exclusão será glosado.

(...)

56. Durante a fiscalização, o contribuinte foi questionado a respeito desse valor de R\$ 40.601.429,65. Alegou ter cometido um equívoco na determinação do montante da conta 2799-1283 (sic) – Provisões PIS/Cofins Créditos Presumidos Adicionais, duplicando a exclusão de R\$ 40.601.429,65 de forma indevida, como transcrito a seguir:

“Houve um equívoco por parte da empresa da determinação do montante devido da Conta 2799-1283, denominada “Provisões PIS/COFINS Créditos Presumidos Adicionais”, **sendo que a exclusão de R\$ 40.601.429,65 foi duplicada de forma indevida.** O Total da Linha 09A/78 (Outras Exclusões) a ser considerada no Ano- Calendário de 2010 é na realidade de R\$

650.749.970,34. Este equívoco não altera a situação da empresa de Prejuízo Fiscal no referido Ano-Calendário.” [DESTAQUE DO RELATOR]

Exclusão Indevida: R\$ 50.834.539,19

3) AJUSTES A VALOR DE MERCADO – ESTOQUES – R\$ 50.834.539,19

(...)

63. Constata-se, assim, que em vista do método empregado pela fiscalizada para apuração dos valores da DIPJ (por diferença entre DIPJ e Lalur), foi excluído esse valor de R\$ 50.834.539,19 (R\$ 79.119.756,84 - R\$ 28.285.217,65) indevidamente pela linha 78 – Outras Exclusões da ficha 09A em vista de não ter sido adicionado no Lalur. Esse valor terá a sua exclusão glosada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

64. Sobre esta parcela de R\$ 50.834.539,19, a título de Ajustes a Valor de Mercado –Estoque, o fiscalizado apresentou uma contabilização ao longo do período de 2011 para demonstrar que teria efetuado a reversão desse lançamento. Alegou, ainda, que apesar da reversão não excluiu esse valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL32. Com essa alegação, a contribuinte parece indicar que estaria caracterizado apenas uma postergação de tributo, uma vez que o que deixou de tributar em 2010 (ao excluir indevidamente) estaria tributando em 2011 (ao deixar de excluir quando teria esse direito).

65. Entretanto, para haver postergação é necessário que tenha havido a postergação do pagamento do imposto para período posterior. No caso em análise, não houve pagamento de imposto nem no período do fato gerador nem no período posterior. Em ambos os períodos, o contribuinte apurou prejuízo fiscal.

(...)

68. É de se ressaltar, ainda, que o próprio contribuinte admitiu o erro de ter excluído indevidamente na apuração do IRPJ e da CSLL estes dois valores tratados aqui, R\$ 40.601.429,65 na conta 1659-1283 – Provisão PIS/Cofins Créditos Presumidos Adicionais e R\$ 50.834.539,19 pela conta 3998-524 – Ajuste Estoque Valor Mercado.

(...)

70. E admitiu o erro, prestando a seguinte informação:

“(…) Considerando o equívoco da empresa em não adicionar um total de R\$91.435.968,84 (R\$40.601.429,65 + R\$50.834.539,19) em seu cálculo de IRPJ no ano-calendário de 2010 e que, conforme informado anteriormente, a Linha de Outras Exclusões foi encontrada por diferença entre os valores já lançados nas Fichas 04 (custos), 05 (Despesas Operacionais), demais Linhas de Adições e Exclusões da Ficha 09A e o Total de

Adições e Exclusões considerada no LALUR, houve a Exclusão deste montante.”[DESTAQUE DO RELATOR]

Exclusão Indevida: R\$ 137.650.221,51

4) EXCLUSÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS DE PIS/COFINS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS – R\$ 137.650.221,51

71. Com relação à parcela excluída a título de “Exclusão de Créditos Adicionais de PIS/Cofins sobre Aquisições de Insumos Agropecuários”, no valor de R\$ 137.650.221,51, a fiscalizada alegou que essa reversão trata da Exclusão de Créditos Adicionais de Pis/Cofins feitos extemporaneamente pela empresa, com base nas aquisições de insumos agropecuários, e que foram submetidos à RFB através de Dacon. Continuou informando que não foram considerados no Lucro Real de períodos anteriores e que serão adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL oportunamente, com o deferimento dos créditos conforme análise da Receita Federal.

72. O valor da exclusão se refere à diferença de aproveitamento da alíquota entre 100% e 60% referente ao crédito de PIS/Cofins presumido da agroindústria (Lei nº 10.925/04). O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 permitiu a dedução de crédito presumido na apuração do PIS e da Cofins calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II, art. 3, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e cerealistas. A alíquota do crédito presumido foi fixada em 60% do valor dos bens pelo inciso I, art. 8º dessa lei.

73. No caso presente, o sujeito passivo calculou o crédito presumido de forma integral, ou seja, sobre 100% das aquisições de Produtos Agropecuários de pessoas físicas, cooperativas e cerealistas. De acordo com o demonstrativo apresentado, a base de cálculo do valor deduzido na apuração do IRPJ e da CSLL corresponde a 40% de alíquota de PIS e Cofins sobre as aquisições de produtos agropecuários oriundos de pessoa física, cooperativas e cerealistas. Os créditos de PIS adicionais sobre aquisição de produtos agropecuários somaram R\$ 24.553.823,29 e os créditos de Cofins adicionais sobre aquisição de produtos agropecuários totalizaram R\$ 113.096.398,21.

74. A constituição desses créditos começou em março de 2010, após a aquisição da fiscalizada pelo grupo Marfrig, e envolveu a constituição desse crédito de forma extemporânea desde 2005.

75. Os valores dos créditos adicionais de PIS e Cofins tomados sobre a integralidade do valor das aquisições de insumos agropecuários constam das contas contábeis 1659-1603 – PIS Crédito Presumido Adicional e 1659-1604 – Cofins Crédito Presumido Adicional. Conforme os razões contábeis, a conta 1659-1603 – PIS Crédito Presumido Adicional possuía o saldo de R\$ 24.564.132,43 e a conta 1659-1604 – Cofins Crédito Presumido Adicional tinha um saldo de R\$ 113.086.089,08. Os

valores são compatíveis com o demonstrativo apresentado, sendo que o total é o mesmo.

76. Os lançamentos nas contas de créditos presumidos adicionais de PIS/Cofins são realizados em contrapartida a crédito de contas de resultado, tais como 488 - CPV - Perdas/Ajustes, 081 – Compra de Leitões para Recria ou 119 – Terminação. Ao creditar em resultado, o fiscalizado já está se beneficiando do crédito presumido adicional, mas que pretende excluir de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

77. É importante destacar que a inclusão no Dacon e a contabilização deste crédito presumido adicional não tem base legal. O que a Lei nº 10.925/2004 prevê no seu art. 8º, § 3º, é a constituição de um crédito presumido de PIS e de Cofins com a aplicação de uma alíquota de 60% da alíquota prevista dessas contribuições sobre as compras de insumos de origem animal.

78. A alegação apresentada pela fiscalizada para a constituição de tais créditos (complementando 100% da alíquota) está baseada apenas no que considera justo, como transcrito:

“Cabe fundamentar que a limitação da apuração do crédito não-cumulativo a 60% (Lei 10.925/2004) do valor das aquisições para as empresas que atuam no ramo agroindustrial de carnes mitiga de forma latente o direito ao regime de valor agregado outorgado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, gerando um desequilíbrio econômico para este setor.

Entendemos existirem fortes argumentos para defender o reconhecimento do direito à constituição destes créditos de forma integral (100%) sem a limitação estabelecida pelo art. 8º, § 3º, II da Lei 10.925/2004.

A sistemática não-cumulativa surgiu com a proposta de realizar uma readequação do perverso efeito cumulativo que literalmente prejudicava a competitividade das cadeias produtivas, emperrando, via de consequência, a expansão e o crescimento da economia nacional.

(...)

A concessão do crédito limitada ao percentual de 60% não tem o condão de superar a problemática criada pela não-cumulatividade. Sendo assim, a única opção que pode ser admitida é a constituição integral do crédito já que para empresas do ramo de frigoríficos como a contribuinte, o principal insumo são as aves e suínos, não havendo como mitigar o direito à constituição do crédito dessas aquisições seja de pessoa física, seja de pessoa jurídica.

Assim, diante do exposto, resta evidente que o legislador mitigou de forma abusiva o direito à constituição integral dos créditos nas aquisições de aves e suínos voltados a produção de carne e outros produtos destinados à alimentação humana, cuja receita de vendas sujeita-se ao regime da não-cumulatividade, gerando

graves distorções de ordem econômica e operacional tanto para os frigoríficos quanto para os criadores de animais que também foram prejudicados com esta sistemática”.

79. Além da falta de previsão legal para a constituição de créditos presumidos de PIS e de Cofins acima do percentual de 60%, a legislação não autoriza excluir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor relativo aos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa, mesmo no caso de créditos previstos legalmente.

80. O § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não institui, ainda que implicitamente, nenhuma hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, tendo o objetivo específico de evitar a não-cumulatividade relativamente à contribuição ao PIS e à COFINS, nada interferindo na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que possuem fatos geradores e bases de cálculo distintas:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.”

81. O procedimento de excluir créditos de PIS/Cofins da base de cálculo do IR e da CSLL foi, inclusive, objeto do ADI RFB nº 03/2007 que o veda explicitamente:

*“Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo **não constitui:***

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação

do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.”

82. Assim, temos a situação em que além de serem constituídos créditos presumidos sem previsão legal, ou seja, inexistentes, o seu montante ainda é utilizado para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é vedado até mesmo para créditos presumidos previstos legalmente.

83. Dessa forma, também a exclusão de Créditos Adicionais de Pis/Cofins sobre Aquisições de Insumos Agropecuários, no valor de R\$ 137.650.221,51, será objeto de glosa nesta fiscalização.

VALORES LANÇADOS E COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

84. Os itens analisados nesta ação fiscal levaram ao lançamento de adições e glosa de exclusões na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os valores estão demonstrados a seguir, a partir da forma de apuração empregada pela contribuinte na DIPJ e demonstrando o efeito de cada valor lançado na linha 78 – Outras Exclusões da ficha 09 A:

(...)

O total das infrações lançadas pela fiscalização, R\$ 413.763.329,95, reverteu totalmente o prejuízo fiscal que havia sido apurado pela fiscalizada no período, de R\$ 318.804.074,55, sendo que o lucro real apurado de R\$ 94.959.255,40 foi compensado com parte dos prejuízos fiscais de anos anteriores, no valor compensado de R\$ 28.487.776,62. Da mesma forma, as infrações lançadas pela fiscalização, R\$ 413.763.329,95, reverteram integralmente a base de cálculo negativa apurada pela fiscalizada no período, R\$ 319.512.569,37, e a base de cálculo positiva da CSLL apurada na fiscalização. R\$ 94.250.760,58, foi compensada com parte das bases de cálculo negativas de CSLL de anos anteriores, no valor compensado de R\$ 28.275.228,17.

Intimado do lançamento de ofício, o Contribuinte ofertou Impugnação (fls. 10097 a 10117) alegando, em suma, que:

a exigência de R\$ 81.202.830,22, referente à reversão do provisionamento titulado *Prov. Cont. PIS/COFINS/IR/CS e Cíveis*, que compõe o **Item 1**, é improcedente, demonstrando que é composta por lançamentos distintos (R\$ 40.601.429,65 - *Contingências PIS/COFINS/IR/CS* e R\$ 40.601.430,22 - *Provisão Contingências PIS/COFINS + Provisão Contingências Cíveis*), tendo sido o primeiro estornado e o segundo adicionado ao lucro líquido; logo não houve a sua exclusão das bases tributáveis (fazendo prova com seu Livro Razão);

o valor de R\$ 103.474.279,38, também referente a reversão de provisionamentos que compõe o **Item 1**, encontrado pela Fiscalização através da discrepância dos montantes declarados e registrados em conta referente a *Provisões Aquisição*, foi efetivamente ajustado no seus Livros (e reduzido nesse mesmo montante) e nas contas de resultado, não havendo arguição meritória expressamente contrária a tal exigência;

o valor de R\$ 40.601,429,65, referente a conta *Provisão PIS/COFINS Creditos Adicionais*, que compõe o **Item 2**, foi, realmente, excluído em duplicidade, não havendo arguição meritória expressamente contrária a tal exigência;

o valor de R\$ 50.834.539,19, referente a conta *Ajuste a Valor de Mercado - Estoque*, que compõe o **Item 3**, foi revertido em sua contabilidade mas não excluído das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, e que, ao entender da Fiscalização, isso não caracterizaria "postergação do pagamento". Não há também arguições meritórias expressamente contrária a tal exigência, além do *relato* feito sobre a interpretação do Fisco;

a exigência de R\$ 137.650.221,51, referente a *Exclusão de Créditos Adicionais de PIS/COFINS sobre Aquisição de Insumos Agropecuários*, é indevida, pois (i) *tal importância será adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando do deferimento dos créditos pela RFB*, (ii) *as Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03 não limitam o crédito presumido adicional em 60%, tal como estabelecido, indevidamente, pela Lei nº 10.925/04* e (iii) *não há vedação legal para excluir tal crédito para fins de apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL*.

Ainda, alega a Recorrente ser nulo o lançamento, por suposto *cerceamento de defesa*, pois não teria capitulado precisamente a exação e nem descrito corretamente a infração, por ter havido *levantamento fiscal precário*, ofendendo o art. 142 do CTN, confirmado pela própria exigência hipoteticamente indevida de parte do lançamento, bem como por ofensa à *verdade material*, pela mesma razão da suposta *improcedência* da exigência, ao passo que esta seria fruto da falta de maiores investigações e aprofundamento fiscalizatório.

Requer a realização de Perícia e Diligência, elaborando requisitos a serem respondidos.

Ao final alega ser a multa de 75% contrária aos princípios da *razoabilidade e da proporcionalidade* e se insurge contra a exigência de juros sobre as penalidades aplicadas, afirmando que apenas deveriam ser incidentes sobre o *principal*.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 3ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo as parcelas do crédito referentes a R\$ 81.202.830,22 do **item 1**, por entender ter havido o alegado estorno e a ausência de exclusão alegadas, e ao **item 4** (R\$ 137.650.221,51), entendendo que, ainda que não poderia ter o Contribuinte excluído tal valor das bases tributáveis, houve a neutralização da manobra para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2010

Cerceamento do Direito de Defesa.

Comprovada a inexistência de cerceamento do direito de defesa da impugnante, descabe falar em nulidade do lançamento.

Protesto Genérico pela Produção Posterior de Provas. Inadmissibilidade.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Descabe atendimento a pedido de apresentação posterior de prova que destoam das hipóteses excepcionais previstas no § 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72, sobretudo quando a natureza do pedido é genérica.

Intimação à Advogado. Falta de previsão legal. indeferimento.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais.

Dada a inexistência de previsão legal, há que ser indeferido o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado.

Primeira Instância Administrativa Federal. Sustentação Oral. Impossibilidade.

Inexiste previsão para acompanhamento ou sustentação oral por representante do contribuinte na sessão de julgamento administrativo em primeira instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010

Ajustes do Lucro Líquido. Adições. Exclusões.

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração as provisões de valores indedutíveis, assim como as exclusões (ao lucro real) tidas como indevidas. Constatado que algumas provisões foram devidamente estornadas/neutralizadas, não gerando efeitos no resultado do período, de se proceder ao seu cancelamento.

Créditos Adicionais de Pis/Cofins. Aquisição de Insumos Agropecuários. Exclusão Indevida. Lucro Real.

“Além da falta de previsão legal para a constituição de créditos presumidos de PIS e de Cofins acima do percentual de 60%, a legislação não autoriza excluir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor relativo aos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa, mesmo no caso de créditos previstos legalmente.”

*Constatado que a **exclusão** (supra) a que se refere a fiscalização foi feita pela Contribuinte apenas para neutralizar uma contabilização indevida que reduziu seu custo contábil, não acarretando efeitos na base de cálculo do IRPJ e nem da CSLL, de se cancelar a sua tributação.*

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Diante de tal revés parcial, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 2956 a 2981), basicamente, reiterando integralmente as alegações da Impugnação (inclusive em relação aos Itens cancelados pela DRJ), com exceção das alegações preliminares sobre *levantamento fiscal precário, ofensa à verdade material* e contrariedade aos *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade* com a aplicação de multa na monta de 75% (apenas requer a redução da penalidade).

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Todavia, os tópicos classificados pela própria Recorrente como *de mérito* combatem os mesmos Itens das Autuações sofridas, já cancelados pela DRJ *a quo*, que, por sua vez, compõem agora o conteúdo do Recurso de Ofício.

Assim, por força do princípio processual da fungibilidade e do princípio da informalidade, incidente ao contencioso administrativo, recebo e conheço desta parte do Recurso Voluntário como Contrarrazões ao Recurso de Ofício.

Consequentemente, fica delimitado e restringido o objeto do Recurso Voluntário às demais alegações, que não direta e exclusivamente se referem aos Itens cancelados pela Instância anterior.

O Recurso de Ofício foi expressamente interposto no v. Acórdão recorrido, atendendo aos requisitos da Portaria MF nº 63/2017.

Recurso Voluntário

Como mencionado anteriormente, o Recurso Voluntário é conhecido apenas em relação às alegações rejeitadas pelo v. Acórdão recorrido.

Desse modo, resume-se a matéria a ser agora apreciada ao *Cerceamento de Defesa* e à *Não Incidência de Juros de Mora sobre Multa de Ofício*.

Em relação ao suposto cerceamento de defesa, que implicaria em nulidade do lançamento (alegação preliminar que preveniu ter ficado incontroverso a parte do crédito tributário mantido pela DRJ), entende a Recorrente que *em razão da falta de fundamentação legal, capitulação da suposta infração e exposição dos motivos que levaram a Autoridade Fiscal a adicionar tais valores na DIPJ 2011 (ano-calendário 2010), a Recorrente ficou completamente impossibilitada de se defender de tais adições indevidas* (parte do Item 1, referente a *Provisões Aquisição*, no valor de R\$ 103.474.279,38; Item 02 e Item 3).

Explica que não haveria *uma discriminação exata da suposta conduta infratora por parte da Recorrente*.

Primeiramente, analisando o relatório e o próprio TVF (2755 a 2760), fica muito claro que tal alegação é improcedente.

A Autoridade Fiscal, claramente, demonstrou a constatação da conduta infracional da ora Recorrente, trazendo explicação e apontamentos sólidos das manobras contábeis perpetradas pelo Contribuinte que levaram à suposta redução de sua base tributável.

E tanto assim é que a própria Recorrente não se opôs em relação à exigência dos Itens 2 e 3, reconhecendo que a discrepância positiva de valor declarado na DIPJ também tinha sido registrada em sua conta de resultado. Ora, como então falar de falta de compreensão?

Em segundo lugar, não há demonstração específica da razão da *impossibilidade* de defesa, além da alegação de *falta de discriminação* da infração, que mostra-se não só improcedente como extremamente genérica.

Ainda, o resto da *defesa* apresentada denota a total possibilidade de exercício do contraditório, sendo até cancelados pela DRJ os itens efetivamente combatidos pelo Contribuinte.

Diante disso, fica clara a inocorrência de cerceamento de defesa, afastando a arguição de nulidade do lançamento, mostrando-se, desde já, procedentes as exigências fiscais do Item 1 (apenas parcialmente, no valor de R\$ 103.474.279,38), Item 2 e Item 3 do lançamento de ofício, como mantidas pela DRJ *a quo*.

Superada tais preliminares, mantendo-se parte da exação, mesmo antes da apreciação do Recurso de Ofício, passa-se a apreciar a alegação de impossibilidade de incidência de juros sobre multas tributárias.

Alega a Recorrente ser a apenas incidentes os juros sobre o valor do tributo, propriamente considerado, como se extrairia de interpretação do art. 161 do CTN.

Nesse ponto, está C. Turma acompanha o atual entendimentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que prega a devida a incidência de juros sobre as penalidades, bem como pela correta eleição da taxa SELIC.

O Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Presidente, Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra o posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202003.821,CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Por fim, no que tange ao mero pedido de redução da multa de ofício, anteriormente fundamentado na violação dos *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, tal matéria é alheia à competência deste E. CARF, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Diante disso e não entendendo este Conselheiro haver necessidade para a realização de Diligência para a resolução do litígio, como pontualmente requerido ao final do *apelo*, não conheço da matéria constitucional alegada e, no restante conhecido, nega-se integral provimento ao Recurso Voluntário.

Recurso de Ofício

Como relatado e mencionado, o v. Acórdão recorrido cancelou parte do Item 1 (reversão contra resultado da conta *Prov. Cont. PIS/COFINS/IR/CS e Cíveis*, referente ao valor de R\$ 81.202.830,22) e o Item 4, integralmente, que tratava-se de *Exclusão de Créditos Adicionais de PIS/COFINS sobre Aquisição de Insumos Agropecuários*, no valor de R\$ 137.650.221,51.

Em relação ao cancelamento parcial do Item 1, este *subitem* cancelado pode ser dividido na leitura do TVF em 2 eventos diferentes: R\$ 40.601.429,65 - *Contingências*

PIS/COFINS/IR/CS e R\$ 40.601.430,22 (R\$ 20.908.563,00 - Provisão Contingências PIS/COFINS) + (R\$ 19.692.867,00 Provisão Contingências Cíveis). Confira-se:

39. Os valores que devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão de terem sido provisionados contra contas de resultado são os seguintes:

Provisão Contingências PIS/Cofins	20.908.563,00
Provisão Contingências Cíveis	19.692.867,00
Contingências Pis/Cofins/IR/CS	40.601.430,22
Soma	81.202.860,22

Entendeu-se no v. Acórdão que, conforme alegado em Impugnação, *há o registro dos lançamentos contábeis conforme alega a Interessada, e que a identidade entre os valores faz crer que, realmente, o valor considerado pela Fiscalização, de R\$ 40.601.430,22, seria, de fato, a importância de R\$ 40.601.429,65 (a diferença é de 0,57 centavos, inclusive foi contabilizada), conforme destaca a Impugnante. E que o valor da provisão “Contingências PIS/COFINS/IR/CS” de **R\$ 40.601.429,65** foi debitado contra resultado e creditado contra passivo, mas que teria feito um lançamento de estorno, de modo que não teria efeito no resultado do período.*

E se acrescentou que:

Desta forma, os lançamentos contábeis efetivados não deixam dúvidas de que a provisão foi devidamente neutralizada, não havendo efeitos em conta de resultado. De se mostrar.

Conta Contábil	Débito	Conta Contábil	Crédito
Lançamento Contábil (1)			
Cpv Perdas Ajustes 488 – Conta de Resultado	21.794.847,50 7.754.872,69 5.347.208,43 5.704.501,03 40.601.429,65	Provisão Tributária 2694 – Conta Patrimonial	40.601.429,65

Lançamento Contábil (2) – estorno de lançamento (1)				
Provisão 2694 – Conta Patrimonial	40.601.429,65	Cpv Perdas Ajustes 488 – Conta de Resultado	21.794.847,50 7.754.872,69 5.347.208,43 5.704.501,03	40.601.429,65
Lançamento Contábil (3)				
Lucro/Prej. Acumulado 2958	40.601.429,65	Provisão Tributária 2694	40.601.429,65	
Lançamento Contábil (4) – estorno do lançamento (3)				
Provisão 2694 – Conta Patrimonial	40.601.429,65	Lucro/Prej. Acumulado 2958	40.601.429,65	

*De se cancelar a adição promovida pela autoridade autuante relativamente a 31/12/2010, no valor de **R\$ 40.601.430,22**.*

*Com relação aos outros valores também adicionados de ofício, nas importâncias de **R\$ 20.908.563,00** e **R\$ 19.692.867,00**, melhor sorte não aguarda os lançamentos, uma vez que os registros contábeis apontam que não houve o efeito no resultado, conforme apontado pela Fiscalização.*

De se mostrar.

Conta Contábil	Débito	Conta Contábil	Crédito
Lançamento Contábil (1)			
Provisões Tributárias 2799 – conta de Resultado	1.254.513,78 9.199.767,72 1.881.770,67 8.572.510,83 20.908.563,00	Provisão Tributária 2694 – conta Patrimonial	12.545.137,80 2.090.856,30 <u>6.272.568,90</u> 20.908.563,00
Lançamento Contábil (2)			
Provisões Cíveis 2750 – conta de Resultado	11.815.720,20 1.969.286,70 <u>5.907.860,10</u> 19.692.867,00	Provisão Tributária 2694 – conta Patrimonial	11.815.720,20 1.969.286,70 5.907.860,10 19.692.867,00

As referidas provisões foram consideradas como adições (despesas não dedutíveis) na DIPJ, fato reconhecido pela autoridade autuante no TVF (item 41), mas segundo a autoridade “Porém essas provisões não foram adicionadas também no LALUR o que, em vista do cálculo de ‘outras exclusões’ por diferença, teve como consequência o aumento da exclusão na linha 78 da ficha 09A”.

*O fato de não ter considerado no LALUR, não causaria efeito no resultado uma vez que as adições ocorreram efetivamente na DIPJ, mas o procedimento adotado pela Impugnante (operações aritméticas entre valores de adições e exclusões na DIPJ e no LALUR, cujas diferenças afetam o resultado tributável) induz (pode induzir) a erros de avaliação, como o presente caso, uma vez que o valor considerado na importância de R\$ 40.601.430,00 é, na realidade, aquele valor de R\$ 40.601.429,65, já objeto do lançamento de ofício, entretanto, como uma **exclusão indevida** no **item 002** do Auto de Infração, de reconhecimento da Impugnante, de forma que manter esta adição representaria uma dupla tributação, razão pela qual não procede a sua adição de ofício (item 001), devendo-se também cancelá-la.*

A fundamentação do cancelamento de tal Item no voto vencedor é um tanto sucinta, porém, ao seu turno, em Declaração de Voto que também compõe o v. Acórdão recorrido, a constatação de improcedência dessa exação é melhor explicada:

Infração 0001

No presente caso, a meu juízo, restou claro que num único dia, em 31/12/2010, para fins de reconhecimento de um mesmo risco com ordem de grandeza de R\$ 40 milhões, a Contribuinte procedeu em sua Contabilidade ao registro da respectiva provisão de três diferentes formas, conforme passo a explicar com base no Doc. 03 anexo à Impugnação (fls. 2904 e 2905).

Na primeira delas (slip 536), a Contribuinte constituiu provisão de R\$ 40.601.429,65 a crédito da conta do passivo “2694 – Prov. Tributária Aquisição” em contrapartida a débito de uma conta de despesa “488 – CPV Perdas/Ajustes”, mas procedeu ao estornou no mesmo dia (slip 595).

No segundo registro (slip 595, o mesmo utilizado no estorno do primeiro registro), constituiu provisão também de R\$ 40.601.429,65 a crédito da mesma conta do passivo “2694 – Prov. Tributária Aquisição”, mas, desta vez, a contrapartida a débito foi lançada em conta de patrimônio líquido “2958 – Lucro/Prej. Acumulado 11.638”. Ocorre que, também em relação a esse registro, a Contribuinte promoveu o estornou no mesmo dia (slip 619).

Aqui cabe um parênteses. Ao que parece, a Autoridade Fiscal não detectou esses dois registros. Conforme restou retratado no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Autuante considerou que a provisão constituída contra despesa havia sido estornada contra patrimônio líquido. Mas, como visto acima, não é dessa forma que os registros contábeis foram efetuados.

No terceiro registro (slip 619, o mesmo utilizado no estorno do segundo registro), a Contribuinte constituiu provisão R\$ 0,35

maior que nos dois registros anteriores, no valor de R\$ 40.601.430,00. O lançamento a crédito foi efetuado na mesma conta do passivo “2694 – Prov. Tributária Aquisição”, enquanto que a contrapartida a débito, desta vez, foi desmembrada em duas contas de despesa: uma parcela de R\$ 20.908.563,00 foi lançada a débito da conta de resultado “2799 – Provisões Tributárias”, e outra parcela da mesma provisão, no montante de R\$ 19.692.867,00, foi lançada a débito da conta de resultado “2750 – Provisões Cíveis”, totalizando os R\$ 40.601.430,00 constituídos a título de provisão no passivo.

Para fins de auxiliar na compreensão dos registros acima descritos, apresento o seguinte quadro-resumo:

Slip 536 <u>Registro 1</u> D: Conta 488 – Despesa C: Conta 2694 – Passivo R\$ 40.601.429,65	
Slip 595 <u>Estorno do Registro 1</u> C: Conta 2694 – Passivo D: Conta 488 – Despesa R\$ 40.601.429,65	<u>Registro 2</u> D: Conta 2958 – PL C: Conta 2694 – Passivo R\$ 40.601.429,65
Slip 619 <u>Estorno do Registro 2</u> C: Conta 2694 – Passivo D: Conta 2958 – PL R\$ 40.601.429,65	<u>Registro 3</u> D: Conta 2799 – Despesa C: Conta 2694 – Passivo R\$ 20.908.563,00 D: Conta 2750 – Despesa C: Conta 2694 – Passivo R\$ 19.692.867,00

No caso do terceiro registro, considerando que ele não foi estornado e tratando-se de despesas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ, a Contribuinte deveria ter adicionado no Lalur os valores de R\$ 20.908.563,00 e R\$ 19.692.867,00, mas assim não o fez. No entanto, procedeu às respectivas adições na Linha 05 da Ficha 09A da DIPJ, conforme a própria Autoridade Fiscal atestou.

Se os fatos tivessem permanecido desta forma, ainda que no Lalur a situação estivesse irregular (pela falta de adição das despesas lançadas no registro 3), não haveria nada a ser exigido a título de IRPJ em relação ao provisionamento desse risco, haja vista que os dois primeiros registros foram estornados no mesmo dia na Contabilidade e, quanto ao terceiro registro, a DIPJ estaria correta por conta das adições à Linha 05 da Ficha 09A.

No entanto, com o objetivo de reproduzir na DIPJ a diferença (de R\$ 480.606.739,12) verificada no Lalur entre exclusões e adições, a Contribuinte fez uma conta de chegada na Ficha 09A. Em outras palavras, para que também a Ficha 09A da DIPJ apresentasse um excesso de R\$ 480.606.739,12 de exclusões em relação às adições, a Contribuinte acrescentou o valor necessário para alcançar aquela diferença como “Outras Exclusões” na Linha 78. Com isso, a Contribuinte contaminou a DIPJ, transferindo a impropriedade contida no Lalur (pela falta de adição das despesas indedutíveis). Dessa forma, como a Ficha 09A continha essas adições na Linha 05, a DIPJ ficou prejudicada por conta do excesso de exclusão provocado pela conta de chegada e o preenchimento incorreto da Linha 78.

Vale dizer, essa conta de chegada foi detectada pela Autoridade Fiscal, tendo, inclusive, mencionado tal fato em seu Termo de Verificação. Não por acaso esse excesso de exclusão registrado na Linha 78 é um dos objetos da Infração 0002, em relação ao qual o lançamento foi mantido por esta Turma de Julgamento por unanimidade de votos.

Quanto à Infração 0001, apurada em razão de a Autoridade Fiscal ter entendido que a Contribuinte teria deixado de proceder às adições exigidas em lei, tratando-se de matérias tributáveis referentes ao provisionamento do risco aqui analisado, esta Turma de Julgamento entendeu, também por unanimidade de votos, que o lançamento é improcedente, afinal, os dois primeiros registros de provisão (ambos no valor de R\$ 40.601.429,65) foram estornados e, quanto ao terceiro registro (R\$ 20.908.563,00 e R\$ 19.692.867,00), as adições foram efetuadas na Linha 05 da Ficha 09A da DIPJ, conforme a própria Autoridade Fiscal atestou.

Como se observa do resultado desse Julgamento, em resumo, teria demonstrado o Contribuinte que, em relação ao primeiro lançamento (R\$ 40.601.429,65 - *Contingências PIS/COFINS/IR/CS*), este foi provisionado a crédito de conta do passivo e, em contrapartida, a débito de uma conta de despesa (resultado), depois sendo estornado. E na mesma data, foi gerado feito outro lançamento no mesmo valor, também a crédito da mesma conta do passivo, porém em contrapartida a débito de Patrimônio Líquido (passivo). Este segundo lançamento também foi estornado na mesma data.

Assim, tais estornos teriam neutralizado completamente este lançamento para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Não obstante, ainda no mesmo dia, houve um terceiro lançamento de R\$ 40.601.430,00, a crédito da mesma conta do passivo, mas em contrapartida a débito, desmembrada em duas contas de despesa (resultado), quais sejam R\$ 20.908.563,00 - *Provisão Contingências PIS/COFINS* e R\$ 19.692.867,00 *Provisão Contingências Cíveis*.

Uma vez sendo sua contrapartida a débito de despesas (correspondente a contingência lançada no passivo), houve a *indevida* redução da base tributável. Contudo, o contribuinte adicionou tal valor na Linha 05 da Ficha 9 da sua DIPJ - igualmente equilibrando as bases tributáveis e mostrando, da mesma forma, a improcedente tal exigência.

Analisando os autos, especificamente o doc. 03 da Impugnação (*vide* fls. 2904), este Conselheiro confirma que cabalmente consta desse documento o lançamento

Processo nº 16561.720001/2015-43
Acórdão n.º 1402-002.694

S1-C4T2
Fl. 3.007

contábil no Livro Razão desses estornos, lá demonstrado de forma clara estas manobras de constituição de provisões e estornos, procedidos pelo Contribuinte.

Ainda, aprofundando a investigação de procedência, analisando o próprio Livro Razão juntado aos autos antes da lavratura das Autuações, encontra-se lá as mesmas operações expressas no documento trazido pelo Contribuinte, só que dispostas em ordem um pouco diferente.

Com efeito, a informação se confirma com o encontro de valores, datas, número de contas e até dos *slips* utilizados nos lançamentos, também corroborando com aquilo descrito na Declaração de Voto que compõe o acórdão, acima citada. Observe (fls 682 e 683):

Seq.	Fl Ref	CC	Nm CC	Cta	Nm Cta	Histórico	Debito	Credito	Slip	Data	Referência
1	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	PROV TRIBUT PIS/COFINS 1999-2004	30.831.750,00		4110	04/01/2010	7
2	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	PROV TRIBUT PIS/COFINS 2004-2008	91.657.161,00		4110	04/01/2010	7
4	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	PROV TRIBUT CRED PRESUMIDO IPI	124.967.439,00		4110	04/01/2010	7
6	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 1999-2004		(30.831.750,00)	4110	04/01/2010	7
7	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 2004-2008		(91.657.161,00)	4110	04/01/2010	7
9	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PRESUMIDO IPI		(124.967.439,00)	4110	04/01/2010	7
1	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 1999-2004	9.800.374,00		453	31/12/2010	10
2	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 1999-2004		(9.800.374,00)	453	31/12/2010	10
3	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 2004-2008	41.525.454,00		453	31/12/2010	11
4	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 2004-2008		(41.525.454,00)	453	31/12/2010	11
7	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	GLOSA CREDITO PRESUMIDO DE IPI	33.319.381,00		453	31/12/2010	12
8	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	GLOSA CREDITO PRESUMIDO DE IPI		(33.319.381,00)	453	31/12/2010	12
9	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2693	Lucro/Prej Acumulado Aquisição	PROVISAO IR/CS/LI NAO CONTAB RISCO	2.733.085,00		453	31/12/2010	13
10	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO IR/CS/LI NAO CONTAB RISCO		(2.733.085,00)	453	31/12/2010	13
1	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(40.601.429,65)	536	31/12/2010	15
2	90	3967	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	21.794.847,50		536	31/12/2010	15
3	90	3972	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	7.754.872,69		536	31/12/2010	15
4	90	3980	CPV INDUSTRIALIZADO	488	CPV Perdas/Ajustes	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	5.704.501,03		536	31/12/2010	15
5	90	3976	CPV PROD. AVEs	488	CPV Perdas/Ajustes	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	5.347.208,43		536	31/12/2010	15
6	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	ESTORNO PROVISAO BDO	36.916.591,00		300610	30/06/2010	8
7	90	3967	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	ESTORNO PROVISAO BDO		(19.816.826,05)	300610	30/06/2010	8
8	90	3976	CPV PROD. AVEs	488	CPV Perdas/Ajustes	ESTORNO PROVISAO BDO		(4.861.915,03)	300610	30/06/2010	8
9	90	3972	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	ESTORNO PROVISAO BDO		(7.051.068,88)	300610	30/06/2010	8
10	90	3980	CPV INDUSTRIALIZADO	488	CPV Perdas/Ajustes	ESTORNO PROVISAO BDO		(5.186.781,04)	300610	30/06/2010	8
1	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	40.601.429,65		595	31/12/2010	18
2	90	3967	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(21.794.847,50)	595	31/12/2010	18
3	90	3972	CPV Abatedouro	488	CPV Perdas/Ajustes	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(7.754.872,69)	595	31/12/2010	18
4	90	3980	CPV INDUSTRIALIZADO	488	CPV Perdas/Ajustes	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(5.704.501,03)	595	31/12/2010	18
5	90	3976	CPV PROD. AVEs	488	CPV Perdas/Ajustes	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(5.347.208,43)	595	31/12/2010	18
6	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2958	Lucro/Prej Acumulado 11.638	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	40.601.429,65		595	31/12/2010	17
7	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(40.601.429,65)	595	31/12/2010	17
1	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	24.360.857,81		619	31/12/2010	19
2	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	4.060.142,99		619	31/12/2010	19
3	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	12.180.428,95		619	31/12/2010	19
4	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS CIVEIS		(11.815.720,20)	619	31/12/2010	20
5	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS CIVEIS		(1.969.286,70)	619	31/12/2010	20
6	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS CIVEIS		(5.907.860,10)	619	31/12/2010	20
7	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS PIS/COFINS		(12.545.137,80)	619	31/12/2010	21
8	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS PIS/COFINS		(2.090.856,30)	619	31/12/2010	21
9	90	2261	Prov. Tributárias	2694	Prov Tributárias Aquisição	PROVISAO CONTINGENCIAS PIS/COFINS		(6.272.568,90)	619	31/12/2010	21

Seq.	Fl Ref	CC	Nm CC	Cta	Nm Cta	Histórico	Debito	Credito	Slip	Data	Referência
10	90	2950	Lucro/Prej Acumulado	2958	Lucro/Prej Acumulado 11.638	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS		(40.601.429,65)	619	31/12/2010	19

Desse modo, uma vez havendo o encontro de informações, como entendido no V. Acórdão, e provado o estorno da contabilização de R\$ 40.601.429,65 - *Contingências PIS/COFINS/IR/CS*, ainda que inicialmente feito contra resultado, mostra-se correta a exoneração dessa parte da exigência.

E mais adiante, no Razão da Conta Contábil 2261 (e Conta 2964), o cenário de procedência das alegações apresentado também é reforçado, constando lá os estornos efetuados, bem como a classificação como indedutível dos valores referentes a *Provisão Contingências Cíveis* e *provisão Contingências PIS/COFINS* (R\$ 40.601.430,22 = R\$

Processo nº 16561.720001/2015-43
Acórdão n.º 1402-002.694

S1-C4T2
Fl. 3.008

20.908.563,00 + 19.692.867,00), apontando para a sua adição na *Ficha 05* da DIPJ - muito provavelmente se referindo à Linha 5 da Ficha 9A (fl. 686):

Seara Alimentos S/A
Razão Contábil CC 2261 Cta 2694

Emp	Fil Ref	Data Ref	Dt Documento	CC	Nome CC	Cta	Nome Conta	Orig Lanc	Doc	Descrição	Id Usuario	Valor	Referência	Contrapartidas (Centro de Custo - Conta Contábil)
Emp	Cd Fical	Saldo do mês								Saldo em		0,00		
30	90	04/01/2010	02/06/2010	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	4110	GLOSA CREDITO PIS COFINS 1999-2004	JDEUS	-30.831.750,00	2950 - 2693	
30	90	04/01/2010	02/06/2010	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	4110	GLOSA CREDITO PIS COFINS 2004-2008	JDEUS	-91.674.151,00	2950 - 2693	
30	90	04/01/2010	02/06/2010	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	4110	GLOSA CREDITO PRESUMIDO IPI	JDEUS	-123.987.410,00	2950 - 2693	
30	90	30/06/2010	03/08/2010	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	306610	ESTORNO PROVISAO BEO	JDEUS	36.916.591,00	3967 - 0488	3976 - 0488
30	90	30/09/2010	09/11/2010	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	2031	ESTORNO PROVISAO PIS COFINS	JDEUS	54.740.570,00	3967 - 0488	3976 - 0488 3972 - 0488 3980 - 0488
30	90	31/12/2010	18/01/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	453	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 1999-2004	APAUZER	9.800.477,00	2950 - 2693	
30	90	31/12/2010	18/01/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	453	GLOSA CREDITO PIS/COFINS 2004-2008	APAUZER	-41.525.452,00	2950 - 2693	
30	90	31/12/2010	18/01/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	453	GLOSA CREDITO PRESUMIDO DE IPI	APAUZER	13.119.381,00	2950 - 2693	
30	90	31/12/2010	18/01/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	453	PROVISAO IPI/CSLL NAO CONFAB.RISCO	APAUZER	-7.733.085,00	2950 - 2693	
30	90	31/12/2010	18/01/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	454	REV.PROV.BALANCO ABERTURA	APAUZER	179.526.784,00	3967 - 0488	3976 - 0488 3972 - 0488 3980 - 0488
30	90	31/12/2010	18/03/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	536	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	ABARBOZA	-44.601.420,27	3967 - 0488	3976 - 0488 3972 - 0488 3980 - 0488
30	90	31/12/2010	18/03/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	538	CONTINGENCIAS - PIS/COFINS/IR/CS	ABARBOZA	53.828.272,89	3967 - 0488	3976 - 0488 3972 - 0488 3980 - 0488
30	90	31/12/2010	22/03/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	595	CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	ABARBOZA	-20.401.439,65	2950 - 2958	
30	90	31/12/2010	22/03/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	595	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	ABARBOZA	40.601.420,65	3967 - 0488	3976 - 0488 3972 - 0488 3980 - 0488
30	90	31/12/2010	20/06/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	619	EST CONTINGENCIAS PIS/COFINS/IR/CS	SSARDO	40.601.420,85	2950 - 2958	
30	90	31/12/2010	20/06/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	619	PROVISAO CONTINGENCIAS CIVIS	SSARDO	-19.097.860,00	4922 - 2750	=> Conta indedutível na Ficha 05
30	90	31/12/2010	20/06/2011	2261	PROVISÕES TRIBUTARIAS	2694	PROV. TRIBUTARIAS - AQUISIÇÃO	CNA	619	PROVISAO CONTINGENCIAS PIS/COFINS	SSARDO	-39.198.561,00	4922 - 2799	=> Conta indedutível na Ficha 05
Saldo Movimento Período:												-57.396.856,42		
Saldo em 31/12/2010												-57.396.856,42		

Exclusão contra Contas de Resultado : 323.039.217,38

Como mencionado no v. Acórdão, o próprio TVF (fl. 2754), em seu item 41, confirma a adição desses valores na linha 05 da Ficha 9A da DIPJ 2011:

No caso das provisões Provisão Contingências PIS/Cofins, no valor de R\$ 20.908.563,00, e Provisão Contingências Cíveis, no valor de R\$ 19.692.867,00, foi observado que compuseram o valor das despesas não dedutíveis na DIPJ e foram adicionadas pela linha 05 da ficha 09A, de acordo com demonstrativos apresentados pela fiscalizada. Porém, essas provisões não foram adicionadas também no Lalur o que, em vista do cálculo de “outras exclusões” por diferença, teve como consequência o aumento da exclusão na linha 78 da ficha 09A.

Observe-se que a DRJ reconhece a adição de tal valor na DIPJ apresentada. Como defendido no v. Acórdão, ainda que no LALUR tal adição tenha sido olvidada, para fins de declaração e recolhimento de IRPJ e CSLL, tal valor foi também neutralizado.

Ainda em relação ao suposto aumento da exclusão na linha 78 da ficha 09A que a falta de registro no LALUR teria gerado, tal excesso é precisamente a infração que compõe o Item 02, reconhecido pela Recorrente como *lançamento em duplicidade*, cuja exação correspondente foi considerada como devida.

Confira-se a descrição do Item 02 no TVF (fls. 2757):

54. A diferença entre o valor adicionado no Lalur e na DIPJ, que acabou sendo excluído na linha 78 - outras

exclusões em função do cálculo por diferença adotado pela contribuinte, é justamente o valor do saldo em questão de R\$ 40.601.429,65, que foi excluído indevidamente (R\$ 49.307.354,26 – R\$ 8.705.924,61). Esse valor de exclusão será glosado.

E, por sua vez, as alegações da Impugnante:

*3.17 Prosseguindo, o valor de **R\$ 40.601.429,65** ("Provisões PIS/COFINS Créditos Presumidos Adicionais"), correspondente ao **item 02** do Termo de Verificação Fiscal, decorre da seguinte constatação da Fiscalização:*

Durante a fiscalização, o contribuinte foi questionado a respeito desse valor de RS 40.601.429,65. Alegou ter cometido equívoco na determinação do montante da conta 2799-1283 (sic) — Provisões PIS/Cofils Créditos Presumidos Adicionais, duplicando a exclusão de RS 40.601.429,65 de forma indevida, como transcrito a seguir:

"Houve um equívoco por parte da empresa da determinação do montante devido da conta 2799-12S3, denominada "Provisões PIS/CO= Créditos Presumidos Adicionais", sendo que a exclusão de R\$ 40.601.429,65 foi duplicada de forma indevida. O Total da Linha 09A/78 (Outras Exclusões) a ser considerada no Ano-Calendário de 2010 é na realidade de RS 650.749.970,34. Este equívoco não altera a situação da empresa de Prejuízo Fiscal no referido Ano-Calendário."

3.18 A respeito desse valor, em tese houve a exclusão em duplicidade. Dessa forma, esse valor deveria ser adicionado na DI PJ 2011 (ano-calendário 2010).

A Declaração de Voto de compõe o v. Acórdão recorrido melhor esclarece como a ausência de registro do LALUR gerou tal duplicidade:

No caso do terceiro registro, considerando que ele não foi estornado e tratando-se de despesas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ, a Contribuinte deveria ter adicionado no Lalur os valores de R\$ 20.908.563,00 e R\$ 19.692.867,00, mas assim não o fez.

No entanto, procedeu às respectivas adições na Linha 05 da Ficha 09A da DIPJ, conforme a própria Autoridade Fiscal atestou.

Se os fatos tivessem permanecido desta forma, ainda que no Lalur a situação estivesse irregular (pela falta de adição das despesas lançadas no registro 3), não haveria nada a ser exigido a título de IRPJ em relação ao provisionamento desse risco, haja vista que os dois primeiros registros foram estornados no mesmo dia na Contabilidade e, quanto ao terceiro registro, a DIPJ estaria correta por conta das adições à Linha 05 da Ficha 09A.

No entanto, com o objetivo de reproduzir na DIPJ a diferença (de R\$ 480.606.739,12) verificada no Lalur entre exclusões e adições, a Contribuinte fez uma conta de chegada na Ficha 09A. Em outras palavras, para que também a Ficha 09A da DIPJ apresentasse um excesso de R\$ 480.606.739,12 de exclusões em relação às adições, a Contribuinte acrescentou o valor necessário para alcançar aquela diferença como “Outras Exclusões” na Linha 78. Com isso, a Contribuinte contaminou a DIPJ, transferindo a impropriedade contida no Lalur (pela falta de adição das despesas indedutíveis). Dessa forma, como a Ficha 09A continha essas adições na Linha 05, a DIPJ ficou prejudicada por conta do excesso de exclusão provocado pela conta de chegada e o preenchimento incorreto da Linha 78.

Vale dizer, essa conta de chegada foi detectada pela Autoridade Fiscal, tendo, inclusive, mencionado tal fato em seu Termo de Verificação. Não por acaso esse excesso de exclusão registrado na Linha 78 é um dos objetos da Infração 0002, em relação ao qual o lançamento foi mantido por esta Turma de Julgamento por unanimidade de votos.

Da mesma forma, fica claro que essa outra percentagem do Item 1 cancelado também não é exigível do Contribuinte, negando-se provimento ao Recurso de Ofício nesse ponto.

Em relação ao Item 4, no valor de R\$ 137.650.221,51, referente à *Exclusão de Créditos Adicionais de Pis/Cofins tomados sobre Aquisições de Insumos Agropecuários*, este tem origem na diferença positiva (40%) entre a percentagem de crédito presumido efetivamente tomado pelo Contribuinte (informado em DACON), dentro da sua própria interpretação do alcance dessa dinâmica de não-cumulatividade (100% do valor das aquisições), e a monta do crédito expressamente previsto na Lei nº 10.925/04 (60%)¹.

¹ Os créditos de PIS adicionais (40%) sobre aquisições de produtos agropecuários somaram R\$ 24.553.823,29 e os créditos de COFINS adicionais sobre a mesma natureza de aquisições totalizaram R\$ 113.096.398,21.

Nesse sentido, a Fiscalização glosou a exclusão do valor referente a estes 40% adicionais de crédito, informando que *os lançamentos nas contas de créditos presumidos adicionais de PIS/Cofins são realizados em contrapartida a crédito de contas de resultado, tais como 488 - CPV - Perdas/Ajustes, 081 – Compra de Leitões para Recria ou 119 – Terminação. Ao creditar em resultado, o fiscalizado já está se beneficiando do crédito presumido adicional, mas que pretende excluir de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.*

E acrescenta que *a inclusão no Dacon e a contabilização deste crédito presumido adicional não tem base legal. O que a Lei nº 10.925/2004 prevê no seu art. 8º, § 3º, é a constituição de um crédito presumido de PIS e de Cofins com a aplicação de uma alíquota de 60% da alíquota prevista dessas contribuições sobre as compras de insumos de origem animal (fls. 2761).*

Como relatado, tal item foi integralmente cancelado, entendendo-se assim no v. Acórdão:

*Por meio do **Termo de Intimação Fiscal n.12** (fls.945 a 947), a fiscalizada foi intimada, dentre outras solicitações, para o seguinte:*

2. A respeito do valor de R\$ 137.650.221,51 excluído na apuração do Lucro Real no ano-calendário 2010, a título de Exclusão de Créditos Adicionais de Pis/Cofins tomados sobre Aquisições de Insumos Agropecuários:

2.1. Demonstrar a apuração desse valor.

*Em atendimento, a Fiscalizada providenciou arquivos com a composição dos valores e esclarecendo o seguinte quanto ao **item 2.3:***

Por tratar-se de créditos adicionais sobre Aquisições de Produtos Agropecuários, oriundos de Pessoas Físicas, Cooperativas e Cerealistas, a empresa lançou os referidos créditos em sua contabilidade e DACON's, conforme relação apresentada no Item 2.2, sendo que os referidos valores estão sendo questionados pela Receita Federal do Brasil, razão pela qual julgou-se prudente aguardar o encerramento da fiscalização com o deferimento dos créditos para que o mesmo pudesse ser reconhecido na Base de Cálculo de IRPJ e CSLL.

*Permaneça a Interessada procedendo em desacordo com a legislação citada e transcrita no **Termo Fiscal**, ou seja, apurando e contabilizando créditos **adicionais** de PIS e de COFINS (aqueles mencionados 40%), mas, entretanto, o seu procedimento contábil, apesar de inadequado, não trouxe efeitos negativos à base de cálculo do IRPJ e nem da CSLL.*

Entendo que a Fiscalizada cometeu equívocos, sim, em sua contabilização e a autoridade autuante os interpretou de maneira que tivessem redundado em exclusões indevidas na apuração do Lucro Real, mas tal não aconteceu.

De se mostrar.

*De se reproduzir inicialmente excertos do **Termo Fiscal**:*

(...)

*Em vista do exposto pela autoridade autuante e do que consta nos autos, devo concluir que os valores de créditos **adicionais** de PIS e COFINS (esqueçamos por um momento que nem deveriam ser registrados por força de sua ilegalidade) foram contabilizados a **débito** em uma conta patrimonial e a **crédito** em conta de resultado, conforme já destacado pela autoridade autuante.*

*Pois bem, se assim for, a conta de **resultado** que recebeu o registro contábil, a 488 - CPV - Perdas/Ajustes, 081 – Compra de Leitões para Recria ou 119 – Terminação, é uma conta de natureza **devedora** e quando esta conta recebe um lançamento a **crédito**, na verdade está reduzindo seu saldo, no caso, está reduzindo o seu CPV, procedimento que contribui para aumentar seu resultado tributável pelo IRPJ (aqui não estamos tratando de eventuais efeitos nas contribuições sociais – Pis e Cofins).*

Então o que temos aqui é um procedimento contábil que não deveria existir, mas foi feito pela Impugnante e o efeito deste registro contábil foi diminuir seu custo (CPV), de maneira indevida e decorrente de uma interpretação equivocada da legislação.

*Dá a necessidade de se consertar (entenda neutralizar) esta trapalhada, ou seja, de impedir que **R\$ 137.650.221,51** gerasse qualquer tributação (indevida com certeza), ocasião em que a Impugnante procedeu à sua **exclusão** na apuração do Lucro Real, linha 39. Créditos Pis/Cofins Prod. Agropecuários (100%).*

Reitere-se que a contabilização, apesar de indevida, foi feita e trazia reflexos fiscais negativos (redução indevida de custos) à Impugnante, que para neutralizá-los procedeu à sua exclusão no LALUR, conforme consta na DIPJ ano calendário de 2010.

O raciocínio contábil adotado no v. Acórdão está correto: sendo a conta de Custo do Produto Vendido de natureza devedora em relação ao Resultado, um lançamento a crédito acaba por reduzir o seu saldo.

Posto isso, resgatando a afirmação do TVF que *os lançamentos nas contas de créditos presumidos adicionais de PIS/Cofins são realizados em contrapartida a crédito de*

contas de resultado, tais como 488 - CPV, fica claro que, com esta contrapartida a crédito em conta de resultado (*CPV*), o Contribuinte, voluntariamente acabou por diminuir o *custo* utilizado na apuração do lucro líquido do período e eleva suas bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

Sobre tal fato, não pairam dúvidas. É equivocado afirmar que *ao creditar em resultado, o fiscalizado já está se beneficiando do crédito presumido adicional*, como registrou a Autoridade Fiscal.

É certo que é vedada a exclusão de quaisquer créditos de Contribuições Sociais nos ajustes ao lucro líquido por, claramente, não se relacionarem à apuração do tributos e contribuições, que o 344 do RIR/99 autoriza a dedução, mas sim à sua quitação.

Porém, o que se verificou no presente caso não foi a *exclusão* de créditos de PIS e COFINS, ordinários, do cálculo do resultados tributáveis.

O Contribuinte promoveu precisamente a *exclusão* daquilo que chama de *parcela adicional* de créditos presumidos, considerada ilegal e reiteradamente negada pela Administração Tributária, motivado exclusivamente pelo efeito redutor de custo que a sua própria opção de contabilização resultou.

Frise-se que a discussão sobre a legalidade ou não da tomada de 40% de crédito *adiconal* na aquisição de insumos agropecuários e sua inclusão em DICON, ainda que aparentemente *contra legem*, é matéria de Direito totalmente alheia ao presente processo, que versa sobre exigências de IRPJ e CSLL.

Desse modo, fica claro que - mesmo não havendo respaldo expresso para tanto - visando garantir a neutralidade do lançamento a crédito em conta de resultado devedora, para fins de apuração IRPJ e CSLL, o Contribuinte procedeu à exclusão desse valor das bases tributáveis, obtendo o resultado tributário idêntico a se apenas estivesse se valendo de 60% do crédito nas suas aquisições, fidedigno ao seu resultado.

Ao glosar tal exclusão, o lançamento de ofício inaugurou uma relação dissonante quanto à *legitimidade* desse crédito: inválido juridicamente para o gozo na quitação da Contribuição para o PIS e da COFINS e válido como receita tributável. Tal postura não pode prevalecer.

Se, eventualmente, tal crédito for reconhecido, a Empresa deverá *adicioná-lo* às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Caso contrário, apresenta-se tolerável a sua neutralização por meio da exclusão promovida, não representando supressão ou redução de obrigação tributária e nem motivação para lançamento de ofício.

Desta feita, mostra-se correto e acertado o v. Acórdão em cancelar o Item 4 das Autuações em tela.

Posto isso, para todos os fins, adicionalmente adoto tudo aquilo mais decido pela DRJ, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, por concordância com seu teor.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se integralmente o v. Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella