



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720771/2016-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.786 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes SEARA ALIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

DESCONTOS INCONDICIONAIS. COMPROVAÇÃO.

Somente os descontos incondicionais comprovadamente concedidos podem ser reduzidos da receita bruta, para o efeito de determinação da receita líquida de vendas. Constando-se que os descontos concedidos já foram considerados pela fiscalização na exigência do auto, não há que se falar em redução tributária.

DIFERENÇA DE ESTOQUES. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO.

Constatada diferença a maior ou a menor no estoque de produtos apurada em relação ao inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido ou comprado produtos sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas. No caso de apresentação de provas hábeis e idôneas que permitem comprovar erros na diferença de estoques, tem-se pelo afastamento da parte comprovada.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES. ADIÇÕES E EXCLUSÕES. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE PIS E COFINS.

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.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA Nº 108, CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, dar-lhe parcial provimento para (i) excluir da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) o valor de R\$91.134.471,89 referentes às remessas realizadas pelas filiais 453 e 46, (ii) excluir da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) o valor de R\$561.055,45 referentes às remessas e devoluções entre a filial 453 e a empresa ICEPORT; por maioria de votos, afastar o lançamento remanescente de IRPJ e CSLL, mantido pela DRJ, referente à exclusão de R\$15.950.258,55. Vencidos os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que negavam provimento ao recurso neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, interpostos contra acórdão da DRJ, que julgou parcialmente a impugnação apresentada.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Contra a empresa epigrafada foram lavrados os autos de infração, que se prestaram a exigir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** e respectivos consectários legais, como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, Contribuição para o **PIS/PASEP** e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011, em razão dos seguintes fatos:

- 1) Omissão de receitas (R\$ 926.956,74) proveniente de diferenças entre valores lançados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e relativos à venda de mercadorias à Comercial Exportadora e Traiding Company;
- 2) Omissão de receitas de Exportação Direta de produtos (CFOP 7101 e 7127 deduzidos do valor das devoluções CFOP 3201) proveniente de diferenças entre valores declarados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e;
- 3) Omissão de receita de vendas e revenda no mercado interno: R\$ 2.454.538,56;
- 4) Exclusões Indevidas do PIS e COFINS da apuração do IRPJ e CSLL (Lalur);

5) Omissão de receita operacional caracterizada por diferenças apuradas em inventário final através de verificação de documentação fiscal e constatação de diferenças no estoque em poder de terceiros e no próprio.

Foram exigidos os seguintes valores:

TRIBUTOS	VALOR DO TRIBUTOS R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	VALOR DA MULTA R\$	TOTAL
IRPJ	16.275.341,68	8.336.230,00	12.206.506,26	36.818.077,94
CSLL	5.793.696,06	2.967.531,12	4.345.272,04	13.106.499,22
PIS	5.126.408,40	2.625.746,38	3.844.806,30	11.596.961,08
COFINS	23.612.547,82	12.094.346,99	17.709.410,86	53.416.305,67

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no processo que a contribuinte, sendo intimada, apresentou os seguintes documentos:

- o Balanço Patrimonial, Balancete Mensal e DIPJ - Ex. 2012, em mídia digital;
- cópia do DICON, DCTFs e resumo por Filial e CFOP de saídas das operações de 2011.
- Demonstrativo de Créditos de PIS e COFINS de janeiro a dezembro de 2011.
- Justificativa das diferenças dos valores informados como receitas declaradas na DIPJ, no Dicon e nas NF-e;
- Resumos mensais e anuais das entradas consolidadas por CFOP, relatórios de devoluções de vendas consolidadas mês a mês e total anual, memória de cálculo mensal de apuração de PIS e Cofins não cumulativo;
- Escrituração Contábil Digital – ECD do ano de 2011;
- Sped Fiscal do ano de 2011 e informou que não tinha obrigatoriedade de entregar a EFD;
- SPED Fiscal de fev/2012 que relaciona as informações do Inventário final de 31/12/2012;
- arquivos Sintegra em mídia digital em substituição as GIAs, referentes as filiais que não tinham obrigatoriedade de entregar os arquivos em SPED Fiscal em 2011 e esclarecimentos acerca do assunto;
- Demonstrativo das Fichas 7A/Linha 04 e 7A - Linha 9 do DICON e Demonstrativo de outras exclusões - DIPJ -Ficha 09A.
- Demonstrativo das fichas 6A/ linha 12 e 13 - DIPJ - dedução do PIS e COFINS e Lista dos produtos enquadrados na legislação ST - Substituição tributária e Procuração.
- Esclarecimentos a respeito das operações efetuadas com os códigos 5501, 6501 (remessa de produção do estabelecimento com fim específico de exportação) e 3201 (devolução de venda de produção do estabelecimento, oriunda do exterior);
- Esclarecimentos a respeito dos lançamentos mensais de PIS e Cofins escriturados nas exclusões do Lalur sob o histórico “Conta do Razão 1659-1603 Impostos a Recuperar – LP/PIS Créd.Presumido Adicional” e “Conta do Razão 1659-1604 Impostos a Recuperar – LP/Cofins Créd. Presumido Adicional”.

- Esclarecimentos referentes a resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal 09, com relação ao item denominado na coluna Desc. CC "AJ ESTOQUE - DEFL/VLR MERCADO" e na correspondente coluna Descrição Cta. "AJUSTE ESTOQUE VLR MERCADO", com o Saldo Exercício no montante de - 36.610.322,53;

- Planilha Serviços - Na primeira parte apresentou esclarecimento da diferença entre os valores das receitas registradas no DICON (linha 6) e nas NF-e (linha 7). Na segunda esclareceu as diferenças das receitas de serviços registradas em seu balancete contábil conforme resposta de 6/11/14 e 18/11/14 (Inhal2)/ DIPJ (linha 13) e em relação a sua resposta de 02/02/2015 (linha 14).

- Planilha Exportação – Esclarecimentos sobre as diferenças de valores de Exportação registrados no DICON -Demonstrativo Geral de Apuração do PIS e da COFINS Cumulativo e Não Cumulativo (linha 1) e os valores registrados no Livro de Saídas (linhas 2 e 3);

- Esclarecimentos complementares a respeito das solicitações feitas no Termo Intimação 12;

- Esclarecimentos sobre a diferença de valores existente entre os estoques finais registrados na DIPJ 2012/2011, Ficha-4A - Custos dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral e Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial;

- Esclarecimentos sobre a diferença de R\$ 123.659.240,35 entre a receita de vendas no mercado interno constante na DIPJ e aquela constante na contabilidade e balancete;

- Justificativa das diferenças entre Remessas para Depósito Fechado ou Armazém Geral e respectivos retornos e eventuais estoques remanescentes nestes;

- Justificativa sobre a utilização indevida de créditos de Prestação de Serviços de Fretes no Regime Não-Cumulativo de PIS-Pasep/COFINS;

Com base nos documentos e esclarecimentos apresentados foram constatadas as seguintes irregularidades:

A) Diferenças entre valores lançados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e:

- Receita de vendas de mercadoria e produtos à Comercial Exportadora e Trading Company com fim específico de exportação: R\$ 926.956,74;

- Receita de Exportação Direta de produtos: Foram considerados os CFOP 7101 e 7127 deduzidos do valor das devoluções CFOP 3201: R\$ 345.815,31

- Receita de vendas e revenda no mercado interno: R\$ 2.454.538,56.

B) Créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins Apurados no Regime não Cumulativo – Exclusões no IRPJ

O valor dos citados créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições.

É vedado o registro dos créditos em contrapartida à conta de receita.

Ainda, a fim de anular o efeito desta ação, isto é, o registro das exclusões no LALUR e contabilidade o contribuinte protocolou dois Pedidos de Ressarcimento e os registrou no LALUR.

Estas ações configuram Exclusões Indevidas do PIS e COFINS da apuração do IRPJ e CSLL (LALUR) nos montantes de R\$ 14.290.342,76 e R\$ 63.054.055,18, totalizando o valor de R\$ 77.344.397,94 e assim uma infração sujeita a autuação pelo IRPJ e CSLL.

C) Remessas para Depósito Fechado ou Armazém Geral.

As operações de depósito/armazenagem de mercadoria e as obrigatórias operações de retorno devem rigidamente obedecer aos procedimentos legais definidos pelos art. 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489 e 490 do Regulamento dos Produtos Industrializados - RIPI (Decreto nº 7.212/2010) e art. 22 a 30 do Convênio SINIEF de 15/12/1970.

Todo o produto que for remetido para depósito fechado ou armazém geral tem necessariamente que retornar à origem, seja física ou simbolicamente, ou ali permanecerem estocados.

O retorno simbólico serve para concluir a operação de remessa ao depósito ou armazém quando o produto for vendido com a condição de entrega direta do depósito ou armazém ao comprador.

Todas as operações deverão estar acompanhadas do correspondente documento fiscal, isto é, da devida Nota Fiscal - NF/NFe.

Foram individualizados todos os movimentos de remessas que cada CNPJ individualmente efetuou para todos depósitos fechados ou armazéns gerais que tiveram como destinatários de suas remessas, utilizando os CFOP 5905 e 6905.

Verificou-se também, individualizadamente por depósito fechado ou armazém geral os retornos que estes efetuaram aos remetentes de origem das mercadorias e produtos. As Entradas no CNPJ de origem devem ser escrituradas exclusivamente com os CFOP 1.906, 1.907, 2906 e 2907.

Completando a análise levou-se em consideração os Estoques Iniciais e Finais da empresa.

Constatou-se, então, que a empresa não efetuou o obrigatório registro no Sped de Estoques em Poder de Terceiro (Posse 2) tanto para o final do exercício em 31/12/2010, como para 31/12/2011, para todos os seus estabelecimentos analisados pela fiscalização.

Elaborou-se uma planilha para cada estabelecimento da contribuinte, levando em consideração o critério de maior movimento, na qual foram mostradas as diferenças de remessas e de retornos de cada um dos estabelecimentos da empresa para os depósitos/armazéns com quem operou.

Sendo intimada a esclarecer as divergências apuradas, a contribuinte alegou que efetivamente não registrou adequadamente os estoques em poder de terceiros no Sped, mas que os mantinha em seus controles internos. Informou o CNPJ dos depósitos fechados ou armazéns gerais nos quais ainda mantinha estoques (posse 2) e respectivos valores para 31/12/2010 e 31/12/2011. Verificando sua contabilidade/balancetes, a fiscalização não constatou a existência dos aludidos estoques.

Na carta resposta de 12/12/2016, a contribuinte ainda tentou justificar as diferenças apuradas por esta fiscalização alegando ter movimentado as mercadorias de retorno com outros CFOP que não os de direito e obrigatórios. Também alegou ter enviado ou remetido mercadorias a estabelecimentos que não são depósitos fechados ou armazéns gerais, porém tendo feito as remessas com CFOP de remessas a depósitos fechados ou armazéns gerais, CFOP 5905 e 6905. Não existe outra alternativa à contribuinte que não os CFOP de retorno de depósito fechado ou armazém geral, CFOP 1906,1907,2906 e 2907.

E mais, mesmo utilizando os valores de seu controle interno suas próprias contas não batem, isto é, os valores das diferenças apresentados na planilha inclusa em suas cartas resposta não correspondem aos próprios valores das diferenças finais que lá deveriam constar.

Em decorrência do exposto, foi tributada omissão de receita proveniente de diferenças positivas entre os valores remetidos em relação aos retornados, não existindo estoque remanescente em poder dos depósitos ou armazéns (Inventário Posse 2), ou seja houveram mais saídas que retornos, significa que a contribuinte deu saída de mercadorias sem a cobertura de documentação hábil e, portanto, sem o pagamento dos impostos devidos.

Foi tributada, também, omissão de compras nos casos de diferenças negativas entre os valores remetidos em relação aos retornados, não existindo estoque remanescente em poder dos depósitos ou armazéns (Inventário Posse 2), ou seja retornaram mais mercadorias do que aquelas que foram remetidas, significa que a contribuinte deu entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação hábil em seus estabelecimentos. Por decorrência é uma omissão de compras por presunção legal de Omissão de Receitas.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 1908 a 1935, na qual alega:

- O lançamento foi pautado em mera presunção simples de omissão de receitas, sem se investigar se, de fato, houve tal omissão.

Existe pacífica jurisprudência no sentido de que a fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser considerado precário.

- Mérito. Verdade Material.

O Princípio da Verdade Material expressa a ideia de se buscar o máximo de aproximação com a certeza na apreciação dos fatos. A sua aplicação no processo administrativo é imperiosa na medida em que a Administração Pública pode e deve estender sua atividade investigatória, valendo-se de todos os elementos que julgue necessários para a solução do caso.

No presente caso, a verdade dos fatos é de que NÃO houve omissão de receitas, na medida em que as divergências apontadas pela Autoridade Fiscal encontram-se justificadas e comprovadas, nos termos demonstrados a seguir.

- Vendas para comercial exportadora.

A diferença de R\$ 926.956,74, está relacionada a 7 (sete) notas fiscais de devoluções de vendas, que consistem em montantes redutores da receita operacional bruta.

Isso porque parte substancial das devoluções de vendas à comercial exportadora é contabilmente registrada na própria conta de receita de vendas, reduzindo-a.

O valor declarado na linha 02 da ficha 06A da DIPJ reflete as contas contábeis n.º 5020.51612, 5020.282813, 5020.330914, 5020.331015 e 5050.52316 que, por sua vez, já contemplam as devoluções de vendas à comercial exportadora. Sendo assim, o montante declarado na linha 02 da ficha 06A da DIPJ é líquido das devoluções de vendas à comercial exportadora.

Ao invés de declarar as devoluções de vendas à comercial exportadora na linha 10 da ficha 06A da DIJP, a Impugnante declarou a receita de vendas, já contemplando os montantes devolvidos, na linha 02 da mesma ficha da referida declaração, justamente porque na contabilidade tais valores encontram escriturados nas mesmas contas contábeis.

Pode-se afirmar que inexistiu prejuízo ao Fisco, pois não houve reflexos na base de cálculo dos tributos ora tratados.

Para que não restem dúvidas quanto ao alegado, a Impugnante apresenta as notas fiscais 3.142, 10.587, 10.588, 10.589, 10.590, 10.591 e 10.594 (Doc. 3), emitidas com CFOP 1.50317 e 2.50318. Somadas, tais notas fiscais montam exatamente a diferença de R\$ 926.956,74, apontada pela Autoridade Fiscal como receita omitida pela Impugnante.

Resta comprovado, de maneira inequívoca, que tais valores referem-se a devoluções de vendas da Impugnante e, por tal motivo, não representam receita e, tampouco, devem incrementar a base de cálculo dos tributos ora exigidos.

Nota-se aqui, a precariedade do trabalho desenvolvido pela Autoridade Fiscal, ao simplesmente confrontar informações sem se aprofundar na análise. Por meio de uma mera observação da natureza dos lançamentos efetuados nas contas contábeis acima citadas, tinha a Autoridade Fiscal plenas condições de concluir que não se tratava de receita omitida. Comprova-se que o lançamento foi pautado em mera presunção, sendo imperioso o seu cancelamento.

- Além disso, a Impugnante destaca que montante considerado pela Autoridade Fiscal relativo às notas fiscais de vendas emitidas com CFOP 5501, no valor de R\$ 40.573.410,03 encontra-se equivocado.

Isto porque não foi deduzido de tal montante o ICMS ST de R\$ 64,17, incidente nas operações consubstanciadas nas notas fiscais 135549 e 334496, nos valores de R\$ 16,45 e 47,72, respectivamente (Doc. 4).

- Vendas Diretas.

Apurou, ainda, a Autoridade Fiscal diferença entre o montante relacionado às notas fiscais emitidas com CFOP 7101, 7127 e 3201 e o valor declarado na linha 01 da Ficha 06A da DIPJ, nos termos do quadro abaixo, retirado da fl. 8 do TVF19:

Exportação – Receitas de Vendas Direta (Planilha A11 - Ficha 06A, Linha 01)

62. Receita de Exportação Direta de Produtos e Mercadoria

CFOP	Descrição	Nfe	DIPJ
7101	Venda de produção do estabelecimento - Exportação	2.883.304.912,24	
7127	Venda de produção do estabelecimento sob o regime de "drawback"	675.414.507,97	
3201	Devolução de venda de produção do estabelecimento	(732.497.930,10)	
	Sub-Total	2.826.221.490,11	2.809.255.761,39
	Faturado porém não Embarcado - Contabilidade	17.311.544,03	
	Diferença (2.826.221.490,11-17.311.544,03)	2.808.909.946,08	
	Diferença (2.808.909.946,08-2.809.255.761,39)	(345.815,31)	

A análise do quadro acima permite constatar que a Autoridade Fiscal apurou, a título de vendas diretas para o mercado externo, amparado nas notas fiscais emitidas pela Impugnante, o valor de R\$ 2.808.909.946,08.

Na L01 da Ficha 06A da DIPJ a Impugnante declarou o montante de R\$ 2.809.255.761,39.

O montante declarado na L01 da Ficha 06A da DIPJ é superior ao montante apurado a título de vendas diretas ao mercado interno, não havendo que se falar em omissão de receitas.

A Impugnante entende que a Autoridade Fiscal incorreu em erro ao classificar, como omissão de receita, montante a maior declarado em DIPJ. O correto seria, nos termos da legislação vigente, subtrair tal montante da exigência.

Além disso, neste mesmo tópico incorre em erro mais uma vez a Autoridade Fiscal, ao desconsiderar, para cálculo do montante exigido, 4 (quatro) notas fiscais de entrada,

emitidas com CFOP 3.21121, relativas a mercadorias recebidas em devolução que, juntas somam R\$ 184.480,08.

A Impugnante apresenta tais notas e esclarece que, tal qual como aconteceu no caso acima, a devolução foi escriturada em conta contábil de receita de vendas, reduzindo-a. Tal valor também compôs o montante declarado na linha 01 da ficha 06A da DIPJ.

- Mercado Interno.

A Autoridade Fiscal apurou a diferença de R\$ 2.454.538,56, quando confrontadas a receita de vendas constante em NFe e a receita de vendas declarada nas linhas 03 e 04 da ficha 06A da DIPJ.

A diferença apurada pela Autoridade Fiscal refere-se a descontos concedidos pela Impugnante a seus clientes, em momento anterior à emissão das notas fiscais de vendas e nelas constantes.

Na planilha anexa (Doc. 5), a Impugnante apresenta a composição, aberta por nota fiscal, dos descontos concedidos aos seus clientes.

O artigo 31 da Lei n.º 8.981/1995, vigente à época dos fatos geradores ora tratados, dispõe que, na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprovador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Oportuno destacar, ainda, que as próprias Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 tratam expressamente da não inclusão, na base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, dos montantes relacionados aos descontos incondicionais concedidos.

- Créditos das contribuições ao PIS e à Cofins apurados no regime não cumulativo – Exclusões no IRPJ.

Afirma a Autoridade Fiscal que a Impugnante efetuou exclusões indevidas a título de créditos das contribuições ao PIS e à Cofins, uma vez que seria facultado ao contribuinte se creditar de montantes relacionados às referidas contribuições exclusivamente como dedução dos valores de tais contribuições.

A Impugnante é empresa que desenvolve atividade de agroindústria, condição na qual apura crédito das contribuições ao PIS e à Cofins na forma da Lei n.º 10.925/04.

Referida lei trata, em seu artigo 8º, da possibilidade de aproveitamento de crédito presumido de PIS e Cofins pelas pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal destinada à alimentação humana ou animal.

O §3º do referido artigo trata do montante do crédito, variável nos percentuais de 20%, 35%, 50% ou 60%, de acordo com o produto a que a agroindústria dá saída.

Especificamente no caso da Impugnante que fabrica "produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18", nos termos do inciso I do referido §3º, o crédito é calculado no percentual de 60%.

A diferença entre os créditos integrais (100%) e o crédito presumido sobre o qual não há questionamento por parte das Autoridades Fiscais (60%), ou seja, 40% do valor é, atualmente, questionada pela RFB em processos administrativos formalizados em decorrência de pedidos de ressarcimento efetuados pela Impugnante.

Em razão de tal questionamento, a Impugnante julgou prudente que se aguardasse o deferimento integral dos créditos para que, então, fosse efetuado o seu reflexo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, a Impugnante escriturou tais montantes em contas contábeis específicas e efetuou exclusões no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) dos períodos. No decorrer do ano-calendário de 2011 tais montantes somaram R\$ 15.950.258,55.

Anote-se, Ilustres Julgadores, os créditos adicionais que foram excluídos do lucro líquido pela Manifestante no decorrer do ano-calendário de 2011 perfazem o montante total de R\$ 15.950.258,55.

Ainda no contexto do crédito adicional, no mês de setembro de 2011 a Impugnante efetuou reclassificações nas contas contábeis que registraram, originalmente, tal crédito. Vejamos.

Em um primeiro momento o "crédito adicional" foi escriturado nas contas contábeis 1659-1603 (Impostos a recuperar - Lp/Pis Cred Presumido Adicional) e 1659- 1604 (Impostos a recuperar - Lp/Cofins Cred Presumido Adicional).

Posteriormente, com a formalização de pedidos de ressarcimento de tais créditos e a sua discussão perante a RFB, como forma de eficácia gerencial e de controle, a Impugnante entendeu por bem reclassificar tais montantes para que restassem escriturados em conta específica de pedidos de ressarcimento.

Sendo assim, em setembro de 2011 os montantes escriturados nas contas contábeis 1659-1603 e 1659-1604 foram reclassificados para as contas 1659-2875 (Impostos a recuperar - Lp/Pis Pedido Ressarc. Adic.) e 1659-2876 (Impostos a Recuperar - Lp/Cofins Pedido Ressarc. Adic), nos valores de R\$ 12.470.584,72 e 51.466.104,60, respectivamente.

Constata-se, deste modo que:

A Impugnante apurou crédito presumido no percentual de 60%, na forma do artigo 8º, §3º, I da Lei nº 10.925/04, não questionado pela RFB e, portanto, não excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

A Impugnante apurou, ainda, "crédito adicional" de 40%, consistente na diferença entre a totalidade do crédito (100%) e o crédito presumido (60%) e formalizou pedidos de ressarcimento perante a RFB para aproveitamento de tais créditos. Tal crédito somou R\$ 15.950.258,55 no decorrer do ano-calendário de 2011;

Em decorrência do questionamento, pela RFB, em relação aos créditos mencionados no item (ii) acima, a Impugnante entendeu prudente que se aguardasse o deferimento integral dos créditos para que, então, fosse efetuado o seu reflexo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sendo assim, a Impugnante excluiu tais montantes do lucro líquido;

Em setembro de 2009, com a formalização dos pedidos de ressarcimento do "crédito adicional", a Impugnante reclassificou os montantes escriturados inicialmente em contas genéricas, lançando-os em conta específica de pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS de "crédito adicional".

No cenário acima apresentado a Autoridade Fiscal entendeu por bem lançar a totalidade do montante excluído do lucro líquido, para a apuração do lucro real, advinda das contas contábeis 1659-2875 e 1659-2876, nos respectivos valores de R\$ 14.290.342,76 e 63.054.055,18 que, juntos, perfazem o montante glosado de R\$ 77.344.397,94.

Foram desconsideradas pela Autoridade Fiscal, contudo, as reclassificações efetuadas pela Impugnante nas contas contábeis cujos saldos foram escriturados originalmente, quais sejam, as contas 1659-1603 e 1659-1604.

De modo que não restem dúvidas quanto ao alegado a Impugnante apresenta memória de cálculo contendo os valores escriturados nas contas contábeis 1659-1603, 1659-1604, 1659-2875 e 1659-2876 no decorrer do ano-calendário de 2011, acompanhado das fls. do Lalur nas quais constam, em 31/12/2011, adições e exclusões de seus saldos (Doc. 7).

O quadro abaixo sintetiza tais informações:

Conta do Razão	Débito	Crédito	Página do Lalur
1659-1603		9.967.563,10	86
1659-1604		51.426.576,29	87
1659-2875	-14.290.342,76		88
1659-2876	-63.054.055,18		89
Saldo		-15.950.258,55	

Oportuno destacar que o referido Livro já consta nos autos, às fls. 1419/1564, 1718/1780 e 1781/1863 e deveria ter sido examinado pela Autoridade Fiscal no decorrer do curso da fiscalização.

- Remessas para Depósito Fechado ou Armazém Geral.

A Autoridade Fiscal afirma que a Impugnante incorreu na prática de omissão de receitas pois não justificou diferenças apuradas no curso do procedimento fiscalizatório no que diz respeito às remessas e retornos a depósitos fechados e armazéns.

A Impugnante entende que, em atenção ao princípio da verdade material, deve a Autoridade Fiscal aceitar quaisquer documentos válidos e autênticos que venham a ser apresentados pela defesa na busca de contrapor os argumentos desenvolvidos no TVF e afastar a exigência.

Esclarecido tal ponto, a Impugnante cita exemplo pelo qual entende que a exigência relacionada a este ponto também deve ser cancelada. Vejamos.

A remessa originária do CNPJ 02.914.460/0103-85 para o CNPJ 05.907.238/0001-19 (Iceport Terminal Frigorífico Navegantes S/A), cuja diferença apontada pela Autoridade Fiscal monta em R\$ 12.152.481,31 não pode compor a exigência.

Nas notas fiscais de remessas para o contribuinte inscrito no CNPJ acima apontado constaram o CFOP 5.949. Contudo, nas notas fiscais que ampararam o retorno de tais mercadorias, consta o CFOP 1.906, de maneira equivocada, sendo oportuno destacar que referido equívoco não pode constituir fato gerador de obrigação tributária.

A atividade desenvolvida por tal empresa (Iceport Terminal Frigorífico Navegantes S/A) sequer relaciona-se a armazém geral, conforme comprova o cartão CNPJ, obtido no sítio eletrônico da RFB.

Nota-se aqui mais um equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao lavrar o Auto de Infração. Tal equívoco reforça a fragilidade do trabalho desenvolvido, assim como atesta que o Auto foi lavrado com base em meras presunções, motivo pelo qual impõe-se o seu cancelamento.

- Desoneração da cadeia de aves e suínos – Lei nº 12.350/2010.

Nos termos dos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.350, de 2010 (que implementou a desoneração da cadeia de aves e suínos), encontram-se suspensos o PIS e a Cofins incidentes sobre parte das operações, motivo pelo qual a Autoridade Fiscal deveria ter aberto os valores objeto da exigência, item a item, para excluir do Auto de Infração as parcelas desoneradas.

- Exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no artigo 161 do CTN que, em cotejo com os artigos 113 e 119 do mesmo diploma, autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigações tributárias principais não pagas no vencimento.

Em outras palavras, a cobrança dos juros de mora, em matéria tributável, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (i) Tributos (indubitavelmente, obrigação principal) ou (ii) A penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal.

Logo, não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme já reconhecido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos.

Deve-se ressaltar que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque o referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso, que ainda não foram objeto de lançamento.

Desse modo, como parte do crédito tributário atuado versa sobre a cobrança de multa de ofício, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

● Diligência:

Nos termos do art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999, solicita a realização de diligência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo, em resposta aos seguintes quesitos:

1) O exame das contas contábeis que registram as receitas apuradas pela Impugnante permite constatar que existem lançamentos a débito nessas contas, reduzindo-as?

2) O exame do registro contábil das operações acobertadas pelas notas fiscais 3.142, 10.587, 10.588, 10.589, 10.590, 10.591 e 10.594 permite constatar que tais operações refletiram a situação acima narrada (lançamento a débito em conta de receita, reduzindo-a)?

023) Pode-se afirmar que na composição dos montantes que integram a L02 da F06 da DIPJ foram considerados os saldos das contas de receitas, já contemplados pelos lançamentos redutores?

4) O exame das notas fiscais constantes no Doc. 5 leva à constatação de que, em todas essas notas, há desconto destacado?

5) O exame das contas contábeis 1659-1603, 1659-1604, 1659-2875 e 1659-2876 leva à constatação de que houveram reclassificações no mês de setembro de 2011?

● Protesta-se pela juntada posterior de novos documentos no decorrer deste processo administrativo.

● Conclusão:

1) O lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal revela-se frágil, pautado em premissas equivocadas que não se sustentam;

2) Deve ser aceito todo e qualquer documento válido e autêntico que comprove a fragilidade do trabalho fiscal e a inocorrência de omissão de receitas, nos termos do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal;

3) O valor de R\$ 926.956,74 apontado como diferença entre a DIPJ e as NF's de vendas à comercial exportadora não deve compor a exigência, por tratar-se de devoluções de vendas, escrituradas a débito em contas de receita de vendas da Impugnante, reduzindo-as;

4) No que diz respeito às vendas diretas de exportação a Impugnante declarou em DIPJ saldo superior ao registrado na contabilidade, inexistindo omissão de receitas;

5) A diferença relacionada às vendas no mercado interno, no montante de R\$ 2.454.538,56 não podem ser exigidas, pois referem-se a descontos incondicionais concedidos pela Impugnante a seus clientes, em momento anterior ao de emissão das notas fiscais que acobertaram tais operações, nelas destacadas. Tal qual como fez a Autoridade Fiscal com o ICMS-ST relacionado a essas operações, deveria ter deduzido tais montantes da receita bruta, hipótese na qual inexistiria diferença a ser exigida;

6) As exclusões nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referem-se a crédito presumido adicional de PIS/COFINS, atualmente objeto de questionamento pela RFB, em relação às quais a Impugnante reconhecerá seu efeito no momento de deferimento de tais créditos. A soma de tal montante no ano-calendário de 2011 é de R\$ 15.950.258,55. A Autoridade Fiscal apurou, de maneira equivocada, o valor de R\$ 77.344.397,94, ao desconsiderar reclassificações de valores entre contas, efetuadas pela Impugnante em setembro de 2011; e, 7) As remessas para armazém fechado foram analisadas pela Autoridade Fiscal de maneira rasa, revelando-se nulo o lançamento, também em relação a este quesito.

● **Pedido:**

Requer seja provida a impugnação, em razão da nulidade da lavratura dos autos de infração.

Na remota hipótese de não ser acatada a nulidade, requer o cancelamento da cobrança, por exigência legal e nos termos desenvolvidos e comprovados nesta Impugnação.

O processo foi encaminhado em diligência, conforme fls. 3587 a 3591, a contribuinte foi intimada, apresentou documentos, e a fiscalização elaborou o relatório de fls. 5607 a 5621, do qual a impugnante teve ciência em 16/01/2019.

Foi apresentada, então, a manifestação de fls. 5628 a 5638, na qual a contribuinte alega:

● **I - Acusação fiscal de exclusão indevida de créditos de PIS e COFINS da apuração do IRPJ e CSLL.**

Como amplamente demonstrado na impugnação, o valor de R\$ 15.950.258,55 tem por objeto crédito presumido de PIS e de COFINS (artigo 8o da Lei nº 10.925/04),

que foi pleiteado administrativamente pela Requerente mediante a formalização de pedidos de ressarcimento perante a Receita Federal do Brasil. Tendo em vista que a Receita Federal do Brasil tem, sistematicamente, questionado o crédito pleiteado (e que se refere a um adicional de 40%), a Requerente promoveu a exclusão do referido montante das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Evidentemente, pois, se o pedido de ressarcimento for deferido pela Receita Federal do Brasil, no momento de recebimento dos créditos (o que não ocorreu no ano-calendário de 2011) tal montante deverá ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse ponto, e superando as questões de fato e de prova, no relatório da diligência fiscal a autoridade administrativa se limitou a consignar que: "Não há previsão legal que permita a exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores de créditos de PIS e COFINS, cujos pedidos de ressarcimento estão em discussão na

esfera administrativa". Contudo, tal entendimento não pode prosperar, tendo inclusive já sido superado pela DRJ/FNS e pelo CARF em processo de interesse da Requerente.

Com efeito, nos anos-calendário de 2010 e 2011, a Requerente adotou exatamente o mesmo procedimento fiscal e contábil, consistente na exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A exclusão realizada no ano-calendário de 2010 também foi questionada pela Receita Federal do Brasil, o que ensejou a lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL que deram origem ao Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43.

Tal como igualmente sustentado neste processo (do ano-calendário de 2011), nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43 a Requerente demonstrou a legitimidade da exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que foi acolhido em 1ª instância administrativa e mantido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Diante do exposto, e tal como decidido nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43, a impugnação merece ser acolhida, para cancelar integralmente a acusação fiscal de exclusão indevida de créditos de PIS e de COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

• II - Presunção de omissão de receitas caracterizada por supostas diferenças apuradas em inventário e estoques.

A acusação fiscal está amparada em presunções, que não se sustentam à luz das informações e documentos constantes dos autos. Com efeito, a autoridade administrativa está a alegar que a Requerente teria realizado vendas de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, no total de R\$ 181.008.735,15, e, também, teria realizado compra de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, no montante de R\$ 125.955.372,94. Todo o "raciocínio" da autoridade administrativa está "escorado" na (indevida) premissa de que a Requerente não teria estoque em poder de terceiros.

Antes de qualquer coisa, é importante registrar que a Requerente, em 2011, já era uma das maiores empresas do mundo no segmento, preponderantemente exportadora, com faturamento na casa de Bilhões e tinha diversos estabelecimentos espalhados por todo o território nacional. Diante da magnitude e abrangência do negócio da Requerente, não é crível imaginar (e nem presumir) que ela teria comprado e vendido mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, nos montantes indicados pela autoridade administrativa. Com o devido respeito, não tem o menor cabimento a acusação fiscal!

Pois bem. No curso da fiscalização e na impugnação, a Requerente apresentou elementos de prova que evidenciam que não há espaço para aplicação de qualquer presunção de omissão de receitas no caso concreto, especialmente porque ela tinha, sim, estoque em poder de terceiros. A propósito, estranhamente, esse item dos autos de infração (que, diga-se de passagem, é o mais relevante) não foi objeto da diligência fiscal. De toda forma, o que precisa ficar absolutamente claro é que a acusação fiscal decorre de um entendimento equivocado da autoridade administrativa e, também, de alguns equívocos cometidos pela Requerente no preenchimento de obrigações acessórias. Como é cediço, em hipótese alguma, um erro formal cometido pelo contribuinte pode ensejar a exigência de tributos sabidamente indevidos e, o que é pior, amparada em presunção. No processo administrativo tributário deve prevalecer (sempre) a verdade material e a realidade posta nos autos comprova a ausência de omissão de receitas.

O grande equívoco cometido pela Requerente foi não ter identificado os valores dos estoques em poder de terceiros no SPED. O preenchimento equivocado da obrigação acessória fez com que a autoridade administrativa assumisse, indevidamente, a premissa de que a Requerente não teria estoque em poder de terceiro, o que culminou com a acusação fiscal de presunção de omissão de receitas a partir de supostas

diferenças (positivas e negativas) no inventário. A análise da autoridade administrativa foi muito simplista, chegando ao ponto de considerar que a Requerente não teria estoque inicial (31/12/2010) e nem estoque final (31/12/2011), o que, evidentemente, não pode ser admitido, inclusive em função do volume de operações da Requerente.

E o equívoco em questão somente foi percebido pela Requerente no contexto das intimações que foram realizadas no curso da fiscalização que culminou com a lavratura dos autos de infração impugnados. Apesar de a informação no SPED (Bloco H)

permanecer equivocada, a partir de controles internos e gerenciais, e movimentações dos estoques, constatou a Requerente que, na verdade, os estoques em poder de terceiros foram informados junto com os estoques próprios (ou seja, na mesma linha do Bloco H do SPED). Nesse sentido, confira-se, a título exemplificativo, o Bloco H do SPED da filial 02.914.460/0103-85, ora denominada filial 453, e sua conciliação analítica a partir de controles internos da Requerente (docs. 01, 02 e 03). Portanto, os estoques em poder de terceiros estão, sim, informando no SPED, só que em linha equivocada (junto com o estoque próprio). No entanto, o mero erro formal não impede a autoridade administrativa de identificar a informação dos estoques em poder de terceiros e muitos menos de realizar a movimentação dos estoques, para verificar a existência de supostas divergências.

A rigor, o que se verifica no caso concreto é que a autoridade administrativa preferiu adotar o "caminho mais fácil e mais curto", presumindo a omissão de receitas, do que cumprir a regra do artigo 142 do CTN, que determina que cabe à fiscalização (ou seja, é dever e ônus da autoridade administrativa) aprofundar a investigação dos fatos e provar a acusação fiscal. É certo que existem erros no preenchimento da obrigação acessória, mas que não dispensam a atividade de busca pela verdade material, o que, evidentemente, deve ser franqueado neste processo.

Nesse sentido, e para corroborar as suas alegações de defesa, a Requerente está apresentando livros fiscais de saídas e de entradas das filiais (doc. 04), que comprovam a remessa para armazenagem em filiais da própria Requerente. Ora, se a Requerente transfere mercadorias para estabelecimento filial que, por sua vez, realiza a exportação, não faz qualquer sentido a presunção de omissão de receita simplesmente porque o produto não retornou para a Requerente. Vale dizer, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria Requerente não pode, em hipótese alguma, ensejar a presunção de omissão de receitas pelo simples fato de a mercadoria não ter eventualmente retornado ao estabelecimento original.

Cabe informar, ainda, que, no ano de 2011, em todas as notas fiscais de remessa de armazenagem emitidas para uma filial da Requerente não ocorreu o registro do respectivo retorno. No entanto, na filial que recebeu a nota fiscal há o registro da entrada (doc. 04). Ainda que não corretamente cumpridas as obrigações acessórias, certo é que ocorreu a entrada em outra filial com a finalidade de armazenagem, o que foi solenemente desprezado pela fiscalização.

Além disso, também existem alguns outros equívocos que igualmente comprometem a manutenção da acusação fiscal. De fato, em algumas operações de remessa para armazenagem foram emitidas notas fiscais com o CFOP 5.949/6.949, o que foi desprezado pela fiscalização na apuração das supostas diferenças de estoques. E esse mesmo equívoco também ocorreu no retorno de armazenagem, que em algumas operações foi utilizado o CFOP 1.949/2.949, que igualmente foi desprezado pela fiscalização. É evidente que, ao desconsiderar as notas fiscais com CFOP 5.949/6.949 e CFOP 1.949/2.949, a fiscalização distorceu a movimentação do estoque, o que compromete integralmente as diferenças apuradas pela autoridade administrativa.

A título exemplificativo, nas operações realizadas com a "Iceport Terminal Frigorífico de Navegantes S/A", a fiscalização considerou apenas as remessas para armazenagem com o CFOP 5.905, no montante de R\$ 2.561.661,59, e os retornos registrados com o

CFOP 1.906, no montante de R\$ 100.484.282,97. Se a fiscalização tivesse considerado também as remessas para armazenagem com o CFOP 5.949, no montante de R\$ 110.543.344,11, bem como os retornos registrados com o CFOP 1.949, no montante de R\$ 467.384,04, conforme se verifica nos registros anexos das operações com a Iceport (doc. 08), teria constatado a existência de um estoque final em poder de terceiro (no caso, Iceport), no montante de R\$ 12.153.338,69. Nada disso foi considerado no contexto da fiscalização! E para comprovar o seu exemplo, a Requerente está apresentando declaração e respectivo relatório encaminhados pela Iceport (docs. 05 e 06), registrando a existência de estoque em seu poder em 31/12/2011, no montante de R\$ 11.162.083,55, e contrato de prestação de serviço (doc.

07). Apesar da existência de diferença, que ainda não foi conciliada pela Requerente, certo é que o exemplo em questão comprova, cabalmente, a existência de estoque em poder de terceiro, desconstituindo a presunção adotada pela fiscalização. E o mesmo raciocínio se aplica para todas as demais operações com armazéns gerais.

Não bastasse tudo isso, a Requerente está apresentando o controle da movimentação do estoque físico por quantidade (que não foi analisado pela fiscalização, doc. 09) da filial 453 - 02.914.460/0103-85 (que possuía a maior operação de remessa para armazenagem), que comprova que os saldos em estoques inicial e final em 2011 coincidem com o Registro de Inventário do SPED já juntado aos autos. Cabe apenas destacar que a referida filial incluiu de forma incorreta os valores dos estoques em trânsito (doc. 02), o que não compromete o argumento de defesa.

Diante do exposto, a impugnação deve ser acolhida, para cancelar integralmente a acusação fiscal ou, ao menos, seja determinada a realização de nova e específica diligência fiscal em relação a este item dos autos de infração.

- III - Suposta omissão de receita no mercado interno de R\$ 2.454.538,56 Também nesse ponto, a Requerente discorda veementemente do resultado da diligência fiscal. Com efeito, a autoridade administrativa realizou nova planilha, indicando um valor de RS 30.611.537,60, e presumindo que seria o total de desconto incondicional já considerado na lavratura dos autos de infração.

Contudo, a autoridade administrativa simplesmente desprezou tudo o que foi amplamente demonstrado no curso da fiscalização e aceito pela própria fiscalização naquele momento. De fato, o valor de RS 30.611.537,60 é formado, preponderantemente, pelo ICMS/ST, que não é receita tributável e, por esse motivo, no próprio curso da fiscalização não foi considerado para fins de cálculo das infrações imputadas.

Em assim sendo, a diligência fiscal deveria ter se limitado à análise da suposta diferença de RS 2.454.538,56 que, conforme amplamente comprovado pela Requerente, é composta por descontos incondicionais, que não compõem a base de cálculo dos tributos exigidos. Nesse aspecto, a autoridade administrativa deveria ter concentrado o seu trabalho na análise da composição dos RS 2.454.538,56 ou, então, refeito o trabalho da fiscalização, e não buscado conciliar (apenas parcialmente) a base das notas fiscais eletrônicas, ignorando todos os ajustes realizados pela autoridade administrativa que conduziu a fiscalização.

Diante do exposto, a Requerente repisa que, também nesse ponto, não subsiste a presunção de omissão de receitas.

- IV - Da desoneração prevista na Lei nº 12.350/2010

Na impugnação, demonstrou a Requerente, ainda, que na remota hipótese de ser mantida a presunção de omissão de receitas, o que, aliás, se admite apenas para fins de completude da defesa administrativa, ao menos, a apuração do PIS e da COFINS deve observar o disposto nos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.350/2010.

Por sua vez, no relatório da diligência fiscal, consignou a autoridade administrativa que a Requerente não teria apresentado elementos que pudessem identificar os produtos da cadeia de aves e suínos. Contudo, data máxima vênia, tal entendimento é um absurdo. Ora, a autoridade administrativa teve acesso às notas fiscais eletrônicas, para fins de apuração das supostas omissões de receitas, logo, deve consultar as mesmas notas fiscais eletrônicas para identificar as operações que envolveram os produtos da cadeia de aves e suínos. Ademais, é fato público e notório que os produtos da cadeia de aves e suínos integram o *core business* da Requerente, sendo legítimo o seu direito ao regime de apuração previsto na Lei nº 12.350/2010.

● V - Do Pedido

Diante do exposto, é a presente para reiterar o acolhimento da impugnação, para cancelar integralmente os autos de infração lavrados.

É o relatório.

No acórdão proferido pela DRJ, esta inicialmente afastou a arguição de nulidade, e em seguida destacou as seguintes razões de mérito:

Omissão de receitas provenientes de diferenças entre valores lançados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e de venda de mercadorias à Comercial Exportadora e Trading Company: R\$ 926.956,74.

Afirma a contribuinte que referido valor é relativo a sete notas fiscais de devolução de vendas e que o valor declarado na linha 02 da ficha 06A da DIPJ reflete as contas contábeis nº 5020.51612, 5020.282813, 5020.330914, 5020.331015 e 5050.52316 e que o valor lançado na citada linha da DIPJ é líquido das devoluções de vendas à comercial exportadora.

A respeito dessa alegação, o fisco, no relatório da diligência solicitada por esta Turma de Julgamento, esclarece o que segue:

3.4. Examinando as contas contábeis 5020.516. 5020.2828. 5020.3309. 5020.3310. 5020.523 fornecidas em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal e confrontando com as mesmas contas contábeis constantes dos arquivos SPED não pagináveis anexos ao PAF 19515.720771/2016-11 constatamos que as contas contábeis fornecidas em atendimento ao termo não estão completas. Anexamos estas contas contábeis obtidas nos arquivos SPED agora no formato PDF neste processo. Examinando estas contas constatamos que as notas fiscais 10.587. 10.588. 10.589. 10.590, 10.591 e 10.594 estão escrituradas como devoluções de venda na conta contábil 5020.516. A nota fiscal 3142 no valor de RS 1.469.01 de devolução mercadorias de exportação não está escriturada em nenhuma das contas contábeis mencionadas anteriormente.

3.5. Não ficou comprovada que a devolução de mercadorias de exportação no valor de RS 1.469.01 tenha sido escriturada. Este será a base de cálculo tributável mantida.

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL APURADO (RS)	VALOR TRIBUTÁVEL EXONERADO (RS)	VALOR TRIBUTÁVEL MANTIDO (RS)
31/12/2011	926.956,74	925.487,73	1.469,01

Dessa forma, quanto a essa infração, deve-se manter o valor de R\$ 1.469,01.

Vendas Diretas.

A contribuinte alega que o montante declarado na L01 da Ficha 06A da DIPJ (R\$ 2.809.255.761,39) é superior ao montante apurado a título de vendas diretas ao mercado interno (R\$ 2.808.909.946,08), não havendo que se falar em omissão de receitas.

Analisando o demonstrativo constante no item 62 do Termo de Verificação Fiscal (fl.1694), tem-se que assiste razão à contribuinte e deve ser excluído o valor de R\$ 345.815,31 constante no auto de infração à título de “Omissão de Receitas de Venda e Serviços”.

Diferença de estoques. Remessas para Depósito Fechado ou Armazém Geral.

A fiscalização apurou diferenças a maior e a menor de estoque de produtos em relação ao inventariado, por meio da análise individualizada dos movimentos de remessas que cada CNPJ (da contribuinte) efetuou para todos depósitos fechados ou armazéns gerais que teve como destinatários de suas remessas, utilizando os CFOP 5905 e 6905.

Verificou-se, também, individualizadamente por depósito fechado ou armazém geral os retornos (CFOP 1.906, 1.907, 2906 e 2907) que estes efetuaram aos remetentes de origem das mercadorias e produtos. E, completou-se a análise, com a verificação dos Estoques Iniciais e Finais da empresa, encontrando-se as seguintes diferenças:

CNPJ - Estabelecimento	Diferença Negativa	Diferença Positiva
02.914.460/0006-78	-	25.113,44
02.914.460/0012-03	981.099,33	1.114.910,92
02.914.460/0018-07	4.265.540,17	0,02
02.914.460/0024-47	0,01	161.626,16
02.914.460/0038-42	1.970.588,76	-
02.914.460/0046-52	-	91.629,14
02.914.460/0047-33	-	64.080,71
02.914.460/0050-39	3.396.071,61	111.649,92
02.914.460/0061-91	5.655.502,88	-
02.914.460/0070-82	682.979,50	10.603.278,53
02.914.460/0071-63	543.943,23	2.060.275,53
02.914.460/0103-85	100.057.180,60	150.799.937,57
02.914.460/0106-28	8.289.337,99	1.149.035,76
02.914.460/0130-58	0,02	4.938.509,35
02.914.460/0135-62	112.527,27	1.669.044,26
02.914.460/0142-91	1,57	8.219.643,83
TOTAL GERAL	125.955.372,94	181.006.735,15

Constatou o fisco que a empresa não efetuou o obrigatório registro no Sped de Estoques em Poder de Terceiros tanto para o final do exercício em 31/12/2010, como para 31/12/2011, para todos os seus estabelecimentos analisados pela fiscalização.

Na impugnação e na manifestação apresentada em resposta ao Relatório de Diligência, a contribuinte admite que cometeu o equívoco de não ter identificado os valores dos estoques em poder de terceiros no SPED, mas afirma que eles estão informados junto com os estoques próprios e anexa ao processo os docs. 01, 02 e 03. Entretanto, tem-se que tais documentos são controles internos da contribuinte relativos à filial 02.914.460/0103-85.

Observa-se, assim, que, tal como ocorreu durante a fiscalização, a própria contribuinte admite que efetivamente não registrou adequadamente os estoques em poder de terceiros no Sped, mas que mantinha tais registros em seus controles internos. Entretanto, verificou a fiscalização que, mesmo utilizando os valores de seu controle interno, suas próprias contas não batiam, isto é, os valores das diferenças apresentados na planilha incluída em suas cartas resposta não correspondiam aos próprios valores das diferenças finais que lá deveriam constar. Ainda, verificando sua contabilidade/balancetes, a fiscalização não constatou a existência dos aludidos estoques.

Ora, não é admissível que uma empresa do porte da contribuinte que, segundo afirma, é “uma das maiores empresas do mundo no segmento”, cometa tantos equívocos na emissão de documentos fiscais e na sua escrituração contábil e fiscal e pretenda comprovar tais “equívocos” na movimentação das mercadorias por meio de controles internos, que não contêm as formalidades legais e podem ser alterados a qualquer momento pela contribuinte. Todos os erros cometidos nos registros contábeis e na emissão de documentos fiscais têm os meios de correção estabelecidos pela legislação (carta de correção eletrônica, etc), os quais são de observância obrigatória,

principalmente se envolvem mudança na natureza dos impostos incidentes sobre a movimentação de mercadorias.

Não se pode, portanto, aceitar como prova das alegações feitas na impugnação, controles internos de movimentação de mercadorias, relatórios, declarações de terceiros, etc.

Cabe aqui repisar as considerações da fiscalização a esse respeito (grifos não são do original):

84. As operações de depósito/armazenagem de mercadoria de um estabelecimento depositante em um depósito fechado, ambos pertencentes ao mesmo titular ou em um armazém geral, localizados no mesmo Estado do depositante ou em Estado diverso e as obrigatórias operações de retorno devem rigidamente obedecer a procedimentos legais.

85. Estes procedimentos legais estão definidos pelos art 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489 e 490 do Regulamento dos Produtos Industrializados - RIPI (Decreto 7.212/2010) e art. 22 a 30 do Convênio SINIEF de 15/12/1970.

86 Resumidamente, estas remessas devem obrigatoriamente obedecer a um sistema rígido de remessas, retornos e estocagem.

87. Isto significa que todo o produto que for remetido para depósito fechado ou armazém geral tem necessariamente que retornar à origem, seja física ou simbolicamente, ou ali permanecerem estocados.

88. O retorno simbólico serve para concluir a operação de remessa ao depósito ou armazém quando o produto for vendido com a condição de entrega direta do depósito ou armazém ao comprador.

89. Assim, as saídas de mercadoria de um estabelecimento depositante com destino a um depósito fechado ou armazém geral deverão ser remetidas em retorno ao depositante pelo mesmo depósito ou armazém, ou seja, estas específicas saídas envolvem exclusivamente dois únicos estabelecimentos.

90. Desta forma toda mercadoria que foi remetida para depósito ou armazenagem e ainda não retornou deverá estar depositada/armazenada no local da remessa.

91. Ainda, estes depósitos/armazenagens remanescentes deverão constar do Inventário do depositante e serem registrados como "Em poder de terceiros" (Posse 2).

92. Todas as operações deverão estar acompanhadas do correspondente documento fiscal, isto é, da devida Nota Fiscal - NF/NFe.

93. A emissão da Nota Fiscal, além dos demais requisitos, conterà os seguintes:

- O Valor da Mercadoria.

94. O valor da mercadoria deverá obrigatoriamente ser o mesmo tanto na remessa quanto no seu retorno.

95. Portanto, no retorno o valor da mercadoria corresponderá àquele atribuído por ocasião de sua entrada no depósito fechado ou armazém.

- A Natureza da Operação 96. As operações de remessa e retorno são registradas com os seguintes CFOP's:

- CFOP 5.905 e 6.905 - Remessa para Depósito Fechado ou Armazém Geral - CFOP 1.906 e 2.906 - Retomo de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral - CFOP 1.907 e 2.907 - Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para

Depósito Fechado ou Armazém Geral 97. A indicação do dispositivo legal em que estiver prevista a não-incidência do imposto ou o seu destaque se devido.

98. Mais alguns itens a destacar caso a saída de mercadoria armazenada em depósito fechado ou armazém, tenha destino a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa.

99. A indicação de que a mercadoria será retirada de depósito fechado ou armazém, o endereço deste e seus números de inscrição, estadual e no CNPJ.

100. Neste caso o depósito emitirá Nota Fiscal em nome do depositante que conterà, além dos eventuais anteriores e demais requisitos, os seguintes:

-O valor da mercadoria, que corresponderá àquele atribuído por ocasião de sua entrada no depósito fechado ou armazém.

- A natureza da operação "Outras Saídas - Retorno Simbólico de Depósito Fechado";

- O número, a série, quando adotada, e a data da Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento depositante;

- O nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento a que se destinar a mercadoria.

(...)

111. Considerando que estas operações são especiais, **uma vez que são beneficiadas com procedimentos diferenciados e isenções de impostos**, as regras definidas para este tipo de operações são bastante específicas e devem ser obedecidas literalmente para que o contribuinte faça jus aos benefícios.

112. O seu não cumprimento acarreta a perda dos benefícios, não comportando erros ou desvios.

113. Além disto, nada além da documentação legal exigida comprova a efetiva realização da operação e a única certeza de um estoque preciso.

A contribuinte defende que nas notas fiscais de remessas para o contribuinte inscrito no CNPJ 05.907.238/0001-19 (Iceport Terminal Frigorífico Navegantes S/A) constou o CFOP 5.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), mas, nas notas fiscais que ampararam o retorno de tais mercadorias, constou o CFOP 1.906 (Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral), de maneira equivocada e que referido equívoco não pode constituir fato gerador de obrigação tributária. Afirma que a fiscalização deveria ter considerado também as remessas para armazenagem com o CFOP 5.949, no montante de R\$ 110.543.344,11, bem como os retornos registrados com o CFOP 1.949, no montante de R\$ 467.384,04. Para comprovar essa afirmação, junta ao processo os documentos 5, 6, 7, 8 e 9.

Entretanto, tais documentos não fazem essa comprovação. Tratam-se de simples declaração (doc.5) e de relatório (doc.6) ambos feitos pela Iceport Terminal Frigorífico Navegantes S/A, que não são hábeis para a comprovação pretendida. O documento 07 (contrato de acesso e uso de rede) nada comprova quanto à matéria ora questionada, e os documentos 08 e 09 são apenas relatórios internos que, como já mencionado nesse voto, não têm valor probante. Como mencionado anteriormente neste voto, nada além da documentação legal exigida comprova a efetiva realização da operação, cabendo à contribuinte seguir as exigências contábeis e legais para corrigir os alegados "equívocos".

Quanto à alegação de que em algumas operações de remessa para armazenagem foram emitidas notas fiscais com o CFOP 5.949/6.949, e esse mesmo equívoco também

ocorreu no retorno de armazenagem com utilização do CFOP 1.949/2.949, verifica-se que a impugnante não juntou ao processo (mesmo que por amostragem) essas notas fiscais de saída para armazenagem e as de retorno para comprovar essa afirmação.

A contribuinte acrescenta que está apresentando livros fiscais de saídas e de entradas das filiais (doc. 04), que comprovam a remessa para armazenagem em suas filiais, alegando que não ocorreu o registro do respectivo retorno, mas que na filial que recebeu a nota fiscal há o registro da entrada (doc. 04). Afirma que transferiu mercadorias para estabelecimento filial que, por sua vez, realizou a exportação, e que não faz qualquer sentido a presunção de omissão de receitas.

Observa-se no referido doc.04 (simples controle interno da contribuinte) que as operações de saída efetuadas com o CFOP 5905 para a filial 02.914.460/0107-09 foram consideradas no levantamento fiscal (fl.1636) e o fato de ter sido registrada a entrada das mercadorias na citada filial com o CFOP 1905 (Entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral) em nada altera a apuração fiscal. Caberia a contribuinte comprovar que tais mercadorias permaneceram em estoque ou que foram exportadas (e que a correspondente receita foi tributada) tal como alegou na impugnação. A verdade dos fatos é que tais mercadorias saíram como sendo para depósito, mas não constaram em estoque em poder de terceiros e não foi comprovada a sua inclusão no estoque da empresa ou a sua venda.

Deve-se registrar que, de fato, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria requerente não pode ensejar a presunção de omissão de receitas, desde que essa movimentação seja registrada adequadamente tanto nos documentos fiscais (CFOP), quanto na contabilidade, o que não ocorreu no presente caso.

Diante do exposto, não tendo sido apresentadas provas hábeis das alegações apresentadas na impugnação, não se altera o lançamento referente a essa matéria.

Venda e Revenda no Mercado Interno.

Afirma a impugnante que a diferença relacionada às vendas no mercado interno, no montante de R\$ 2.454.538,56, não pode ser exigida, pois se refere a descontos incondicionais concedidos a seus clientes, em momento anterior ao de emissão das notas fiscais que acobertaram tais operações, nelas destacados. Tal como fez a Autoridade Fiscal com o ICMS-ST relacionado a essas operações, deveria ter deduzido tais montantes da receita bruta, hipótese na qual inexistiria diferença a ser exigida.

Informa que está anexando a planilha (Doc. 5), que apresenta a composição, aberta por nota fiscal, dos descontos concedidos aos seus clientes.

O fiscal autor da diligência, analisando a alegação da contribuinte, bem assim a planilha citada, concluiu o que segue:

5.5. Analisando a planilha citada anteriormente constatamos que algumas notas, principalmente as que possuem apenas um item o desconto incondicional está deduzido no próprio valor do item.

5.6. Retiramos da planilha do contribuinte as notas em que o desconto incondicional está contido no valor do item e montamos outra planilha anexa ao presente PROCESSO nomeado DESCONTO INCONDICIONAL REDUTOR VALOR DA NOTA FISCAL (Para visualizá-la acesse o PAF nº 19515.720.771/2016-11).

5.7. Pela planilha DESCONTO INCONDICIONAL REDUTOR VALOR DA NOTA FISCAL a soma dos descontos incondicionais deu R\$ 2.320.402.75. valor muito menor que o considerado na autuação de RS 30.611.537.60.

5.8. Como os descontos incondicionais considerados na autuação são superiores aos apresentados pelo contribuinte o valor tributário apurado na autuação será mantido integralmente.

Na manifestação feita depois da diligência, a contribuinte não apresenta qualquer prova, apenas rebate a conclusão do fiscal afirmando que faltou aprofundamento na análise.

Consta nos autos (Anexos - A1, A2, A3, A4a, A4b, A5, A6, A7a e A7b) a demonstração do valor dos descontos incondicionais considerados pelo fiscal autuante, ou seja, R\$ 30.611.537,60 e os valores referentes à substituição tributária (R\$ 30.848.332,96), os quais já foram excluídos do total das receitas de venda e revenda, no mercado interno, de produtos de fabricação própria e de mercadorias.

Portanto, não cabe qualquer alteração do valor lançado sob a alegação de que a diferença entre a receita declarada na DIPJ e aquela apurada pelas NF-e é proveniente de descontos incondicionais não deduzidos da receita auferida pelo fisco.

Tendo sido considerado, na autuação, o total de R\$ 30.611.537,60 a título de descontos incondicionais, cabe à impugnante a prova de que ainda falta deduzir o valor de R\$ 2.454.538,56 a esse título.

Dispõe o novo Código de Processo Civil (CPC), aprovado pela Lei nº 13.105, de 2015, em seu artigo 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Pela leitura do dispositivo legal supramencionado, que se aplica ao presente julgamento por se tratar de norma geral de direito processual, verifica-se que se trata de regra por meio da qual aquele que alega um fato deve prová-lo – o que pode se aplicar tanto ao Fisco, quanto ao contribuinte, de acordo com as peculiaridades do objeto alegado em cada caso. No presente caso, em que se alega a existência de outros descontos além daqueles considerados pelo Fisco, é o autor da alegação que deve fornecer a comprovação quanto à existência desses valores – o que pode ser obtido mediante a apresentação das notas fiscais de aquisição dos produtos que dão direito ao referido crédito.

Adicionalmente, uma vez que a contribuinte foi intimada em diversas ocasiões para fazer comprovações, a ela foi concedido o direito e a oportunidade de fazê-lo, oportunidade essa que ainda está aberta, na fase de defesa dentro do presente contencioso administrativo.

Não tendo sido juntadas provas dessa alegação, mantém-se o lançamento nessa parte.

Créditos das contribuições ao PIS e à Cofins apurados no regime não cumulativo – Exclusões no IRPJ

Segundo a fiscalização, a contribuinte excluiu do lucro líquido, na apuração do lucro real, a receita correspondente à contrapartida do lançamento a débito em conta contábil de créditos de PIS e Cofins adicionais, e adicionou as despesas correspondentes à contrapartida do lançamento a crédito em conta contábil de créditos dos citados tributos.

Entretanto, não há previsão legal que permita tais adições/exclusões dos valores de créditos de PIS e Cofins. 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 do percentual de 60% da alíquota prevista dessas contribuições sobre as compras de insumos de origem animal.

No presente caso, a contribuinte além de constituir créditos presumidos sem previsão legal, ou seja, inexistentes, ainda utilizou-os para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é vedado até mesmo para créditos presumidos previstos legalmente.

Há que se observar, no entanto, que foi excluída a quantia de R\$ 77.344.397,94 (que foi objeto de lançamento de ofício), mas foi adicionado sob o mesmo título o valor de R\$ 61.394.139,39, portanto, R\$ 15.950.258,55 menor que a exclusão.

Dessa forma, deve-se manter o lançamento apenas quanto à exclusão feita a maior no valor de R\$ 15.950.258,55.

Quanto à alegação de que, em 2011, adotou exatamente o mesmo procedimento fiscal e contábil consistente na exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que tal procedimento foi acolhido em 1ª instância administrativa e mantido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Carf nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43, verifica-se, naquele processo, que a fiscalização concluiu que a referida exclusão, em 2010, 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.

No presente processo, a contribuinte se limitou a alegar, sem, contudo, apresentar os registros contábeis relativos ao ano-calendário de 2011 que comprovassem essa afirmação. Portanto, é improcedente a alegação feita.

Desoneração da cadeia de aves e suínos – Lei nº 12.350/2010.

Alega a contribuinte que, nos termos dos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.350, de 2010 (que implementou a desoneração da cadeia de **aves e suínos**), encontram-se suspensos o PIS e a Cofins incidentes sobre parte das operações, motivo pelo qual a Autoridade Fiscal deveria ter aberto os valores objeto da exigência, item a item, para excluir do Auto de Infração as parcelas desoneradas.

Deve-se ressaltar que no caso dos lançamentos do PIS e da Cofins, a autuação decorreu exclusivamente da omissão de receitas apurada por presunção legal resultante da constatação de: 1) Diferenças entre os valores registrados na DIPJ e aqueles apurados nas Nfe, relativamente às vendas no mercado interno; 2) Diferença positiva entre os valores remetidos para depósito fechado ou armazém geral em relação aos retornados destes, não existindo estoque remanescente em poder dos depósitos ou armazém (ou seja houveram mais saídas que retornos, significa que o contribuinte deu saída de mercadorias sem cobertura de documentação hábil e, portanto, sem o pagamento dos impostos devidos); 3) Diferença negativa entre os valores remetidos para depósito fechado ou armazém geral em relação aos retornados destes, não existindo estoque remanescente em poder dos depósitos ou armazéns (ou seja retornaram mais mercadorias do que aquelas que foram remetidas, significa que o contribuinte deu entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação hábil em seus estabelecimentos). Por decorrência é uma omissão de compras por presunção de Omissão de Receitas.

Todas essas diferenças não dizem respeito à omissão direta de receitas, hipótese em que seria possível identificar quais as vendas omitidas e respectivos produtos comercializados, determinando-se o tratamento tributário pertinente. No tocante às presunções legais, não há como aferir a natureza da operação que deu origem à omissão de receitas e não se pode afirmar com a necessária certeza se as receitas omitidas foram provenientes dessa atividade, uma vez que, em sendo desconhecidas, poderiam ser resultado de ganhos de capital, por exemplo, ou de vendas de outros tipos de produtos comercializados ou da prestação de serviços mantidos à margem da contabilidade.

A contribuinte em sua impugnação e na manifestação apresentada após a diligência não apresentou elementos que pudessem identificar a parcela das omissões devido a produtos da cadeia de aves e suínos.

Nestas condições, devem ser mantidos os lançamentos do PIS e da Cofins calculados sobre a receita omitida.

Tributação Reflexa.

Com relação aos autos de infração reflexos (CSLL, Cofins e PIS/Pasep), sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito.

Nesse sentido, a Lei nº 9.249, de 1995, estabelece em seu art. 24 e § 2º:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Uma vez apurada omissão de receitas, elas são fatos geradores de cada um dos tributos exigidos na autuação.

Diante de todo o exposto, os valores mantidos no presente lançamento são os especificados a seguir:

FATO GERADOR IRPJ CSLL	VALOR TRIBUTÁVEL APURADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL EXONERADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL MANTIDO (R\$)
31/12/2011	926.956,74	925.487,73	1.469,01
31/12/2011	345.815,31	345.815,31	0,00
31/12/2011	2.454.538,56	0,00	2.454.538,56
31/12/2011	77.344.397,94	61.394.139,39	15.950.258,55
31/12/2011	181.008.735,15	0,00	181.008.735,15
31/12/2011	125.955.372,94	0,00	125.955.372,94
TOTAL	388.035.816,64	62.665.442,43	325.370.374,21

FATO GERADOR PIS COFINS	VALOR TRIBUTÁVEL APURADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL EXONERADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL MANTIDO (R\$)
31/12/2011	926.956,74	925.487,73	1.469,01
31/12/2011	345.815,31	345.815,31	0,00
31/12/2011	2.454.538,56	0,00	2.454.538,56

31/12/2011	181.008.735,15	0,00	181.008.735,15
31/12/2011	125.955.372,94	0,00	125.955.372,94
TOTAL	310.691.418,70	1.271.303,04	309.420.115,66

Conseqüentemente, os valores dos tributos se alteram conforme a seguir demonstrado:

IRPJ AC 2011	
Prejuízo fiscal declarado	-294.896.721,29
infrações mantidas	325.370.374,21
Valor Tributável	30.473.652,92
Prejuízo Períodos anteriores compensado	- 9.142.096,00
Valor tributável após comp.prejuizos	21.331.556,92
IRPJ Apurado	3.199.733,54
Adicional IRPJ	2.109.155,69
Total IRPJ Devido	5.308.889,23

CSLL AC 2011	
Prejuízo fiscal declarado	- 296.072.387,06
infrações mantidas	325.370.374,21
Valor Tributável	29.297.987,15
Prejuízo Períodos anteriores compensado	- 8.789.396,14
Valor tributável após comp.prejuizos	20.508.591,01
CSLL Apurada	1.845.773,19
Total CSLL Devida	1.845.773,19

PIS 2011	
Infração mantida	309.420.115,66
PIS DEVIDO	5.105.431,91

COFINS 2011	
Infração mantida	309.420.115,66
COFINS DEVIDA	23.515.928,79

Da não incidência de juros sobre as multas.

A contribuinte questiona a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cumpra esclarecer, inicialmente, que a exigência de juros moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, transcrito abaixo:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (ressaltei)

Dessa forma e levando-se em consideração que, de acordo com o CTN, arts. 113, §1º e art. 139, a multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Nesse sentido o acórdão do Carf:

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

(Acórdão 105-15211 Data da Sessão: 07/07/2005)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, uma vez que compõe o crédito tributário.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para manter o IRPJ no valor de R\$ 5.308.889,23, a CSLL no valor de R\$ 1.845.773,19, o PIS de R\$ 5.105.431,91 e a Cofins no valor de R\$ 23.515.928,79, com os acréscimos legais cabíveis.

Em sede recursal, a contribuinte impugna com os seguintes tópicos:

- i. Aduz a insubsistência do lançamento por afronta ao art. 142, CTN, e por ausência de prova da acusação fiscal;
- ii. Assevera a improcedência da presunção de omissão de receitas de vendas e revenda no mercado interno;
- iii. Alega a improcedência da acusação fiscal de exclusão indevida de crédito de PIS e COFINS da apuração do IRPJ e CSLL;
- iv. Argumenta a improcedência da presunção de omissão de receitas caracterizada por supostas diferenças apuradas em inventário e estoques;
- v. Subsidiariamente, argui a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

O processo fora então pautado nesta turma pelo relator Eduardo Morgado Rodrigues, na sessão de 10 de março de 2020, tendo sido proferida uma Resolução, convertendo o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, VOTO por converter o feito em diligência, para que a DRF de origem:

Quanto a presunção de omissão de receitas por supostas diferenças apuradas em inventário e estoques – DILIGÊNCIA:

- (i) Promova o cotejamento das planilhas e notas fiscais referente as exportações realizadas pelas filiais 453 e 46 e apure o valor correspondente das mercadorias efetivamente exportadas que compuseram o lançamento em comento;

(ii) Igualmente analise os documentos apresentados quanto as notas fiscais das operações de armazenagem para com a ICEPORT TERMINAL FRIGORÍFICO DE NAVEGANTES S/A e confirme o valor total das notas de remessa/retorno relacionadas a notas com os CFOPs equivocados que não foram considerados na apuração do presente lançamento; e

(iii) Por fim, elabore relatório circunstanciado demonstrando os valores obtidos.

E quanto a omissão de receita de vendas e revenda no mercado interno: R\$ 2.454.538,56:

(i) Esclareça se a base do lançamento levou em consideração os valores das Notas Fiscais já abatidos os descontos decorrentes do benefício do “SIM-BAHIA”; e

(ii) Igualmente, demonstre suas conclusões em relatório circunstanciado.

Por fim, intime a Recorrente do resultado das diligências, concedendo prazo de 30 dias para complementação de suas razões.

Em cumprimento à decisão supra, a DRF elaborou um Relatório de Diligência Fiscal (e-Fls. 28.893 e ss), em 27 de setembro de 2021, cujo teor será apreciado a seguir no Voto.

Em seguida, a contribuinte fora intimada do resultado da diligência (e-Fls. 28.919 e ss), na oportunidade em que assim conclui:

Ante o todo exposto, a ora Recorrente manifesta sua discordância parcial em relação ao Relatório de Conclusão de Diligência de fls. 28.893/28.906, requerendo que os recursos interpostos sejam julgados a partir das conclusões alcançadas no laudo pericial técnico acostado às fls. 26.031/26.060.

Caso assim não se entenda, ao menos, deve-se, então, determinar a realização de nova baixa do processo à DEFIS/SPO, para que proceda nova diligência fiscal, adotando-se os mesmos critérios utilizados no laudo pericial técnico acostado às fls. 26.031/26.060, a fim de apenas confirmar as informações ali inseridas.

Outrossim, a ora Recorrente pugna pela posterior juntada do laudo pericial técnico complementar, o qual infirmará todas as equivocadas conclusões alcançadas no Relatório de Conclusão de Diligência de fls. 28.893/28.906, requerendo-se que o seu conteúdo também seja considerado no julgamento dos recursos interpostos pelas partes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tanto do Recurso Voluntário como do Recurso de Ofício, tenho por conhecê-los.

Recurso Voluntário

Para melhor apreciação do recurso interposto, far-se-á a análise das alegações pelos mesmo tópicos nele constantes.

Da Insustentabilidade Do Lançamento Tributário – Afronta Ao Artigo 142 Do CTN E Ausência De Prova Da Acusação Fiscal

Neste tópico, a recorrente alega demonstrou na Impugnação que, no caso concreto, a autoridade administrativa não aprofundou o trabalho fiscal e a investigação dos fatos, apegando-se a um “formalismo exacerbado”, não envidando mínimos esforços para provar a acusação fiscal.

Argumenta, ainda, que os autos de infração foram originados por meras “presunções”, e escorados em motivação frágil e deficiente, o que revelaria a manifesta insustentabilidade das exigências fiscais, por afronta ao art. 142, CTN.

Ao examinar as alegações da contribuinte, tenho que não lhe assiste razão.

Tratam-se de meras alegações genéricas, que não apontam especificamente a eventual falha da ação fiscal.

Ao contrário do alegado, ao examinar o Termo de Verificação Fiscal (e-Fls. 1.687 a .1701), verifica-se que a autoridade fiscal realizou um minucioso trabalho de auditoria, realizando inúmeras intimações a fim de solicitar informações e documentos para esclarecer as irregularidades constatadas.

Ademais, as denominadas “presunções de omissões de receitas” são instrumentos legalmente previstos, que invertem o ônus da prova para os contribuintes, que passam a ter a incumbência de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a inexistência do fato tributável prevista pela norma presuntiva.

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Da Improcedência Da Presunção De Omissão De Receitas De Vendas E Revendas No Mercado Interno: R\$ 2.454.538,56

Quanto a esta infração, como visto no relatório, a autoridade fiscal realizou o cotejo entre as notas fiscais emitidas com os valores declarados em DIPJ, apurando receitas não tributadas.

Com relação as receitas de venda no mercado interno foi apurada uma diferença de R\$ 2.454.538,56 entre os valores extraídos nas NFe's deste tipo de operação com os declarados nas linhas 03 e 04 da ficha 06A da DIPJ do respectivo período.

Na Impugnação, a Interessada alegou que tal diferença referia-se a descontos incondicionados que teria concedido a seus clientes e que, portanto, não comporiam a base de cálculo dos tributos exigidos.

Como prova, apresentou junto à defesa a planilha “Doc. 05” (fls. 1.960 a 3.571), onde elenca todas as notas fiscais e os respectivos descontos incondicionados dados.

Na primeira diligência efetuada, por solicitação da DRJ, a autoridade concluiu que os descontos incondicionais considerados na autuação foram superiores aos apresentados pelo contribuinte, o que levou a manutenção da autuação pela autoridade julgadora.

Contudo, em sede recursal, a interessada traz uma nova justificativa, ao alegar que no período autuado estava vigente no território baiano um benefício fiscal de ICMS incidente nas vendas destinadas a empresas de pequeno porte e microempresa, denominado “SIM-BAHIA” (previsto no Art. 16 da Lei do Estado da Bahia n.º 7.014/1996, e regulamentado pelo artigo 51 do Decreto n.º 6.284/1997).

Alega que o total de descontos de ICMS oriundos deste benefícios em suas notas fiscais do período fiscalizado totaliza R\$ 2.927.409,55, valor este que, supostamente, teria sido “solenemente desprezado” nas análises fiscais.

Na tentativa de comprovar o alegado a Recorrente juntou uma planilha descrevendo todas as notas fiscais que totalizam o valor do benefício citado (arquivo não paginável de fl. 26.015), incluindo as respectivas chaves de acesso, bem como cópia de 135 notas fiscais (fls. 5.793 a 5.836) como amostragem do expresso na planilha.

Na Resolução de Diligência proferida por esta Turma, o antigo relator do processo assim abordou este tópico:

(...)

Ainda que se admita a inovação da argumentação trazida pela parte e acolha-se integralmente os valores constantes da planilha mencionada, entendo que os mesmos já foram considerados, ainda que indiretamente, no computo do valor autuado pela fiscalização.

Cotejando as planilhas elaboradas pela autoridade Fiscal que embasaram os lançamentos, e ratificadas por ocasião da citada diligência, percebo que os valores utilizados no computo das Notas Fiscais foi aquele já considerando os descontos dados pelo “SIM-BAHIA”. Ou seja, o somatório das Notas Fiscais utilizado para o cotejo com o quanto declarado em DIPJ já foi aquele a partir do valor minorado pelo benefício fiscal aludido pela parte.

Considerando que o valor autuado de R\$ 2.454.538,56 corresponde ao valor a maior obtido da soma das Notas Fiscais (R\$ 2.165.191.122,58) em relação ao declarado em DIPJ (R\$ 2.162.736.584,02).

Desta feita, me parece que se acolhida a argumentação da Recorrente, estaria esta aproveitando duas vezes a redução proporcionada pelo benefício do “SIM-BAHIA”. Assim, a priori, me parece claro que tal circunstância já foi devidamente considerada no lançamento, não podendo ser a causa da diferença apurada, conforme pretende a Recorrente.

Contudo, uma vez que o feito será baixado em diligência para apuração do quanto tratado no item anterior, penso que seria prudente que a d. unidade de origem se debruçasse sob esta questão e confirmasse a correção do raciocínio havido por este julgador.

Inclusive considerando, também, o Relatório de Especialista fornecido pela EY já citado.

Assim, como solicitado pelo Relator, a autoridade fiscal apreciou a argumentação da Recorrente, tendo assim concluído:

►04.03. Omissão de Receitas – DIPJ X NFe’s – Benefício SIM-BAHIA

Em relação a este item, análise das cópias das NFe’s juntadas pelo contribuinte, permite afirmar que o benefício do “SIM-BAHIA” já está devidamente considerado no valor total da nota, conforme já corretamente observado pelo relator.

Para fim exemplificativo separamos aleatoriamente duas notas em que há este benefício: as notas de n.ºs 61994 e 92883.

Estas notas foram reproduzidas adiante.

Começando pela NF n.º 61994, observa-se em “Informações Complementares” que este benefício está indicado em “Informações Complementares” e seu valor é de R\$ 1.334,27.

Por outro lado, este mesmo valor foi destacado no campo “DESCONTO” da NF e representa exatamente a diferença entre o “VALOR TOTAL DOS PRODUTOS” (R\$ 12.408,72) e o “VALOR TOTAL DA NOTA” (R\$ 11.074,45).

Com efeito:

VALOR TOTAL DOS PRODUTOS R\$ 12.408,72
(-) DESCONTO R\$ 1.334,27 (SIM-BAHIA)
(=) VALOR TOTAL DA NOTA R\$ 11.074,45

Vale dizer, o valor total da nota já está deduzido deste benefício que, na NF, foi informado como “DESCONTO”.

O mesmo se observa para a NF n.º 92883.

O benefício do “SIM-BAHIA” também está indicado em “Informações Complementares” e o valor informado é, para esta NF, R\$ 1.662,62.

Assim como para a nota anteriormente analisada, este mesmo valor foi destacado no campo “DESCONTO” da NF e representa exatamente a diferença entre o “VALOR TOTAL DOS PRODUTOS” (R\$ 15.462,36) e o “VALOR TOTAL DA NOTA” (R\$ 13.799,74).

Com efeito:

VALOR TOTAL DOS PRODUTOS R\$ 15.462,36
(-) DESCONTO R\$ 1.662,62 (SIM-BAHIA)
(=) VALOR TOTAL DA NOTA R\$ 13.799,74

Vale dizer, aqui também o valor total da nota já está deduzido deste benefício que, na NF, foi informado como “DESCONTO”.

O mesmo se observa para as demais notas juntadas pelo contribuinte às folhas 28071 a 28890.

Assim sendo, concluímos que o valor total da nota já está deduzido do benefício “SIM-BAHIA”.

Reprodução das notas selecionadas ao acaso para fins ilustrativos.

Nota n.º 61994.

SEARA ALIMENTOS S/A. DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAIDA Nº 61994 SÉRIE 1 FOLHA 1/1

CHAVE DE ACESSO 2911.0302.9144.6000.8569.5500.1000.9613.8496.7027.8084

SEARA ALIMENTOS S/A. Q GRAMA 11, LOTE 01, S/N. CAN SBT, 3 X 5. CIA S/A. SIMÕES PÊDRO - BA. CEP: 43700-000. FONE: (71) 3349-1470.

INSCRIÇÃO ESTADUAL 523342-10. CNPJ 02.914.460/0085-69.

BASE DE CÁLCULO DO ICM: 11.074,45. VALOR DO ICM: 0,00. VALOR TOTAL DOS PRODUTOS: 12.408,72. VALOR TOTAL DA NOTA: 11.074,45.

QTD	ESPECIE	MARCA	UNID	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	DESCONTO	VALOR LIQUIDO
287	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	4.474,40	1.283,28	0,00	1.283,28
28	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	186,00	5.148,00	0,00	5.148,00
28	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	84,00	2.352,00	0,00	2.352,00

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: DESCONTO DE 10% POR BENEFÍCIO FISCAL C/P. PROGRAMA "SIM-BAHIA" DOC. 0184 SBT 01 INSCRIÇÃO 1 LETRA C 1.334,27.

Nota 92883.

SEARA ALIMENTOS S/A. DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAIDA Nº 92883 SÉRIE 1 FOLHA 1/1

CHAVE DE ACESSO 2911.0802.9144.6000.8569.5500.1000.9328.8313.1732.7670

SEARA ALIMENTOS S/A. Q GRAMA 11, LOTE 01, S/N. CAN SBT, 3 X 5. CIA S/A. SIMÕES PÊDRO - BA. CEP: 43700-000. FONE: (71) 3349-1470.

INSCRIÇÃO ESTADUAL 523342-10. CNPJ 02.914.460/0085-69.

BASE DE CÁLCULO DO ICM: 13.799,74. VALOR DO ICM: 0,00. VALOR TOTAL DOS PRODUTOS: 15.462,26. VALOR TOTAL DA NOTA: 13.799,74.

QTD	ESPECIE	MARCA	UNID	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	DESCONTO	VALOR LIQUIDO
278	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	5.404,36	1.517,26	0,00	1.517,26
28	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	186,00	5.448,00	0,00	5.448,00
28	IMPASTADA SEARA S/A	SEARA	UN	84,00	2.507,00	0,00	2.507,00

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: DESCONTO DE 10% POR BENEFÍCIO FISCAL C/P. PROGRAMA "SIM-BAHIA" DOC. 0184 SBT 01 INSCRIÇÃO 1 LETRA C 1.462,62.

Desse modo, como observado pelo antigo Relator, e corroborado pela autoridade fiscal, tem-se que não merece prosperar a alegação da contribuinte, vez que benefício do “SIM-BAHIA” já fora devidamente considerado na autuação.

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Da Improcedência Da Presunção De Omissão De Receitas Caracterizada Por Supostas Diferenças Apuradas Em Inventário E Estoques

Conforme relatado, a Recorrente teve contra si lavrado auto de infração por presunção de omissão de receitas oriundas de diferenças apuradas em inventários e estoques.

O Termo de Verificação Fiscal aduz que as operações de depósito/armazenagem de mercadoria de um estabelecimento depositante em um depósito fechado ou armazém geral, e as respectivas operações obrigatórias de retorno devem obedecer rigidamente a procedimentos legais.

Explicita, em síntese, que as mercadorias remetidas para depósito ou armazém devem permanecer estocadas ou retornar ao estabelecimento de origem, pelo mesmo de destino, ainda que simbolicamente. As operações de remessa e retorno devem sempre ser realizadas pelos CFOP's 5905/6905, 1906/2906 ou 1907/2907. Por fim, salienta que durante o período de armazenagem as mercadorias devem constar do inventário do depositante como “em poder de terceiros”. No entendimento da autoridade Fiscal, as regras supracitadas “(...) *devem ser obedecidas literalmente para que o contribuinte faça jus aos benefícios. (...) não comportando erros ou desvios.*”

Diante destas premissas, a Fiscalização procedeu a análise dos movimentos de remessas que cada CNPJ da Contribuinte efetuou para todos os depósitos fechados ou armazéns gerais que teve como destinatários de suas remessas, utilizando CFOP 5905/6905, bem como os retornos, CFOPs 1906/2906 e 1907/2907 que estes efetuaram aos remetentes das mercadorias. Por fim, verificou-se os Estoques Iniciais e Finais da empresa, apurando-se as seguintes diferenças:

CNPJ - Estabelecimento	Diferença Negativa	Diferença Positiva
02.914.460/0006-28	-	25.113,44
02.914.460/0012-03	981.099,33	1.114.910,93
02.914.460/0018-07	4.265.540,17	0,02
02.914.460/0024-47	0,01	161.626,16
02.914.460/0038-42	1.970.588,76	-
02.914.460/0046-52	-	91.629,14
02.914.460/0047-33	-	64.080,71
02.914.460/0050-39	3.396.671,61	111.649,92
02.914.460/0061-91	5.655.502,88	-
02.914.460/0070-82	682.979,50	10.603.278,53
02.914.460/0071-63	543.943,23	2.060.275,53
02.914.460/0103-85	100.057.180,60	150.799.937,57
02.914.460/0106-28	8.289.337,99	1.149.035,76
02.914.460/0130-58	0,02	4.938.509,35
02.914.460/0135-62	112.527,27	1.669.044,26
02.914.460/0142,91	1,57	8.219.643,83
TOTAL GERAL	125.955.372,94	181.008.735,15

Conforme consignado na decisão de piso, a própria Contribuinte admite que incorreu em equívocos e não registrou no SPED os estoques em poder de terceiros. Igualmente houve casos de mercadorias sendo remetidas/devolvidas entre estabelecimentos e depósito/armazém mediante operações com CFOP equivocado ou sem o retorno simbólico devidamente registrado.

Contudo alegou que possuía tudo registrado em seus controles internos.

Tal defesa foi refutada pela decisão de piso, sob o argumento de que tais controles internos não bastam para a comprovação das operações, vez que não se tratam de documentos oficiais, tampouco respeitando as formalidades já elencados pela autoridade autuante.

Quanto a este tópico, o antigo relator assim manifestou-se acerca da matéria em litígio:

(...)

Primeiramente, discordo do posicionamento restrito do Fisco quanto a absoluta impossibilidade de se considerar remessas para depósito ou armazém geral caso qualquer um dos documentos ou registros necessários contenha qualquer tipo de erro.

Ora, é bem verdade que os erros incorridos pela Contribuinte justificam plenamente a presunção por parte da fiscalização de ocorrência de omissão de receitas. Contudo não se deve olvidar que a presunção é técnica legal que permite o lançamento de determinado tributo quando aquele que deve comprovar a sua inocorrência se queda inerte. Portanto, jamais a presunção pode prevalecer diante da prova realizada.

Nestes trilhos, lembrando que o processo administrativo rege-se pela busca da realidade material sobre a formal e pelo princípio da estrita legalidade, não há como prosperar que meros equívocos documentais ensejem o lançamento fiscal “por presunção”, quando demonstrada a real operação realizada.

Firmada esta premissa, tem-se os seguintes argumentos trazido pela recorrente, acompanhados por novas provas, porém pertinentes ao quanto debatido pela decisão de piso.

Primeiramente, Alega que a filial 453 – CNPJ 02.914.460/0103-85 remeteu mercadorias para a filial 46 – CNPJ 02.914.460/0107-09, no entanto: (i) a filial 46 não retornou fiscalmente as mercadorias para a filial 453; (ii) a filial 453 foi a pessoa jurídica que efetivamente realizou as exportações; e (iii) a filial 46 não realizou as exportações. Ao seu sentir, independente da questão formal, a situação deve ser analisada como um todo, sem desprezar que as mercadorias foram efetivamente exportadas, portanto, não haveria razão para o lançamento tributário por presunção de omissão de receitas apenas por não ter havido o prévio retorno para a filial 453.

Para comprovação do exposto a Recorrente juntou os livros fiscais das filiais 453 e 46, com indicação da chave de acesso de todas as notas fiscais eletrônicas, bem como uma amostragem de notas fiscais de saída da filial 453 com indicação do número de container e do respectivo lacro no campo de “informações complementares” (fls. 5.984 a 26.014 e arquivos não pagináveis de fls. 26.015 à 26.024).

Segundo argumento se refere às operações de armazenagem realizadas pela ICEPORT TERMINAL FRIGORÍFICO DE NAVEGANTES S/A. A Fiscalização considerou apenas as notas fiscais de remessa e retorno com os CFOPs 5905 e 1906, respectivamente. Ocorre que foram emitidas diversas notas com CFOPs equivocados 5949 e 1949, que também deveriam se referir a remessas e retornos.

Atestando tal situação a Recorrente junta, por amostragem, notas fiscais emitidas pela ICEPORT TERMINAL FRIGORÍFICO DE NAVEGANTES S/A com CFOP 5906, registrada pela Recorrente com CFOP 1906, em que o campo “Informações Complementares” indicam as notas fiscais emitidas pela Recorrente com o CFOP 5949, que também estão sendo juntadas, por amostragem (fls. 5.930 à 5.983). Por fim, a Recorrente ainda apresenta o livro fiscal de saídas, com a indicação das chaves de acesso de todas as notas fiscais emitidas (arquivos não pagináveis de fls. 26.015 à 26.024).

Em ambos os casos as explicações fazem sentido e parecem mostrar uma forma de se apurar a inoportunidade de omissão de receitas, caso a documentação trazida às corroborem.

Ainda, inobstante ao já contido nos autos, às vésperas do presente julgamento a Recorrente trouxe “Relatório de Especialista” (fls. 26.031 à 27.356) confeccionado pelo escritório de consultoria e auditoria independente EY, demonstrando e explicitando as narradas operações narradas. Por sua pertinência, acredito que tais documentos devam ser considerados nesse julgamento, ainda que apresentados poucos dias antes do julgamento.

Em face ao grande número de operações, notas fiscais e documentos trazidos, bem como a necessidade de apuração detalhada, não é possível que este julgador faça a primeira análise de tais documentos.

Desta forma, o presente feito deve ser baixando em diligência para que a DRF de origem promova as apurações devidas.

Inicialmente, quanto ao cotejamento das planilhas e notas fiscais referente as exportações realizadas pelas filiais 453 e 46, a autoridade diligenciadora assim concluiu:

►04.01. Das Diferenças Apuradas em Inventário e Estoques – Operações Entre as Filiais 453 e 46

Requer inicialmente o órgão julgador que “Promova o cotejamento das planilhas e notas fiscais referente as exportações realizadas pelas filiais 453 e 46 e apure o valor correspondente das mercadorias efetivamente exportadas que compuseram o lançamento em comento”.

As planilhas citadas são supostas como sendo aquelas elaboradas pelo contribuinte nas quais estão as notas fiscais emitidas com CFOP’s incorretos e as notas de exportação em cujos campos “Informações Complementares” estão indicados os “container” (contêineres) que supostamente estabeleceriam a relação entre as remessas para o armazém geral e para a exportação, assim como as planilhas “**D1- Remessas Geral**” (fl. 1864), “**D2- Retornos Geral**” (fl. 1865) e “**D3- Remessas x Retornos**” (fl. 1864).

Outra observação importante refere-se à apuração do “*valor correspondente das mercadorias efetivamente exportadas*” a qual pressupõe que o resultado solicitado deve levar em consideração não apenas o número do container mas também o da mercadoria, que é identificada pelo **código do produto**.

Assim sendo toda a apuração requerida neste item foi realizada sob a premissa de que o batimento deve ser realizado considerando-se previamente as NF’s com os seguintes critérios cumulativamente:

- 1) Filial remetente é o 453;
- 2) Filial destino é o 46;
- 3) CFOP igual 5905/6905 para remessas para armazém/depósito fechado;

- 4) CFOP igual 7101/7127 para remessas para exportação;
- 5) mesmo “CONTAINER” (identificado em “Informações Complementares” da NF);
- 6) mesmo CÓDIGO do produto.

O detalhamento da apuração segundo estes critérios está no **Anexo-1A** deste termo.

As primeiras 24 colunas do demonstrativo deste Anexo-1A são informações extraídas do SPED-NFe referentes às notas fiscais relacionadas nas planilhas elaboradas pelo contribuinte.

A 25ª coluna exibe a identificação do container extraída do campo “Informações Complementares” de cada uma das NF’s.

Da 26ª a 31ª coluna são exibidos os resultados dos batimentos.

É de se notar que o demonstrativo agrupa as notas **por container** e o resultado da apuração, **sempre por container**, e sempre envolvendo apenas **as filiais 453 e 46**, é preenchido apenas para a primeira ocorrência do produto (identificado por seu “código de produto”) com o código CFOP 5905/6905, exibindo nesta linha, o código do produto, o total (em quantidade de produto) das remessas para armazém geral/depósito fechado (CFOP’s 5905/6905) por produto, o total (em quantidade de produto) das remessas para exportação (CFOP’s 7101/7127) por produto, a diferença entre a quantidade da remessa para armazém geral/depósito fechado e da exportação, enquadramento conforme resultado da diferença e o valor total dos produtos envolvidos na análise.

Reproduzimos abaixo parcialmente o **Anexo-1A** a fim de ilustrar a disposição dos dados no **Anexo-1A**.

SPED-FISCAL							RESULTADOS OBTIDOS PELA DILIGÊNCIA						
Data de emissão do Documento Fiscal (DD - Identificação da NFe)	Numero do Documento Fiscal (DD - Identificação da NFe)	Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços	Quantidade Tributável (Q1 - Produtos e Serviços)	Unidade Tributável (U1 - Produtos e Serviços)	CFOP	Código do PRODUTO	CONTAINER	Código do Produto	Qtde Remetida para 46 CFOP 5905	Qtde Exportada Mesmo Códig Produto CFOP 7101 ou 7127	DIFERENÇA entre a QTDE da remessa e QTDE da exportação	ENQUADRAMENTO EM FUNÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE REMESSA E EXPORTAÇÃO VÁLIDO PARA O MESMO CONTAINER COMPARAÇÃO POR QUANTIDADE	VALOR DA REMESSA DO PRODUTO ENVOLVIDO NA CRIAÇÃO (R\$)
27/12/2013	91356	46.687,87	9.795,0000	KG	5905	043478	CCLU8572787	043478	25.995,00	25.995,00	0,00	REMESSA = EXPORTAÇÃO	123.905,17
27/12/2013	91365	21.234,76	4.455,0000	KG	5905	043478	CCLU8572787	043478	-----	-----	-----	-----	-----
27/12/2013	91367	55.982,54	11.745,0000	KG	5905	043478	CCLU8572787	043478	-----	-----	-----	-----	-----
27/12/2013	91386	53.437,82	25.995,0000	KG	7101	043478	CCLU8572787	043478	-----	-----	-----	-----	-----

Observe que as 4 notas fiscais se referem a um **mesmo container** (CCLU8572787, neste exemplo) e, neste caso particular, as três primeiras notas têm CFOP 5905 (remessa) e a última 7101 (exportação).

Além disso, tanto as remessas para armazém geral/depósito fechado (3 primeiras notas) como a exportação (última nota) também se referem a um **mesmo produto** (043478).

Desse modo, sendo a nota fiscal nº 91356 a primeira que aparece nesta sequência e sendo as remessas referentes a um **mesmo produto**, o total tanto das remessas para armazém geral/depósito fechado (CFOP 5905) como das exportações deste **mesmo produto** (código 043478) são totalizadas nesta **primeira nota** (nº 91356) que aparece na sequência.

Nas duas NF’s seguintes de CFOP 5905 (nºs 91365 e 91367) como naquela de CFOP 7101 aparecem o símbolo “-----” indicando que estes dados já estão computados na primeira linha desta sequência de nosso exemplo (NF nº 91356).

Com efeito note que na linha da primeira NF temos:

Qtde Remetida da Filial 453 para 46 = 9.795 + 4.455 + 11.745 = 25.955.

Neste exemplo há uma única exportação de modo o valor informado na coluna seguinte a anteriormente citada é igual ao desta única nota (25.955).

Nos casos em que há mais de uma nota de exportação referente a um mesmo container e produto o valor que apareceria nesta coluna (Qtde Exportada - Mesmo Código Produto - CFOP 7101 ou 7127) seria a soma dos valores que aparecem nas duas hipotéticas notas.

Finalmente, naqueles casos em que há mais de um produto por container a totalização se dá **por produto** seguindo o mesmo procedimento explicado acima.

Com isso é possível fazer o confronto, por produto em determinado container, das remessas para armazém geral/depósito fechado (CFOP 5905) com as exportações, obtendo-se os resultados exibidos no demonstrativo do **Anexo-1A**.

Deste **Anexo-1A** identificamos a ocorrência de 5 (cinco) grupos diferentes, a saber:

- 1) Remessa MENOR do que a Exportação;
- 2) Remessa IGUAL A Exportação;
- 3) Remessa MAIOR do que a Exportação;
- 4) Remessa cuja NF de Exportação NÃO foi localizada;
- 5) Remessa cuja Informação do Container ESTÁ AUSENTE no campo “Informações Complementares” da NF.

Estes resultados estão consolidados no **Anexo-1** e estão reproduzidos no quadro a seguir.

Valores De Referência - Valores de Remessa						TOTAL DAS REMESSAS
Descrição >>>	Filiais 453 e 46 REMESSA = EXPORTAÇÃO	Filiais 453 e 46 REMESSA MENOR DO QUE A EXPORTAÇÃO	Filiais 453 e 46 REMESSA MAIOR DO QUE A EXPORTAÇÃO	Filiais 453 e 46 NF-Exportação NÃO Encontradas	Filiais 453 e 46 Informações do Container NÃO encontradas na NF	
Valor REMETIDO (R\$) >>>	91.134.471,89	21.510.065,16	848.826,24	1.404.661,28	413.826,29	115.311.850,86

Cumpramos ressaltar uma vez mais que esses resultados foram obtidos a partir da aceitação do argumento do contribuinte de que as informações (contidas no campo “Informações Complementares”) do container coincidentes nas notas de remessas para armazém geral/depósito fechado e de exportação supostamente contornariam a não emissão de NF de devolução, o que não reflete de modo algum o posicionamento dessa DEFIS/SPO.

Finalmente, a interpretação dos resultados obtidos é obviamente matéria originariamente de competência do órgão julgador.

Como se vê, em que pese não concordar as premissas da diligência, tem-se que a autoridade fiscal apurou que do total de remessas realizadas entre as filiais 453 e 46, no importe de R\$ 115.311.850,86, aproximadamente 79% (R\$ 91.134.471,89) corresponderia às remessas de mercadorias efetivamente exportadas.

Examinando-se a controvérsia, entendo no mesmo sentido do relator originário, de que os equívocos cometidos pela contribuinte podem ser superados mediante a apresentação de prova documental hábil, razão pela qual tenho por acolher as apurações do Relatório Fiscal, no sentido de afastar da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) a quantia de R\$ 91.134.471,89, referente às remessas realizadas pelas filiais 453 e 46.

Quanto à diferença não reconhecida, a Recorrente manifesta-se no sentido de que a autoridade diligenciadora inovou, vez que a referida infração estaria pautada apenas em diferenças positivas.

Contudo, como já visto, a infração fora baseado em presunção de omissão de receitas, e que as apurações realizadas pela fiscalização somente puderam ser analisadas após a apresentação de prova documental pela contribuinte durante o processo administrativo fiscal. Assim, não houve qualquer inovação, mas apenas um ajuste do valor tributável a fim de prevalecer a verdade material.

Já no que se refere ao exame das diferenças apuradas em inventário e estoques, a autoridade fiscal assim concluiu:

► 04.02. Da Presunção de Omissão de Receitas por Diferenças Apuradas em Inventário e Estoques – Do Cotejamento das Notas Fiscais da ICEPORT X CFOP's Equivocados

De forma análoga ao item “04.01” anterior aqui também recorre-se ao conteúdo do campo “Informações Complementares” da nota fiscal para fins de demonstrar que as devoluções de produtos pela ICEPORT que foram remetidos pela filial SEARA 453 referem-se a notas fiscais que foram emitidas pela filial 453 com CFOP's incorretos o que supostamente comprovariam que o CFOP correto, das notas fiscais mencionadas em “Informações Complementares” das NF's de devolução, seria 5905.

Para auxiliar na apuração, o contribuinte juntou o demonstrativo denominado “**TIF 08072021_SearaPAF AnexoFisco vf3007**” por meio do qual relaciona as notas fiscais emitidas pela SEARA (com CFOP's INCORRETOS), informadas em “Informações Complementares” das NF's de devolução da ICEPORT, que supostamente seriam de remessas.

Assim sendo toda a apuração requerida neste item foi realizada sob a premissa de que o batimento deve ser realizado considerando-se previamente as NF's com os seguintes critérios cumulativamente:

- 1) As remessas e as devoluções a serem analisadas são aquelas entre a filial SEARA 453 e a empresa ICEPORT;
- 2) NF's da SEARA com CFOP's supostamente incorretos devem necessariamente estar relacionadas no campo de “Informações Complementares” das NF's de devolução da ICEPORT;
- 3) mesmo NCM;
- 4) mesmo CODIGO/DESCRIÇÃO do produto.

Em relação a este último critério registre-se que a escolha do critério “**CÓDIGO do produto**”, como foi feito no item “04.01” anterior, resulta na conclusão de que **nenhuma das notas emitidas pela filial SEARA com CFOP incorreto tem correspondência com as devoluções da ICEPORT** relacionadas no citado demonstrativo “**TIF 08072021_SearaPAF AnexoFisco vf3007**”.

Por outro lado, utilizando-se o critério “**DESCRIÇÃO do produto**”, é possível fazer o confronto, por produto (**DESCRIÇÃO**), das remessas da filial SEARA 453 (com CFOP's INCORRETOS) com as devoluções da ICEPORT para esta mesma filial 453, obtendo-se os resultados exibidos no demonstrativo do **Anexo-2A**.

Deste **Anexo-2A** identificamos a ocorrência de 3 (três) grupos diferentes, a saber:

- 1) Remessa MENOR do que a Exportação;
- 2) Remessa IGUAL A Exportação;
- 3) Remessa MAIOR do que a Exportação;

Estes resultados estão consolidados no **Anexo-2** e estão reproduzidos no quadro a seguir.

Remessas MENOR do que as Devoluções	Remessas IGUAIS as Devoluções	Remessas MAIOR do que as Devoluções
(R\$)	(R\$)	(R\$)
102.887.545,37	561.055,45	1.327.753,51

Cumprе ressaltar uma vez mais que esses resultados foram obtidos a partir da aceitação do argumento do contribuinte de que as informações (contidas no campo “Informações Complementares”) das NF’s coincidentes nas notas de remessas para armazém geral/depósito fechado (com CFOP’s incorretos) e de exportação supostamente justificariam a diferença negativa entre as remessas e as devoluções, o que, assim como no item anterior, não reflete de modo algum o posicionamento dessa DEFIS/SPO.

Finalmente, a interpretação dos resultados obtidos é obviamente matéria originariamente de competência do órgão julgador.

Pelo resultado do relatório de diligência fiscal, no mesmo sentido da controvérsia anterior, entendo por acolher as conclusões da autoridade diligenciadora, no sentido de afastar da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) apenas quantia de R\$ 561.055,45, onde se constata a equivalência entre as remessas e as devoluções.

Da Improcedência Da Acusação Fiscal De Exclusão Indevida De Créditos De PIS E COFINS Da Apuração Do IRPJ E CSLL

Quanto a este tópico, a Recorrente assim alega:

Como amplamente demonstrado na impugnação, o valor de R\$ 15.950.258,55 tem por objeto crédito presumido de PIS e de COFINS (artigo 8º da Lei nº 10.925/04), que foi pleiteado administrativamente pela Recorrente mediante a formalização de pedidos de ressarcimento perante a Receita Federal do Brasil. Tendo em vista que a Receita Federal do Brasil tem, sistematicamente, questionado o crédito pleiteado (e que se refere a um adicional de 40%), a Recorrente promoveu a exclusão do referido montante das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Evidentemente, pois, se o pedido de ressarcimento for deferido pela Receita Federal do Brasil, no momento de recebimento dos créditos (o que não havia ocorrido no ano-calendário de 2011) tal montante deverá ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Inicialmente, é importante registrar que, nos anos-calendário de 2010 e 2011, a Recorrente adotou exatamente o mesmo procedimento fiscal e contábil, consistente na exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, para neutralizar o efeito de lançamento contábil anterior e que implicara a majoração do lucro contábil. A exclusão realizada no ano-calendário de 2010 também foi questionada pela Receita Federal do Brasil, o que ensejou a lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL que deram origem ao Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43.

Tal como igualmente sustentado neste processo (do ano-calendário de 2011), nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43 a Recorrente demonstrou a legitimidade da exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que foi acolhido em 1ª instância administrativa e mantido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Confirma-se, a propósito, os seguintes trechos do v. Acórdão nº 1402-002.694:

(...)

Por sua vez, na r. decisão recorrida foi consignado que: “Quanto à alegação de que, em 2011, adotou exatamente o mesmo procedimento fiscal e contábil consistente na exclusão do crédito adicional da 40% das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que tal procedimento foi acolhido em 1ª instância administrativa e mantido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43, verifica-se, naquele processo, que a fiscalização concluiu que a referida exclusão, em 2010, 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”.

Contudo, com o devido respeito, olvidou a 3ª Turma da DRJ/RPO na r. decisão recorrida que, tal como ocorreu no ano-calendário de 2010, também no ano-calendário de 2011 a exclusão foi realizada pela Recorrente para neutralizar (fiscalmente) uma contabilização que reduziu seu custo contábil (e, por conseguinte, aumentou o lucro contábil), conforme amplamente demonstrado no curso da fiscalização e na impugnação, e comprovado pelos documentos fiscais e contábeis já juntados aos autos.

Com efeito, a Recorrente controla as Adições e Exclusões Temporárias pelas Contas Patrimoniais e não pelas Contas de Resultado. Nesse aspecto, em um primeiro momento, o crédito adicional de 40% foi escriturado nas Contas Contábeis nºs 1659-1603 e 1659-1604. Posteriormente, uma parcela dos montantes escriturados nas Contas Contábeis nºs 1659-1603 e 1659-1604 foram reclassificados para as Contas Contábeis nºs 1659-2875 e 1659-2876, conforme movimentação abaixo demonstrada:

SEARA ALIMENTOS LTDA.

MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL - CONTA 1659 - 2875 - AC 2011

Emp	Pl	Li	Ref	N	Usuari	Dt	Documento	Dt	Referenda	Dos	Org	N	CC	Nm	Centro	Custo	Cla	Nm	Conta	Contábil	Dt	Histórico	Lançamento	V	Lançamento																							
30	90	90	JG	E	LOW	30/09/2011	30/09/2011	44	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	2.875	PIS PEDIDO RESSARC. ADIC.	TRANSFERENCIA PIS COFINS RESSARCIM	12.470.584,72								12.470.584,72																								
30	90	90	JG	E	LOW	30/09/2011	30/09/2011	44	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	1.603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	TRANSFERENCIA PIS COFINS RESSARCIM	-11.470.584,72									-11.470.584,72																							
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	2.875	PIS PEDIDO RESSARC. ADIC.	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	1.819.758,04									1.819.758,04																							
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.060	IMPOSTOS A RECLIPERAR	1.622	PIS PEDIDO RESSARCIMENTO	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	5.708.161,65										5.708.161,65																						
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	1.622	PIS PEDIDO RESSARCIMENTO	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	1.212.172,03										1.212.172,03																						
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	1.376	PIS A RECLIPERAR	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	-8.741.091,72										-8.741.091,72																						
Somar:																																														0,00		
Resumo																																																
																							2.875	PIS PEDIDO RESSARC. ADIC.																							14.290.342,76	
																							1.603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL																								-11.470.584,72
																							1.622	PIS PEDIDO RESSARCIMENTO																								6.921.353,68
																							1.376	PIS A RECLIPERAR																								-8.741.091,72

MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL - CONTA 1659 - 2876 - AC 2011

Emp	Pl	Li	Ref	N	Usuari	Dt	Documento	Dt	Referenda	Dos	Org	N	CC	Nm	Centro	Custo	Cla	Nm	Conta	Contábil	Dt	Histórico	Lançamento	V	Lançamento																								
30	90	90	JG	E	LOW	30/09/2011	30/09/2011	44	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	2.876	COFINS PEDIDO RESSARC. ADIC.	TRANSFERENCIA PIS COFINS RESSARCIM	57.466.104,60										57.466.104,60																							
30	90	90	JG	E	LOW	30/09/2011	30/09/2011	44	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	TRANSFERENCIA PIS COFINS RESSARCIM	-57.466.104,60										-57.466.104,60																							
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	2.876	COFINS PEDIDO RESSARC. ADIC.	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	5.587.950,58										5.587.950,58																							
30	90	90	JG	E	LOW	31/12/2011	31/12/2011	79	CNE	57	1.659	IMPOSTOS A RECLIPERAR - LP	1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	RESSARCIMENTO SEARA 01-2011	-5.587.950,58										-5.587.950,58																							
Somar:																																																0,00	
Resumo																																																	
																							2.876	COFINS PEDIDO RESSARC. ADIC.																									63.054.055,18
																							1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL																									-63.054.055,18

A questão que se coloca é que, tal como no ano-calendário de 2010 (objeto do Processo Administrativo nº 16561.720001/2015-43), no ano-calendário de 2011 a contabilização do crédito adicional e 40% (amplamente questionado pela Receita Federal do Brasil) reduziu o custo contábil da Recorrente e, por conseguinte, majorou o lucro contábil. Assim, para neutralizar (fiscalmente) os efeitos da referida contabilização, a Recorrente promoveu a exclusão do valor de R\$ 15.950.258,55, para que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não fossem afetadas por uma receita não realizada (ou seja, por um crédito não reconhecido pela RFB). Confirma-se, a propósito, o quadro abaixo:

SEARA ALIMENTOS LTDA.
RESUMO DOS REGISTROS CONTÁBEIS - ADICIONAL PIS/COFINS SOBRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS (40%)
DIPJ 2012 AC 2011

CC	NM CC	CTA	NM CTA	VALOR	D/C	TIPO CONTA	
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	2.875	PIS PEDIDO RESSARC. ADIC.	14.290.342,76	D	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	-12.470.584,72	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.060	IMPOSTOS A RECUPERAR	1.622	PIS PEDIDO RESSARCIMENTO	6.921.333,68	D	ATIVO CP (PATRIMONIAL)	Contrapartida Dedutível
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.376	PIS A RECUPERAR	-9.741.291,72	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	Contrapartida Dedutível
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	2.876	COFINS PEDIDO RESSARC. ADIC.	63.054.055,18	D	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	-63.054.055,18	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	-241.125,82	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.376	PIS A RECUPERAR	241.125,82	D	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	Contrapartida Dedutível
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	-1.012.103,10	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.375	COFINS A RECUPERAR	1.012.103,10	D	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	Contrapartida Dedutível
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	2.744.147,44	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
1.659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1.604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	12.639.581,99	C	ATIVO LP (PATRIMONIAL)	LALUR Parte A e B (Indedutível)
			DIVERSAS CENTROS DE CUSTOS E CONTAS DE CUSTO	-15.383.729,41	C	CUSTOS (RESULTADO)	Contrapartida Custo
TOTAL				0,00			

RESUMO - Adicional PIS/COFINS Prod. Agrop.	
-566.529,12	C Contrapartida Dedutível
-15.383.729,43	C Contrapartida Custo
15.950.258,55	C LALLUR Parte A e B (Indedutível)
0,00	Total

Exclusão BC IRPJ/CSLL 2011

E as informações resumidas no quadro em referência encontram amparo nos documentos fiscais e contábeis já juntados aos autos, principalmente LALUR e DIPJ, e são corroboradas pelo Razão das Contas Contábeis n.ºs 1659-1603 e 1659-1604 (**doc. 02**), bem como pela movimentação (mensal e acumulada) das referidas Contas Contábeis (**doc. 02**), cujos documentos são apresentados neste momento com base na alínea "c" do §4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, no artigo 38 da Lei n.º 9.784/99, e nos princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Examinando-se os argumentos supra, entendo que a contribuinte de fato apurou e contabilizou os créditos adicionais de 40% de PIS e COFINS de forma equivocada, entretanto, o seu procedimento contábil, apesar de inadequado, não trouxe efeitos negativos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O que verifica, portanto, é a existência de um procedimento contábil incorreto, mas que foi feito pela contribuinte, e o efeito deste registro contábil foi diminuir seu custo (CPV), de maneira indevida e decorrente de uma interpretação equivocada da legislação, surgindo a necessidade de neutralizar, impedindo a tributação por uma receita não realizada.

Frisa-se que a discussão sobre a legalidade ou não da tomada de 40% de crédito adicional na aquisição de insumos agropecuários, ainda que aparentemente indevido, é matéria de 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.

Corroborando-se esse entendimento, válido mencionar os trechos do Relatório de Especialista da EY (e-Fls. 26.031 a 26.060), apresentado pela contribuinte, que ilustra bem a questão:

c. Da exclusão do adicional do crédito presumido (equivalente a 40%) de PIS/COFINS da apuração de IRPJ/CSLL (cobrança de R\$ 15.950.258,55)

Da análise dos controles contábeis que nos foram disponibilizados, verificou-se que a Seara contabilizou o adicional do crédito presumido de 40% em contas contábeis

patrimoniais genéricas, quais sejam “1659 – 1603 IMPOSTOS A RECUPERAR – LP/ PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL” e “1659 – 1604 IMPOSTOS A RECUPERAR – LP/ COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONAL”.

Imagem 16 - Razão Contábil

CC	Nm Centro Custo	Cc	Nm Conta Contabil	Histórico	Débito	Crédito
1060	IMPOSTOS A RECUPERAR	3507	CRED.PRES.COFINS AGROINDUSTRIA	COFINS S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES	778,21	
1060	IMPOSTOS A RECUPERAR	3515	CRED.PRES.PIS AGROINDUSTRIAS	PIS S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES DIV	168,95	
1659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1603	PIS CRED PRESUMIDO ADICIONAL	PIS ADI S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES	112,64	
1659	IMPOSTOS A RECUPERAR - LP	1604	COFINS CRED PRESUMIDO ADICIONA	COFINS ADI S/ COMPRA GRAOS 14283 T	518,80	
2001	FORNECEDORES M.P. - GRAOS	2088	FORNECEDORES M PRIMA GRAOS	COFINS ADI S/ COMPRA GRAOS 14283 T		518,80
2001	FORNECEDORES M.P. - GRAOS	2088	FORNECEDORES M PRIMA GRAOS	COFINS S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES		778,21
2001	FORNECEDORES M.P. - GRAOS	2088	FORNECEDORES M PRIMA GRAOS	PIS ADI S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES		112,64
2001	FORNECEDORES M.P. - GRAOS	2088	FORNECEDORES M PRIMA GRAOS	PIS S/ COMPRA GRAOS 14283 TRES DIV		168,95

Posteriormente, parte desse valor foi reclassificado para contas patrimoniais específicas, “1659 – 2875 IMPOSTOS A RECUPERAR – LP/ PIS PEDIDO RESSARC. ADIC.” e “1659– 2876 IMPOSTOS A RECUPERAR – LP/ COFINS PEDIDO RESSARC. ADIC.”.

O procedimento adotado pela Seara decorre do entendimento de que lhe seria cabível 100% do referido crédito presumido, uma vez que os produtos adquiridos (ex. cereais, milho) possuíam a finalidade exclusiva de alimentar os animais que são criados pela Sociedade para posterior abate e comercialização (ou seja, no entender da Seara seriam insumos indiretos de sua produção).

Para tanto, a Seara adotou a metodologia contábil demonstrada abaixo (consideramos valores fictícios):

Imagem 17 - Cenário I - Contabilização realizada com os 40% do crédito presumido de PIS/COFINS

Natureza	Descrição	Débito	Crédito
D	Estoques	90.750	
D	Crédito Presumido 60%	5.550	
D	Crédito Presumido Adicional 40 %	3.700	
C	Fornecedores		100.000

* Ressaltamos que o montante de R\$ 3.700, referente aos 40% do adicional do crédito presumido, será excluído da apuração de IRPJ/CSLL.

Imagem 18 - Cenário I – Contabilização do custo do produto vendido

Natureza	Descrição	Débito	Crédito
D	CPV	90.750	
C	Estoques		90.750

Como se pode observar, no caso de a Seara realizar a contabilização do adicional do crédito presumido de 40%, o valor do seu custo de produto vendido (“CPV”) é de R\$ 90.750, sendo este o valor que impactou o resultado contábil (lucro antes da apuração do IRPJ – LAIR). Com isso, o CPV aponta apenas o custo efetivo do período, uma vez que o adicional de crédito presumido de 40% apenas será considerado crédito de PIS/COFINS e apropriado com a homologação do pedido de ressarcimento efetuado.

No caso de a empresa não realizar a contabilização desse adicional de crédito presumido haveria a seguinte contabilização:

Imagem 19 - Cenário II - Contabilização sem os 40%

Natureza	Descrição	Débito	Crédito
D	Estoques	94.450	
D	Crédito Presumido 60%	5.550	
C	Fornecedores		100.000

Imagem 20 - Cenário II - Contabilização do custo do produto vendido

Natureza	Descrição	Débito	Crédito
D	CPV	94.450	
C	Estoques		94.450

No Cenário II, tem-se um exemplo de contabilização considerando apenas a presunção de 60% de crédito dos itens adquiridos. Neste cenário, o valor do CPV será de R\$ 94.450

Tem-se, com isso, que o cenário utilizado pela Seara foi lançar ao CPV o valor líquido do adicional do crédito presumido de 40% reduzindo o seu custo contábil, e consequentemente, aumentando seu resultado tributário. Com a intenção de neutralizar o efeito contábil para fins fiscais a Seara efetuou a exclusão do montante equivalente à movimentação das contas de “Crédito Presumido Adicional 40%”²⁰, reconhecendo assim o seu custo incorrido, uma vez que este potencial crédito está sob análise das autoridades fiscais.

Ressalte-se, por fim, que não identificamos o valor de R\$ 15.950.258,55 em contas de resultado. No entanto, verificamos que as contas contábeis utilizadas nessa operação foram contas de ativo e passivo (Crédito de PIS/COFINS adicional X Fornecedores) e que os lançamentos efetuados pela Seara estão de acordo com o Cenário I descrito acima.

Por todo o exposto, tenho por dar provimento ao recurso neste ponto, para afastar o lançamento remanescente de IRPJ e CSLL, mantido pela DRJ, referente à exclusão de R\$ 15.950.258,55.

Subsidiariamente: Da Não Incidência De Juros De Mora Sobre A Multa De Ofício

A Recorrente pleiteia de forma subsidiária a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto ao referido tema, cumpre aplicar o teor da Súmula Vinculante nº 108, do CARF, que já pacificou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Recurso de Ofício

Como visto no relatório, parte da Impugnação fora julgada procedente, razão pela qual foram submetidas a Recurso de Ofício as seguintes matérias:

- i. Omissão de receitas provenientes de diferenças entre valores lançados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e de venda de mercadorias à Comercial Exportadora e Trading Company;
- ii. Omissão de receitas proveniente de vendas diretas ao mercado interno;
- iii. Créditos das contribuições ao PIS e à Cofins apurados no regime não cumulativo – Exclusões no IRPJ.

No que se tange as infrações “i” e “ii”, entendo que a análise realizada pela autoridade julgadora de 1ª instância encontra-se plenamente acertada, razão pela qual adoto as suas mesmas razões de decidir para afastar as autuações:

Omissão de receitas provenientes de diferenças entre valores lançados na DIPJ e aqueles constantes nas NF-e de venda de mercadorias à Comercial Exportadora e Trading Company: R\$ 926.956,74.

Afirma a contribuinte que referido valor é relativo a sete notas fiscais de devolução de vendas e que o valor declarado na linha 02 da ficha 06A da DIPJ reflete as contas contábeis nº 5020.51612, 5020.282813, 5020.330914, 5020.331015 e 5050.52316 e que o valor lançado na citada linha da DIPJ é líquido das devoluções de vendas à comercial exportadora.

A respeito dessa alegação, o fisco, no relatório da diligência solicitada por esta Turma de Julgamento, esclarece o que segue:

3.4. Examinando as contas contábeis 5020.516. 5020.2828. 5020.3309. 5020.3310. 5020.523 fornecidas em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal e confrontando com as mesmas contas contábeis constantes dos arquivos SPED não pagináveis anexos ao PAF 19515.720771/2016-11 constatamos que as contas contábeis fornecidas em atendimento ao termo não estão completas. Anexamos estas contas contábeis obtidas nos arquivos SPED agora no formato PDF neste processo. Examinando estas contas constatamos que as notas fiscais 10.587. 10.588. 10.589. 10.590, 10.591 e 10.594 estão escrituradas como devoluções de venda na conta contábil 5020.516. A nota fiscal 3142 no valor de RS 1.469.01 de devolução mercadorias de exportação não está escriturada em nenhuma das contas contábeis mencionadas anteriormente.

3.5. Não ficou comprovada que a devolução de mercadorias de exportação no valor de RS 1.469.01 tenha sido escriturada. Este será a base de cálculo tributável mantida.

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL APURADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL EXONERADO (R\$)	VALOR TRIBUTÁVEL MANTIDO (R\$)
31/12/2011	926.956,74	925.487,73	1.469,01

Dessa forma, quanto a essa infração, deve-se manter o valor de R\$ 1.469,01.

Vendas Diretas.

A contribuinte alega que o montante declarado na L01 da Ficha 06A da DIPJ (R\$ 2.809.255.761,39) é superior ao montante apurado a título de vendas diretas ao mercado interno (R\$ 2.808.909.946,08), não havendo que se falar em omissão de receitas.

Analisando o demonstrativo constante no item 62 do Termo de Verificação Fiscal (fl.1694), tem-se que assiste razão à contribuinte e deve ser excluído o valor de R\$ 345.815,31 constante no auto de infração à título de “Omissão de Receitas de Venda e Serviços”.

Já no que se refere a infração “iii”, na qual a DRJ deu parcial provimento para reduzir a base tributável do lançamento de R\$ 77.344.397,94 para R\$ 15.950.258,55, tem-se que como votei para dar provimento ao Recurso Voluntário para exonerar integralmente o saldo mantido, o Recurso de Ofício também deve ser denegado quanto a este ponto.

Assim sendo, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de:

- i. Conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:
 - a) afastar a quantia de R\$ 91.134.471,89 da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) referente às remessas realizadas pelas filiais 453 e 46;
 - b) afastar a quantia de R\$ 561.055,45 da base de cálculo tributável (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) referente às remessas e devoluções entre a filial 453 e a empresa ICEPORT;
 - c) afastar o lançamento remanescente de IRPJ e CSLL, mantido pela DRJ, referente à exclusão de R\$ 15.950.258,55.
- ii. Conhecer do Recurso de Ofício, e negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

