



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

**Processo n°** 19515.720777/2013-45  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.992 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica  
**Recorrente** SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

**REGISTROS CONTÁBEIS**

Uma vez comprovado que as técnicas contábeis utilizadas pelo sujeito passivo não ensejaram redução indevida do lucro, deve ser exonerada a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

## Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

### **A MATÉRIA LITIGIOSA**

*Por meio dos Autos de Infração de fls. 424/440 da DEFIS São Paulo foi lançado o crédito tributário discriminado na tabela abaixo, referente a fatos geradores ocorridos em 31/12/2008 e 31/12/2009:*

<i>Descrição</i>	<i>Tributo (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>	<i>Juros</i>	<i>Fl.</i>
<i>Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)</i>	<i>22.695.156,70</i>	<i>150</i>	<i>Taxa Selic</i>	<i>432</i>
<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</i>	<i>8.170.256,41</i>	<i>150</i>	<i>Taxa Selic</i>	<i>440</i>

*2. A Fiscalização entendeu que houve exclusões indevidas e faltas de adição na apuração das bases de cálculo. O lançamento, no valor total de R\$ 89.485.070,25 (fl. 3), foi integralmente impugnado.*

### **B FISCALIZAÇÃO**

#### **B.1 PROCEDIMENTO FISCAL**

*3. Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) n° 1 (fl. 37), a Contribuinte apresentou a planilha da fl. 66 com a composição das exclusões lançadas na linha 09A/40 da DIPJ 2010 no montante de R\$ 1.403.710.553,20 e informou que adota o procedimento de apurar o lucro real e a base de cálculo da CSLL através da movimentação dos saldos de ativo e passivo. Esse procedimento consiste na adição dos saldos patrimoniais e exclusão desses saldos no exercício subsequente (fl. 63).*

*4. No TIF n° 5 (fls. 49/50), a Fiscalização solicitou esclarecimentos, conforme segue:*

*1) Consta na linha 40, da Ficha 09 A, da DIPJ/2010 (ano-calendário 2009) referente a "Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis" o valor de R\$ 1.403.710.553,20. E como se sabe a composição da linha 40 é o "montante dos saldos das provisões não dedutíveis (no valor de R\$ 1.328.653.081,07; valor informado na Ficha 17, linha 05, da DIPJ/2009)" com o "montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados". Dai é necessário o contribuinte comprovar a regularidade dos elementos que compõem o "montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados" no valor de R\$ 75.057.472,13;*

*5. A Contribuinte respondeu (fl. 90) que o art. 13 da Lei 9.249/95 proíbe que na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL sejam deduzidas provisões, exceto as expressamente autorizadas pela legislação. Logo, as despesas com a constituição de provisões indedutíveis devem ser adicionadas ao lucro líquido para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo:*

(...) ao invés de adicionar apenas a diferença de provisão constituída em determinado período de apuração, a Requerente exclui todo o saldo adicionado no ano anterior e exclui (adiciona) todo o saldo de provisões existente ao final do período de apuração, tendo como resultado final a adição efetiva apenas da diferença de provisão constituída no período.

(...)

Neste caso específico, a Requerente já havia informado em resposta ao TIF nº 01/2012, item 02, que no ano-calendário de 2009, exercício 2010, e em planilha apresentada à fiscalização, que havia procedido à exclusão fiscal no montante de R\$ 1.403.710.553,20 e adicionado o montante de R\$ 1.314.501.651,58, informando tê-lo feito exatamente com base na metodologia acima descrita. (...)

Solicita a Requerente, assim, que se observe a planilha anexa (DOC 1) [fls. 99/100], em que estão discriminadas todas as contas de provisão, sem distinção, e suas respectivas nomenclaturas constantes da contabilidade da Requerente no anos-calendários de 2008 e 2009 e que podem ser facilmente verificadas em sua escrituração digital acessível a essa fiscalização. Também se observa quatro colunas, em que constam valores adicionados e excluídos nos anos-calendários de 2008 e 2009. São elas: "Adição 2009", "Exclusão 2009" e "Adição 2008", "Exclusão 2008".

Segundo a sistemática acima descrita, utilizada pela Requerente, o valor do saldo da conta de provisão adicionado fiscalmente num ano é integralmente excluído no ano seguinte, procedendo-se à adição do valor com o novo saldo da conta. Assim, o que a planilha anexa (DOC. ) demonstra é que os valores dos saldos das provisões adicionados no ano-calendário de 2008 ("Adição 2008") corresponde exatamente ao valor excluído em 2009 ("Exclusão 2009").

Há, porém, algumas exceções, em que há diferenças na planilha originalmente entregue a essa fiscalização entre os valores da coluna "Adição 2008" e "Exclusão 2009", cujas explicações seguem abaixo: (fls. 91/92)

6. As diferenças a que a Contribuinte se refere são mostradas na tabela abaixo (dados extraídos da planilha de fls. 99/100 (doravante denominada "Planilha")):

Linha	Conta	Descrição	Exclusão 2009 (1)	Adição 2008 (2)	Diferença (1) - (2)
15	18300011	023.025 - Provisão Reav. de Bens Rec. Destin. Vda	2.942.740,23	2.969.018,37	-26.278,14
20	20500030	023.044 - Provisão Ctas a Rec.ex-Zen IN003CisaTrad	1.680.368,64	0,00	1.680.368,64
35	13200117	023.062 - Provisão Variação Cambial Adiant. Cliente	10.648.571,55	10.062.670,91	585.900,64
38	13200112	023.066 - Provisão Perda Ctas Corr. Receb. Terc.	7.499,36	1.687.868,01	-1.680.368,65
39	10400101	023.069 - Provisão p/ Dev. Vendas - Estoque	208.698.866,72	127.366.793,41	81.332.073,31
42	13200120	023.073 - Provisão Notas Crédito USD-VC	241.204,27	18.922,00	222.282,27
47	13200121	023.081 - Provisão de Juros Barter a Apropriar	8.774,96	3.994.545,74	-3.985.770,78
57	14400072	050.002 - Provisão p/ MTM Hedge Ativo - 18800036/38	60.782.264,27	57.407.557,43	3.374.706,84
60	Nihil	023.080 - Provisão p/ inventário Imobilizado Depreciação	0,00	6.445.442,00	-6.445.442,00

7. Sobre as diferenças das linhas 15, 47 e 60, a Contribuinte alega que a exclusão de 2009 foi menor que a adição de 2008, logo não houve qualquer prejuízo para o Fisco.

8. *Sobre as diferenças das linhas 20 e 38:*

b) Conta 20500030 (Descrição 023.044), no valor de R\$ 1.680.368,64: o valor excluído em 2009 relativamente a esta conta deve ser considerado em conjunto com aqueles lançados na Conta 13200112 (Descrição 023.066), de forma que, se somadas as exclusões de 2009 lançadas em ambas as contas-contábeis acima citadas encontraremos o valor de 1.687.868,01, exatamente o valor que se encontra na "Adição 2008" vinculada à Conta 13200112 (Descrição 023.066). (fl. 92)

9. *Sobre a diferença da linha 39:*

c) Conta 10400101 (Descrição 023.069), no valor de R\$ 81.332.073,31: esta conta-contábil está relacionada na planilha originalmente entregue equivocadamente, pois na verdade, em que pese a nomenclatura adotada pela conta, não se trata de uma "provisão", mas de um ajuste contábil com o objetivo de reconhecer as devoluções de vendas efetuadas. Essa conta possui natureza devedora, pois representa, em realidade, uma previsão de acréscimo patrimonial decorrente da devolução de vendas, com contrapartida no resultado (crédito) que, por não representar um acréscimo patrimonial efetivo (trata-se apenas de previsão), é excluído pela Requerente de sua apuração fiscal.

Portanto, esses valores não seguem a sistemática até agora aplicável de se excluir em 2009 o saldo adicionado em 2008, razão pela qual os valores informados na coluna "Adição 2008" da planilha originalmente entregue a essa fiscalização não espelhou, de forma mais didática, a sistemática fiscal aplicada a essa conta. (...)

Apenas para esclarecer a sistemática adotada para essa conta contábil, haja vista sua natureza peculiar, a Requerente, diferentemente do procedimento adotado para provisões efetivas, exclui de sua apuração fiscal ao final do ano o saldo da conta 104001001 (pois se trata de um mero ajuste contábil, sem acréscimo patrimonial efetivo) e adiciona o saldo existente dessa mesma conta contábil no final do ano anterior (valores que haviam sido excluídos na apuração fiscal do ano anterior).

10. *A diferença da linha 57 resultaria de um ajuste contábil da mesma natureza:*

e) Conta 14400072 (Descrição 050.002), no valor de R\$ 3.374.706,84: neste caso também se trata de um ajuste contábil de mesma natureza daquele já explicado no item "c" acima, razão pela qual pede pela desconsideração da planilha originalmente apresentada e a consideração da que ora se anexa ao presente. (fl.93)

11. *Sobre o método de contabilização da conta 10400101 (linha 39), a Contribuinte acrescentou que decorre do Pronunciamento Contábil nº 30 (CPC 30) e apresentou o exemplo abaixo:*

8) *Vamos partir de um exemplo conceitual para entender a contabilização acima referida. Para isso, adotaremos como premissa uma venda a ser feita pela Syngenta a um distribuidor de R\$ 1000,00 de uma mercadoria contabilizada no estoque a R\$ 600,00. No momento da venda, teríamos o registro da baixa "Conta de Estoque" contra a despesa - lançamento (1), no valor de R\$ 600,00 - e do "Contas a receber" em contrapartida da Receita - lançamento (2), no valor de R\$ 1000,00 - resultando numa receita efetiva de R\$ 400,00 e que é efetivamente tributada, conforme abaixo:*

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Cta. Estoque</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(saldo) 600</td><td style="width: 50%; text-align: left;">600 (1)</td></tr> </table>	Cta. Estoque		(saldo) 600	600 (1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Ctas. A receber</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 1000</td><td style="width: 50%;"></td></tr> </table>	Ctas. A receber		(2) 1000	
Cta. Estoque									
(saldo) 600	600 (1)								
Ctas. A receber									
(2) 1000									
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Custo da Merc.Vendida</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(1) 600</td><td style="width: 50%;"></td></tr> </table>	Custo da Merc.Vendida		(1) 600		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Receita</td></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">1000 (2)</td></tr> </table>	Receita			1000 (2)
Custo da Merc.Vendida									
(1) 600									
Receita									
	1000 (2)								

7

Fls. 1.887

9) Ainda neste exemplo conceitual, em decorrência do ajuste contábil acima descrito, a Syngenta faz uma estimativa de que dos R\$ 1000 em mercadorias alienadas ao seu distribuidor (já tributados como acima demonstrado) 20% das vendas (R\$ 200) não foram realizadas ao consumidor final. Contabilmente, a Requerente assim procederá:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Cta. Estoque</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(saldo) 600</td><td style="width: 50%; text-align: left;">600 (1)</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(3) 120</td><td style="width: 50%;"></td></tr> </table>	Cta. Estoque		(saldo) 600	600 (1)	(3) 120		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Ctas. A receber</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(2) 1000</td><td style="width: 50%; text-align: left;">200 (4)</td></tr> </table>	Ctas. A receber		(2) 1000	200 (4)
Cta. Estoque											
(saldo) 600	600 (1)										
(3) 120											
Ctas. A receber											
(2) 1000	200 (4)										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Custo da Merc.Vendida</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(1) 600</td><td style="width: 50%; text-align: left;">120 (3)</td></tr> </table>	Custo da Merc.Vendida		(1) 600	120 (3)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Receita</td></tr> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">(4) 200</td><td style="width: 50%; text-align: left;">1000 (2)</td></tr> </table>	Receita		(4) 200	1000 (2)		
Custo da Merc.Vendida											
(1) 600	120 (3)										
Receita											
(4) 200	1000 (2)										

Obs.: R\$ 200 = 20% de R\$ 1000; R\$ 120 = 20% de R\$ 600

10) Ou seja, através dos lançamentos (3) e (4), a Requerente realiza o seu ajuste contábil, diminuindo o seu "Contas a receber" em R\$ 200 (estimativa de vendas que não foram realizadas pelo distribuidor ao consumidor final) - lançamento (4). O impacto deste ajuste no resultado (diminuindo a receita) é adicionado no LALUR, mantendo íntegra a tributação da receita decorrente da venda feita ao distribuidor (R\$ 1000). Já o "Custo da Mercadoria Vendida (CMV)" também é ajustado proporcionalmente à previsão de 20% (R\$ 120) e é excluído no LALUR para preservar o valor real do custo (...)

11) É por isso que se disse na resposta ao TIF nº 0005 que não há que se comparar o valor da coluna "Exclusão 2008", de R\$ 236.665.724,30, com o valor da coluna "Exclusões 2009", de R\$ 208.698.866,7 da planilha então apresentada à fiscalização, pois a natureza deste lançamento específico é outra. (fls. 86/87)

12. Nas respostas de fls. 89/98 e 84/88, não se encontrou explicação específica para as diferenças das linhas 35 e 42, entretanto a Contribuinte afirma que se expurgarmos os efeitos dos itens "a" a "f" acima, verificaremos que o valor dos saldos adicionados em 2008 ("Adição 2008") é substancialmente menor que o valor excluído em 2009 ("Exclusão 2009"), resultando no montante a título de

diferença não excluída de R\$ 5.663.537,24, o que revela não ter ocorrido qualquer prejuízo ao fisco (fl. 93). O valor mencionado equivale à soma das diferenças das linhas 15, 35, 47 e 60.

13. A Fiscalização constatou também, com base na planilha da fl. 165, as diferenças assinaladas na tabela abaixo, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010:

Conta	Descrição	Exclusão 2010 (1)	Adição 2009 (2)	Diferença (1) - (2)
13200117	023.062 - Provisão Variação Cambial Adiant. Cliente	1.058.523,44	0,00	1.058.523,44
13200120	023.073 - Provisão Notas Crédito USD - VC	40.499,59	2.279,49	38.220,10

### B.2 SOBRE A POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES

14. A Fiscalização entende que:

*Como é sabido a reversão da provisão constituirá também uma receita que deve ser classificada como operacional no demonstrativo do Resultado Exercício (no grupo "Outras Receitas Operacionais"). Como consequência a empresa deverá baixar o valor correspondente na parte B e **excluí-lo na parte A do LALUR.** (...)*

*(...) Entretanto, quando a provisão constituída **não chega a ser utilizada ou for utilizada, só parcialmente**, o seu saldo, por ocasião da apuração dos resultados do período de apuração seguinte, deverá ser revertido a crédito de resultado desse período de apuração. (...) Portanto, **este saldo não pode ser excluído na parte A do LALUR**, pois não ocorreu a reversão integral, pois este saldo, não utilizado ou utilizado parcialmente, **não corresponde a uma recuperação de despesa.** (fl. 414)*

15. Logo, as diferenças de R\$ 26.278,14, R\$ 3.985.770,78 e R\$ 6.445.442,00 não foram, nem poderiam ter sido excluídas em 2009, pois representam provisões não utilizadas.

16. O comentário da Fiscalização destina-se apenas a se contrapor ao entendimento da Contribuinte segundo o qual os valores em questão seriam excludíveis, e que, em conjunto com a diferença da linha 35, totalizariam um montante não excluído de R\$ 5.663.537,24, que deveria ser compensado com eventuais faltas de adição ou exclusões indevidas.

17. Da mesma forma, os valores de R\$ 120.039,62, R\$ 21.820.264,14, R\$ 78.754,89 e R\$ 15.944.105,52 não foram nem poderiam ter sido excluídos do lucro líquido em 2010, porque representam provisões não utilizadas.

### B.3 AUTUAÇÃO

18. Nos Autos de Infração, são apontadas as seguintes faltas de adição e exclusões indevidas (fls. 422/423):

Conta	Falta de adição em 2009	Exclusão indevida em 2009	Falta de adição em 2008
20500030	0,00	1.680.368,64	1.680.368,64
10400101	0,00	0,00	81.332.073,31
14400072	0,00	0,00	3.374.706,84
13200117	0,00	585.900,64	585.900,64

	1.058.523,44	0,00	0,00
13200120	0,00	222.282,27	222.282,27
	38.220,10	0,00	0,00
Total	1.096.743,54	2.488.551,55	87.195.331,70

19. A motivação apresentada foi, em suma, a que segue:

19.1 Conta 20500030 (Item 2.2 do TVF) - Provisão indedutível de R\$ 1.680.368,64 não foi adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no exercício de sua constituição (ano-calendário 2008), e foi excluída indevidamente no exercício seguinte, já que não utilizada.

19.2 Conta 10400101 (Item 2.3 do TVF) - Os R\$ 81.332.072,31, que a Contribuinte alega serem uma previsão, compõem os R\$ 208.698.866,72 que foram excluídos em 2009, logo deviam ser adicionados em 2008:

R\$ 81.332.072,31 (falta de adição 2008) = R\$ 208.698.866,72 (exclusão 2009) - R\$ 127.366.793,41 (adição 2008)

19.3 Conta 14400072 (Item 2.5 do TVF) - A Contribuinte alega que os R\$ 3.374.706,84 não foram lançados como provisão, mas como ajuste contábil, de modo que não caberia a adição em 2008. Entretanto, em 2009, aquele valor foi excluído do lucro real a título de reversão dos saldos das provisões não dedutíveis. Como foi excluído em 2009, deveria ter sido adicionado em 2008.

R\$ 3.374.706,84 (falta de adição em 2008) = R\$ 60.782.264,27 (exclusão 2009) - R\$ 57.407.557,43 (adição 2008)

19.4 Conta 13200117 (Item 3.1 do TVF) - A provisão indedutível de R\$ 585.900,64 não foi adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no exercício de sua constituição (ano-calendário 2008), e foi excluída indevidamente no exercício seguinte, já que não utilizada.

19.5 Conta 13200117 (Item 4.1 do TVF) - A planilha da fl. 165 comprova que R\$ 1.058.523,44 deixaram indevidamente de ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano de sua constituição (2009).

19.6 Conta 13200120 (Item 3.2 do TVF) - A provisão indedutível de R\$ 222.282,27 não foi adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no exercício de sua constituição (ano-calendário 2008), e foi excluída indevidamente no exercício seguinte, já que não utilizada.

19.7 Conta 13200120 (Item 4.2 do TVF) - A planilha da fl. 165 comprova que R\$ 38.220,10 deixaram indevidamente de ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano de sua constituição (2009).

19.8 Contas Diversas (Item 4.3 do TVF) - Os valores de R\$ 120.039,62, R\$ 21.820.264,14, R\$ 78.754,89 e R\$ 15.944.105,52 não foram nem poderiam ter sido excluídos do lucro líquido em 2010, porque representam provisões não utilizadas.

20. A Fiscalização ainda afirma que:

20.1 As normas dos CPC 30 só foram implementadas em 2010, logo não justificam os procedimentos contábeis de 2008 e 2009. (fl. 417)

20.2 a SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA efetuou operações indevidas de postergação e redução na base de cálculo de IRPJ e da CSLL, conforme preceitua o art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda/99. (fl. 422)

20.3 Foi aplicada a multa administrativa qualificada de 150%, pois está configurado em tese o dolo específico previsto no art. 44, § 1º Lei nº 9.430/1996 (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007) c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/1964. (fl. 422)

#### **B.4 TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (TSPS)**

21. A motivação apresentada para atribuir responsabilidade a 5 (cinco) pessoas físicas foi a seguinte:

2- *CONSTATAMOS que Vossa Senhoria era um dos dirigentes da empresa no ano-calendário 2008 e 2009, portanto, época da ocorrência dos fatos apurados pela fiscalização, conforme consta no Estatuto Social e pesquisa no sistema da Junta Comercial do Estado de São Paulo.*

3- *Com isto, e tendo em vista o disposto nos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN -, fica Vossa Senhoria CIENTIFICADA da exigência tributária de que trata os Autos de Infração lavrados de IRPJ e CSLL, devidos contra o sujeito passivo supra referido, relativos ao período de apuração(01/01/2008 a 31/12/2009). (TSPS, fls. 445, 447, 449, 451 e 453)*

### **C 1ª IMPUGNAÇÃO, DA CONTRIBUINTE**

#### **C.1 DO VÍCIO DE REPRESENTAÇÃO E SEU SANEAMENTO**

22. *A Contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 27/05/2013 (fl. 443) e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 465/504, momento em que foi intimada a regularizar sua representação, conforme despacho transcrito abaixo:*

*Contribuinte orientado sobre a procuração não conter prazo de validade limitado, conforme estabelece o § 3º da cláusula 7ª do ato constitutivo registrado da pessoa jurídica, e orientado a apresentar de imediato a ratificação expressa. Sujeito a indeferimento. (Cód. Civil, art. 46, item III, e art. 662). (fl. 465)*

23. *O referido parágrafo tem a seguinte redação:*

*Parágrafo 3º - As procurações outorgadas pela Sociedade serão assinadas por dois diretores em conjunto e, além de mencionarem expressamente os poderes conferidos, deverão, com exceção daquelas para fins judiciais, conter período de validade limitado. (fl. 537)*

24. *A procuração apresentada, fls. 515/516, não contém termo final de validade.*

25. *Em 27/06/2013, a Contribuinte apresentou a petição de folhas 1.321/1.322, alegando que:*

*3.1 Assim, muito embora a procuração em questão tenha sido utilizada em um processo administrativo, o instrumento de mandato foi outorgado com a cláusula "ad judicium et extra", ou seja, tanto para fins judiciais quanto outros, não se lhe aplicando, portanto, referida limitação.*

*4 Não obstante a inaplicabilidade da referida restrição, a Requerente, por razões de cautela e a fim de evitar quaisquer percalços no andamento do presente processo administrativo, apresenta anexo novo instrumento de mandato, **ratificando todos os***

atos anteriormente praticados, nos termos do artigo 662 do Código Civil. (Grifos no original)

26. O referido instrumento, de fls. 1.323/1.324, foi outorgado sem período de validade limitado. Um dos mandatários, Antonio Alexandre Cruz Felipe, substabeleceu (fls. 1.325/1.326) parte dos poderes que recebeu a Marcos de Carvalho, signatário da Impugnação, limitando a validade da outorga a 31/03/2014.

27. A Contribuinte argumenta que a primeira procuração apresentada não se sujeitaria à limitação estabelecida na cláusula 7, § 3º, do seu Contrato Social porque o instrumento de mandato foi outorgado com a cláusula "ad judicia et extra", ou seja, tanto para fins judiciais quanto outros.

28. Contudo, a referida cláusula 7 dispõe que as procurações outorgadas pela sociedade deverão conter um período de validade limitado, com exceção daquelas para fins judiciais. Ou seja, se o instrumento de mandato for outorgado para fins judiciais e não-judiciais, deverá ter um período de validade limitado para fins não-judiciais. Logo, como a procuração apresentada não contém período de validade limitado, não pode ser usada em processo administrativo.

29. Dessa forma, os autos foram encaminhados à Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria em São Paulo (DELEX), Divisão de Fiscalização, DIFIS Indústria – EFVI, a fim de que a Contribuinte fosse intimada a regularizar sua representação, sob pena de não conhecimento da Impugnação (despacho de fls. 1785/1786).

30. A Contribuinte regularizou sua representação apresentando a procuração de fls. 1856/1857, outorgada por dois de seus diretores, com validade até 30/04/2017. Um dos outorgados, Gustavo Duarte Paes, OAB/SP 206.756, é o signatário do documento de fls. 1828/1829, em que se ratificam todos os atos anteriormente praticados.

## C.2 DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS E FALTAS DE ADIÇÃO

31. A Contribuinte alegou, em síntese, que:

19 Um exame do Termo de Constatação Fiscal que acompanha os autos de infração revela que contas contábeis relativas a efetivas provisões são tratadas da mesma forma que outras contas contábeis cujo objetivo é reconhecer e contabilizar ajustes decorrentes da adoção das normas internacionais do International Financial Reporting Standards ("IFRS"). (fl. 472)

31.1 As contas 2050030, 13200117 e 13200120 seriam de provisão, e as 10400101 e 1440072, de ajuste.

24 No tocante às contas cujo objetivo é a harmonização dos antigos critérios contábeis ao IFRS, deve-se destacar que foram efetuados lançamentos iniciais para o ano-calendário de 2008 cuja contrapartida se deu em contas de patrimônio líquido, em observância ao que dispõe o item 3 do CPC 13. (fl. 474)

32. A Contribuinte passa a se manifestar sobre cada conta em que teria havido falta de adição ou exclusão indevida:

C.2.1 RUBRICA CONTÁBIL 10400101 - RECONHECIMENTO DE RECEITAS E CUSTOS (AJUSTE DE CUSTO DE MERCADORIA VENDIDA - IN CHANNEL)

28.1 *A presente conta tem como objetivo registrar a ajuste no estoque, como redução do CMV, em decorrência dos ajustes efetuados por conta do estorno da receita contabilmente realizada como determina o CPC 30. (fl. 475)*

33. *Embora o CPC 30 só tenha sido aprovado em 7 de agosto de 2009, foi elaborado a partir do IAS 18 - Revenue (IASB), que entrou em vigor em 01/01/1984.*

33.4 (...) *Logo, os procedimentos adotados pela Impugnante para o reconhecimento de suas receitas de venda para o ano-calendário de 2008 e 2009 já seguiam a orientação contábil internacional, não sendo uma inovação ou um ajuste unilateralmente aplicado pela Impugnante como parece crer a D. Autoridade Fiscal.*

34. *A Contribuinte apresenta um Laudo (doc. 4, fls. 602/659, com anexos de fls. 660/1.136), em que consta o seguinte posicionamento sobre a natureza dos estornos:*

*Nota-se que não se trata de provisão para devolução de vendas calculada com base em expectativa de retornos. O procedimento em questão visa, de fato, à adequação das receitas registradas nas demonstrações financeiras face ao benefício econômico que as mesmas resultaram para a entidade, conforme dispõem a norma internacional do IFRS (IAS 18) e do CPC 30.*

(...)

*Consequentemente, os lançamentos contábeis decorrentes do estorno de receita e custo de produtos vendidos a distribuidores mas ainda não comercializados devem ser considerados como ajustes decorrentes das novas normas contábeis e, portanto, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, seus efeitos devem ser neutralizados nos termos do art. 16 da Lei nº 11.941/09.*

35. *Conclui a Contribuinte que:*

*34 Assim, resta claro que os lançamentos efetuados na conta 10400101 não correspondem a uma provisão mas sim à ajustes de harmonização ao IFRS, razão pela qual a lógica adotada pela D. Autoridade Fiscal para comparar os valores de adição e exclusão não merece prosperar.*

36. *De forma simplificada, utilizando-se valores hipotéticos, apresenta-se no Laudo um exemplo de como os estornos afetam a demonstração do resultado e não afetam a apuração do IRPJ e da CSLL:*

Demonstração do Resultado do Exercício Simplificada		
Descrição	Valor	Observação
Receita de Venda de Produtos	100	
(-) Estorno de receita não auferida/realizada	-30	Este é o efeito decorrente da aplicação do CPC 30 pela Syngenta que deverá ser neutralizado fiscalmente
<b>Receita bruta</b>	<b>70</b>	
(-) Custo dos produtos Vendidos	-60	
Estorno do custo dos produtos correspondente a receita não realizada	20	Este é o efeito decorrente da aplicação do CPC 30 pela Syngenta que deverá ser neutralizado fiscalmente
<b>Custo dos produtos vendidos</b>	<b>-40</b>	
<b>Lucro</b>	<b>30</b>	

  

Apuração do IRPJ e CSLL		
Lucro Líquido	30	
<b>Adições</b>		
(-) Estorno de receita não auferida/realizada	30	Neutralidade Fiscal - RTT
<b>Exclusões</b>		
Estorno do custo dos produtos	-20	Neutralidade Fiscal - RTT
<b>Lucro Real</b>	<b>40</b>	

Verifica-se, assim, que a Syngenta adota o procedimento de efetuar os lançamentos contábeis em dois grupos, quais sejam (i) estorno de receitas; e (ii) estorno dos custos correspondentes. (fl. 622)

Apenas para fins elucidativos, a rubrica contábil 14000101 (Provisão p/ Dev. Vendas - Estoque) com relação à qual a autoridade fiscal concluiu que a exclusão efetuada no ano calendário de 2009 deveria representar uma adição no ano calendário de 2008 corresponde, no exemplo dado acima, ao valor de \$ 20,00. Nota-se que tal exclusão não configura uma provisão contábil mas sim a aplicação da neutralidade fiscal do RTT de um ajuste contábil efetuado com base nas novas normas contábeis brasileiras. (fls. 622/623)

(...)

Transcrevemos a seguir o quadro de adições e exclusões relativas à conta contábil 10400101 nos anos calendários de 2008, 2009 e 2010.

#### QUADRO 9 – Adições e Exclusões fiscais relativas à conta 10400101

Conta contábil #10400101			
Ano	Adição	Exclusão	Efeito Líquido no LALUR
2008	127.366.793,41	(236.665.724,30)	(109.298.930,89)
2009	236.665.724,30	(208.698.866,72)	27.966.857,58
2010	208.698.866,72	(220.721.618,78)	(12.022.752,06)

*Constatamos que o procedimento adotado pela Syngenta para neutralizar o efeito do reconhecimento contábil do estorno de custos foi adequado e não resultou em redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos seguintes termos:*

*Em 2008 a Syngenta (i) adicionou ao resultado tributável o valor correspondente à adoção inicial, no montante de R\$ 127.366.793,41 (vide quadros 7 e 8 e Anexo III.1.1). Como explicado no tópico 4.1.2, tal valor foi contabilmente lançado diretamente a crédito em conta de patrimônio líquido. Não obstante, tendo em vista o procedimento adotado pela Syngenta de excluir da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o saldo final do período de apuração, foi necessário adicionar o valor da adoção da Lei 11.638 nas apurações das referidas bases de cálculo para evitar exclusão indevida; e (ii) excluiu do resultado tributável o saldo final da conta, no valor de R\$ 236.665.724,30. Tal exclusão em 2008 correspondeu a uma adição de mesmo montante em 2009, como se verifica no QUADRO 9 acima.*

*Em 2009 a Syngenta (i) adicionou ao resultado tributável o valor de R\$ 236.665.724,30, correspondente ao saldo final de 2008/saldo inicial de 2009 que havia sido excluído no ano anterior; e (ii) excluiu do resultado tributável o valor de R\$ 208.698.886,72 (Anexo III.2.1), correspondente ao saldo final de 2009, posteriormente adicionado em 2010. (fls. 627/628)*

### 37. Segundo a Contribuinte:

*41 Resta evidente, portanto, o equívoco cometido pela D. Autoridade Fiscal na análise da conta contábil nº 10400101 (Ajuste de Custo de Mercadoria Vendida - In Channel), não havendo que se falar na adição do valor de 81.332.073,31 na apuração do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2008. Trata-se, como amplamente demonstrado cima, de conta contábil utilizada para harmonização das demonstrações financeiras às normas contábeis internacionais cujo saldo excluído em determinado ano-calendário é adicionado ao ano-calendário seguinte. (fl. 484)*

### C.2.2 RUBRICA CONTÁBIL 14400072 - AVALIAÇÃO DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS A VALOR JUSTO (HEDGE) - (AJUSTE DE HEDGE)

#### 38. Sobre a conta em epígrafe, a Contribuinte alega que:

*43 (...) o lançamento contábil ora questionado, conforme constou no Termo de Verificação Fiscal, encontra-se equivocado em relação ao número da conta contábil utilizada.*

*43.1 De fato, a D. Autoridade Fiscal apontou a conta 14400072 como sendo a conta contábil relativa ao controle do Hedge quando a operação em questão é contabilizada por meio das contas nºs 18800036 e 18800038 (Ajuste de Hedge). (...)*

*45 A presente conta contábil, assim como detalhado em relação ao item anterior, não é uma mera conta de provisão como entendeu a D. Autoridade Fiscal, mas sim uma conta utilizada para fins de harmonizar a contabilidade aos princípios e normas do IFRS. (fl. 485)*

#### 39. A Contribuinte transcreve trechos do Laudo, do qual extraímos o que segue (fls. 633 e segs.):

*Com base nas análises efetuadas e documentos disponibilizados, observase que a Syngenta tem como política interna efetuar a contratação de instrumentos financeiros com fins de proteção de seus ativos e passivos lastreados em moeda estrangeira contra riscos de perda financeiras frente às oscilações da taxa de*

*câmbio. Tais instrumentos financeiros são denominados pela Syngenta como "hedge".*

*Para fins de registro contábil dessas operações, a Syngenta adota o procedimento de efetuar a avaliação do valor justo de seus instrumentos financeiros de hedge, sendo que as variações no valor desses instrumentos são registradas contabilmente para atender ao disposto na legislação contábil para harmonização das normas brasileiras ao padrão internacional do IFRS, especialmente no que tange ao disposto nos CPCs 14 e 38.*

*Sob a ótica fiscal, os lançamentos contábeis decorrentes dos procedimentos descritos acima são neutralizados para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma que a Syngenta efetua uma adição do valor de perdas provisionadas e efetua uma exclusão do valor de ganhos registrados, com o objetivo de garantir a neutralidade fiscal (...).*

*Nos períodos de apuração seguintes, o valor ajustado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano calendário anterior é revertido, ou seja, o valor adicionado das perdas provisionadas é excluído e o valor excluído dos ganhos registrados é adicionado. Concomitantemente, apura-se qual o valor de perdas provisionadas no ano e se efetua uma adição, bem como se apura o valor de ganhos e efetua-se uma exclusão.*

*Tal procedimento visa assegurar que a movimentação das rubricas contábeis destinadas ao registro dessas operações que transitou no resultado do período seja neutralizada para fins fiscais nos termos do Regime Tributário de Transição previsto no art. 16 da Lei nº 11.941/09, o qual fora abordado em maiores detalhes no tópico IV deste Laudo. (...)*

#### *4.2.2. Verificação dos lançamentos contábeis do hedge para atender as práticas contábeis vigentes*

*A Syngenta adota o procedimento de registrar as variações no valor justo dos instrumentos financeiros de hedge em observância do disposto nos itens 57 e 58 do CPC 14 abaixo transcritos. Procedimento este também comumente denominado como "Marcação a Mercado (MTM)":*

*"57. As operações com instrumentos financeiros derivativos destinadas a hedge nos termos deste Pronunciamento devem atender, cumulativamente, às seguintes condições: (...)*

*58. O não-atendimento, a qualquer tempo, das exigências previstas no item [57] implica a aplicação e observância dos critérios previstos nos itens 17 e 18 deste Pronunciamento e na imediata transferência, para o resultado do período, no caso do hedge defluxe de caixa, dos valores acumulados na conta de patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial) decorrentes da operação de hedge (...)." (...)*

*Assim, enquanto não realizadas as transações para as quais foram contratados os instrumentos de hedge, as marcações a mercado devem ser registradas em*

*contrapartida da rubrica de Ajustes de Avaliação Patrimonial (AAP) no Patrimônio Líquido da Syngenta. (...)*

*Todavia, destaca-se o disposto no item 58 do CPC 14 que grifamos acima, no que tange ao tratamento contábil a ser dispensado aos valores acumulados na conta de AAP nos casos em que há descumprimento dos requisitos dos previstos no item 57 desse pronunciamento. Segundo esse dispositivo, nessa hipótese, os valores dessa conta deverão ser transferidos para o resultado do período.*

*Sobre o assunto, como veremos adiante, constatamos que a Syngenta registra os resultados da marcação a mercado em contrapartida da conta de AAP. Porém, uma parcela de operações cujos requisitos não foram cumpridos é registrada diretamente em contas do resultado do período dentro das normas técnicas especificadas pelo CPC.*

*Tendo esclarecido o procedimento contábil adotado pela Syngenta para fins de registro das operações de hedge, verificamos, por meio dos balancetes e razões contábeis, que os lançamentos são realizados da seguinte forma:*

**QUADRO 11 – Demonstrativo do procedimento de contabilização do hedge accounting**

Natureza	Contas Contábeis	Observação
Débito	#43660049	Conta de Resultado – Despesa
Crédito	#43590026	Conta de Resultado – Receita
Débito ou Crédito	#37400070	Patrimônio Líquido (adoção Inicial)
Crédito	#37500003	Ajuste de Avaliação Patrimonial (Hedge accounting)

*Para facilitar a visualização desses lançamentos nas demonstrações financeiras, demonstramos, a seguir, tais registros em forma de razonetes contábeis considerando os valores hipotéticos abaixo:*

1. Adoção Inicial da Lei 11.638 - marcação a mercado 2007	R\$ 200
2. Marcação a mercado Hedge	R\$ 100
3. Marcação a mercado Hedge accounting	R\$ 50

Contas Patrimoniais de Ativo e Patrimônio Líquido										
<p style="text-align: center;">Instrumento hedge #18800036</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">(1)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(2)</td> <td style="text-align: right;">100</td> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(3)</td> <td style="text-align: right;">50</td> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		(1)	200		(2)	100		(3)	50	
(1)	200									
(2)	100									
(3)	50									
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <p>Ajuste de avaliação Patrimonial # 37500003</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">50 (3)</td> </tr> </table> </td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <p>Lucros Acumulados #37400070</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200 (1)</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>		<p>Ajuste de avaliação Patrimonial # 37500003</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">50 (3)</td> </tr> </table>		50 (3)	<p>Lucros Acumulados #37400070</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200 (1)</td> </tr> </table>		200 (1)			
<p>Ajuste de avaliação Patrimonial # 37500003</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">50 (3)</td> </tr> </table>		50 (3)	<p>Lucros Acumulados #37400070</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200 (1)</td> </tr> </table>		200 (1)					
	50 (3)									
	200 (1)									
Contas de resultado										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; border-top: 1px solid black;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">100 (2)</td> </tr> </table>			100 (2)							
	100 (2)									
<b>Legenda:</b>										
lançamento (1): Adoção Inicial da Lei 11.638										
lançamento (2): Avaliação a valor justo das operações de hedge (requisitos do item 47 não cumpridos)										
lançamento (3): Avaliação a valor justo de hedge accounting										

*Por se tratarem de lançamentos contábeis de harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, o efeito de tais contabilizações no resultado da empresa deverá ser neutralizado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do Regime Tributário de Transição - RTT.*

*Para atingir tal objetivo, a Syngenta efetua uma adição na apuração do IRPJ e da CSLL do valor de efeitos do hedge que afetam o resultado de forma devedora (despesa) e, da mesma forma, efetua uma exclusão dos efeitos credores que afetam o resultado (receita) de modo a manter a neutralidade fiscal.*

*Com o objetivo de confirmar o procedimento de contabilização e seu reflexo fiscal acima descrito, elegemos a rubrica contábil 18800036 (a qual foi objeto do auto de infração) para demonstrar detalhadamente os lançamentos contábeis realizados para o cumprimento das normas contábeis de conversão para o IFRS.*

*Os valores do QUADRO 12 abaixo foram extraídos dos razão contábeis do ano calendário de 2008 dessa conta. A íntegra dos razão contábeis consta nos Anexos V.1 (págs. 2-3, 46-47 e 59) e V.2 (pág. 59) desse documento. [Os anexos V.1 e V.2 encontram-se às fls. 947/1.041 e 1.042/1.136]*

**QUADRO 12 – Espelho do razão contábil da rubrica 18800036**

Conta contábil # 18800036 (Provisão para Marcação a Mercado Hedge) – débito e/ou (crédito)						
Histórico	Ativo		Contrapartidas			
	# 18800036		# 37400070 (PL)	# 3750003 (PL)	# 43660049	# 43590026
			Lucros Acumulados	AAP	(Perda MTM)	(Ganho MTM)
1 31/dez Harmonização MTM	9.286.434,08		-9.286.434,08			
2 31/dez Harmonização MTM	5.529.999,88			-5.529.999,88		
3 31/dez Harmonização MTM	41.670.125,55			-41.670.125,55		
4 31/dez Harmonização MTM	35.825.487,34					-35.825.487,34
<b>subtotal</b>	<b>92.312.046,85</b>					
5 31/dez Harmonização MTM	-4.609.002,00		4.609.002,00			
6 31/dez Harmonização MTM	-2.946.682,45				2.946.682,45	
7 31/dez Harmonização MTM	-3.158.280,57					3.158.280,57
<b>subtotal</b>	<b>-10.713.965,02</b>					
<b>Total</b>	<b>81.598.081,83</b>		<b>-4.677.432,08</b>	<b>-47.200.125,43</b>	<b>2.946.682,45</b>	<b>-32.667.206,77</b>
						<b>29.720.524,32</b>

(...)

Porém, os lançamentos realizados em contrapartida do resultado do período de apuração, nas contas 43660049 e 43590026, as quais registram perdas e ganhos de hedge no MTM, nos valores de R\$ 2.946.682,45 e R\$ 32.667.206,77, respectivamente, totalizaram em resultado positivo líquido de R\$ 29.720.524,32.

(...)

Assim, resumidamente, a movimentação da rubrica contábil 18800036 consistiu no lançamento de adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e nos registros de operações do ano calendário de 2008 em contrapartida do resultado do período e/ou na conta do patrimônio líquido de AAP, conforme demonstrado abaixo:

**QUADRO 13 – Resumo dos lançamentos contábeis efetuados na conta 18800036**

Natureza dos lançamentos	# 18800036
Adoção inicial da Lei 11.638	4.677.432,08
Ajuste de Avaliação Patrimonial	47.200.125,53
Movimento no resultado de 2008	29.720.524,32
<b>Total da conta contábil</b>	<b>81.598.081,93</b>

#### 4.2.3. Verificação da neutralidade fiscal dos lançamentos contábeis de MTM de operações de hedge

Conforme descrito no tópico III desse laudo, para neutralizar os impactos fiscais decorrentes dos lançamentos contábeis do CPC 14 e 38 (equivalente ao IAS 39 e IAS 32 do IFRS), a Syngenta utilizou metodologia que consiste, na prática, em computar, fiscalmente, por meio de adição, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), parte "A", o saldo integral das contas de ativo existente ao final do período de apuração, excluindo, por outro lado, o valor que havia sido adicionado na competência anterior. (...)

(...) como notaremos a partir da análise do QUADRO 14 abaixo, cujos valores foram extraídos das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL de 2008, a Syngenta efetuou adequadamente a neutralização dos lançamentos contábeis realizados nesse período de apuração.

**QUADRO 14 – Adição e Exclusão fiscal relativas à conta 18800036**

<b>Contas contábeis #18800036</b>			
<b>Ano Base</b>	<b>Adição</b>	<b>Exclusão</b>	<b>Valor Líquido</b>
			<b>(Adição menos Exclusão)</b>
2008	57.407.557,43	-87.128.081,71	-29.720.524,28

*Ao adicionar e excluir referidos montantes, foi apurada redução das bases de cálculo no valor líquido (Adição menos Exclusão) de R\$ 29.720.524,28 (Anexo III.1.1) correspondente à neutralização fiscal do impacto positivo no resultado do período de apuração conforme demonstrado no QUADRO 13 do tópico 4.2.2, causado pelos lançamentos contábeis que visam à harmonização das regras brasileiras ao padrão internacional de contabilidade do IFRS no que atine a avaliação a valor justo de instrumentos financeiros de que trata o CPC 14.*

40. *A Contribuinte conclui que:*

*47 Como se verifica do Laudo KPMG o resultado positivo de marcação a mercado (MTM) de Hedge obtidos pela Impugnante em decorrência da adoção para o ano-calendário de 2008 do IFRS resultaram em um montante de R\$29.720.524,28 (conforme Quadro 12 acima).*

*47.1 Esse valor, no entanto, em decorrência da neutralidade fiscal que deve ser observada por força da adoção de tais normas contábeis, foi excluído da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL por meio dos lançamentos de adição e exclusão no Lalur como detalhado no Quadro 14 acima.*

*47.2 Logo, tem-se que o efeito fiscal dos lançamentos de hedge na conta contábil sob comento não impactaram na apuração do lucro tributável da Impugnante. (fls. 487/488)*

C.2.3 RUBRICA CONTÁBIL 20500030 - PROVISÃO CTAS A REC. EX-ZEN IN003 CISATRAD - (FUNRURAL - CISA TRADING)

*51 (...) deve-se destacar que não procede a alegação constante do Termo de Verificação Fiscal de que o montante de R\$1.680.368,64 foi indevidamente excluído no ano-calendário de 2009 por não ter sido adicionado no ano-calendário de 2008.*

*51.1 De fato, ao examinar o LALUR de 2008 verifica-se a existência de uma adição no valor de R\$1.680.368,64 na conta "Ajuste de Provisão Perda Contas Correntes Receb. Terceiros de Setembro de 2008".*

*51.2 Dessa forma, não há como se determinar que a Impugnante adicione novamente o mesmo valor à apuração do seu lucro tributável sob pena de tributação em duplicidade do mesmo valor. (fl. 489)*

*41. No Laudo, procura-se demonstrar que os lançamentos efetuados na conta em epígrafe e na de nº 13200112, se considerados em conjunto, não afetaram o lucro real nem a base de cálculo da CSLL (fls. 644/647).*

**C.2.4 RUBRICAS CONTÁBEIS 13200117 (VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANTAMENTOS) E 13200120 (VARIAÇÃO CAMBIAL NOTAS DE CRÉDITO) - VARIAÇÃO CAMBIAL**

*61 No tocante à contabilização, conforme se verifica do Laudo KPMG, com exceção dos registros iniciais (saldos iniciais de abertura que, como explicado no item 24 acima são lançados contra contas de patrimônio líquido), todos os demais lançamentos contábeis foram realizados em contrapartida do resultado do período, como se verifica dos quadros 19 e 20 do referido laudo.*

*61.1 Ressalte-se que os lançamentos iniciais (saldos de harmonização), nos valores de R\$ 18.922,00 e R\$ 416.731,00, foram efetuados em contrapartida da conta de patrimônio líquido 37400070, conforme se constata do item 4.4.1 do Laudo KPMG.*

*62 Assim, a fim de garantir a neutralidade dos registros contábeis efetuado por meio das contas ora analisadas a Impugnante procedeu aos respectivos ajustes por meio de adições e exclusões no Lalur. (fl. 493)*

**42. Do Laudo consta ainda que:**

*Como demonstrado nessas rubricas contábeis (Anexo V.1 págs 25-35, 3441, 88-89, 90-94 e Anexo V.2 págs. 69-75, 77-78, 82, 84, 88-89, 90-94), observa-se que, com exceção dos registros efetuados para o saldo inicial de harmonização de práticas contábeis, os lançamentos foram realizados em contrapartida do resultado do período de apuração, conforme exemplificamos no Anexo V.2 (págs. 69-75, 77-78, 82, 84, 88-89, 90-94), os quais foram anulados fiscalmente por meio de adições e exclusões na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos anos calendários de 2008 e 2009.*

(...)

*Com a finalidade de garantir que qualquer impacto em resultado fosse anulado fiscalmente, a Syngenta efetuou ajuste à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL das contas #13200120 e #13200117.*

*O procedimento adotado foi o de efetuar ajustes (adições e exclusões) pelos saldos patrimoniais destas contas contábeis. Porém, conforme demonstrado no QUADRO 21 a seguir, o valor líquido entre adições e exclusões efetuadas pela Syngenta na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL corresponde, exatamente, ao valor que transitou pelas contas de resultado no período nos anos calendários de 2008 e 2009 que foram objeto do auto de infração.*

**QUADRO 21 – Saldos contábeis e os respectivos tratamentos fiscais para o ano calendário de 2008**

Conta	Lançamento em contrapartida do PL	Saldo em 31 de dezembro de 2008	Movimentação		Exclusão	Variação identificada
			no resultado do período	Adição (-) Exclusão		
13200120	18.922,00	2.279,49	16.642,51	18.922,00 2.279,49		-
13200117	416.731,00	-9.645.939,91	10.062.670,91	10.062.670,91		-

*Como pode ser constatado no quadro acima, os valores registrados nas contas #13200120 e #13200117 foram anulados fiscalmente através da adição de seus saldos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Anexo III.1.1).*

*O referido procedimento foi também adotado para o ano calendário de 2009, conforme demonstrado no quadro a seguir:*

**QUADRO 22 – Saldos contábeis e os respectivos tratamentos fiscais para o ano calendário de 2009**

Conta	Saldo em 31 de dezembro de 2008	Saldo em 31 de dezembro de 2009	Movimentação no resultado do período	Adição (-) Exclusão	Variação identificada
13200120	2.279,49	241.204,27	-238.924,78	2.279,49 241.204,27	-
13200117	-9.645.939,91	1.002.631,64	10.648.571,55	10.648.571,55	-

*Nota-se que as movimentações contábeis nessas rubricas que afetaram diretamente o resultado do ano-calendário de 2009 conforme demonstrado nos quadros 19 e 20 desse laudo foram anuladas fiscalmente por meio de adições/exclusões dos saldos do ano anterior e do ano corrente (Anexo III.2.1). (fls. 655/657)*

**C.3 INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA (§§ 68/78 DA IMPUGNAÇÃO)**

*43. Em momento algum foi tipificada a conduta da Contribuinte passível de aplicação da multa qualificada. O TVF menciona apenas a existência de dolo específico que, na opinião da Fiscalização, configuraria "em tese" a conduta passível de qualificação da multa.*

*44. Há que se ter em mente que no presente caso discute-se apenas a classificação contábil e os efeitos dos registros contábeis efetuados pela Contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*45. Ressalte-se que os procedimentos contábeis e fiscais da Contribuinte foram auditados por renomadas empresas de auditoria, tendo sido confirmado a regularidade dos registros.*

*46. Em casos inclusive mais graves que o presente, em que se constata omissão deliberada de receita, o CARF entende que não se aplica a multa qualificada (Súmula CARF nº 14).*

**C.4 ERROS NA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO - FALTA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO (§§ 79/82)**

*47. A Fiscalização deixou de considerar a compensação dos prejuízos do período (linha 72 da Ficha 09A da DIPJ/2009), no montante de R\$ 2.317.351,48.*

**ERROS NA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO - POSTERGAÇÃO**

*86. Caso o contribuinte venha a apurar lucro e recolher tributo em exercício posterior, e antes da ação fiscal, resta clara a existência da postergação, na medida em que existe um recolhimento, ainda que a posteriori, de valores que seriam devidos em datas passadas.*

86.1 *Nessa situação não é correta a exigência do tributo no período de competência, quando a empresa já procedeu ao seu recolhimento em períodos seguintes.*

86.2 *No caso dos autos, verifica-se claramente que a Impugnante apurou tributo devido para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Portanto, no presente caso, ocorreu mera postergação do tributo lançado no auto de infração, na medida em que o tributo que deixou de ser pago no anocalendarário de 2008 e 2009, foi pago pela Impugnante nos anos-calendário subsequentes. (fl. 500)*

#### C.5 INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO (§§ 88/93)

48. *De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, esta surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo. A penalidade pecuniária não faz parte da obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo.*

49. *Consoante o art 161 do CTN, o crédito não pago no vencimento pode sofrer acréscimos de juros de mora, que são cumuláveis com as penalidades pecuniárias.*

50. *A jurisprudência do CARF já se firmou no sentido de que não incidem juros de mora sobre multa de ofício, uma vez que o art. 61 da Lei 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.*

#### C.6 DILIGÊNCIA (§ 98)

51. *Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá determinar a realização de diligências, razão pela qual apresenta desde já seus quesitos e nomeia assistente técnico.*

### **D 2ª IMPUGNAÇÃO, DO RESPONSÁVEL JORGE BUZZETO**

52. *Jorge Buzzeto tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS, fls. 445/454) em 27/05/2013 (fls. 455/459), e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 1.137/1.145, alegando, em síntese, o que segue:*

52.1 *No TSPS não se faz qualquer referência à razão pela qual lhe foi imputada a responsabilidade solidária (§ 8).*

52.2 *Consoante a Portaria RFB 2.284/2010, sempre que houver pluralidade de sujeitos passivos, caberá à Fiscalização reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis (§ 11).*

52.3 *A mera indicação de dispositivos legais, in casu, os arts. 124, 134 e 135 do CTN, não satisfaz a exigência de demonstrar a perfeita adequação do fato à infração prevista em lei (§§ 14/15).*

52.4 *Não foi demonstrado o interesse comum do Impugnante na situação que constitui o fato gerador, nem indicado o dispositivo legal que prevê a sua solidariedade (hipóteses do art. 124 do CTN). O art. 134 do CTN não prevê a responsabilização dos dirigentes de pessoas jurídicas. O art. 135 também não se aplica porque não restou configurada a prática de qualquer infração por parte do Impugnante, inexistindo, dessa forma, dolo ou culpa que justifiquem sua responsabilização (§§ 18/21).*

52.5 O STJ entende que o mero inadimplemento fiscal não caracteriza infração à lei apta a deflagrar a responsabilização dos dirigentes da pessoa jurídica (REsp 1.339.565).

52.6 O TSPS é nulo porque não foi instruído com provas da ocorrência de qualquer das situações previstas nos dispositivos legais que menciona (§ 24).

52.7 O lançamento em questão não merece prosperar, como demonstrado pela Syngenta em suas razões de impugnação. Para evitar maiores delongas, o Impugnante faz referência à citada Impugnação, bem como às provas que a embasaram, em especial o Laudo Técnico da KPMG (§§ 26/27).

52.8 Pelos motivos que apresentou, pede o cancelamento do TSPS e, subsidiariamente, o cancelamento do lançamento, pelas razões constantes na Impugnação da Contribuinte.

### **E 3ª IMPUGNAÇÃO, DO RESPONSÁVEL DANIEL BACHNER**

53. Daniel Bachner tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS, fls. 445/454) em 27/05/2013 (fls. 455/459), e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 1.173/1.181, com as mesmas alegações e pedidos da Impugnação de Jorge Buzzeto, já relatada.

### **F 4ª IMPUGNAÇÃO, DO RESPONSÁVEL LAÉRCIO VALENTIN GIAMPANI**

54. Laércio Valentin Giampani tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS, fls. 445/454) em 27/05/2013 (fls. 455/459), e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 1.210/1.218, com as mesmas alegações e pedidos da Impugnação de Jorge Buzzeto, já relatada.

### **G 5ª IMPUGNAÇÃO, DO RESPONSÁVEL WAGNER LOURENÇO REINAS**

55. Wagner Lourenço Reinas tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS, fls. 445/454) em 28/05/2013 (fls. 455/459), e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 1.246/1.254, com as mesmas alegações e pedidos da Impugnação de Jorge Buzzeto, já relatada.

### **H 6ª IMPUGNAÇÃO, DO RESPONSÁVEL ANTONIO CARLOS MOTTA GUIMARÃES**

56. Antonio Carlos Motta Guimarães tomou ciência dos Autos de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS, fls. 445/454) em 27/05/2013 (fls. 455/459), e, em 26/06/2013, interpôs a Impugnação de fls. 1.285/1.293, com as mesmas alegações e pedidos da Impugnação de Jorge Buzzeto, já relatada.

### **I DILIGÊNCIAS**

57. Para esclarecer obscuridades diversas, o julgamento foi convertido em diligência, por meio da Resolução 12.000.375, de 06/06/2014, fls. 1385/1410. Além disso, foi solicitado à Fiscalização que auditasse a documentação apresentada pela Contribuinte a fim de verificar (i) se as metodologias contábeis adotadas cumpriam a função de ajustar adequadamente o lucro líquido para apuração das bases de cálculo dos tributos; em caso positivo, (ii) se aquelas metodologias foram corretamente aplicadas; e (iii) se houve postergação.

58. Intimada, a Contribuinte ofereceu a Resposta de fls. 1420/1434, acompanhada de Laudo Complementar (fls. 1435/1467) e 34 anexos (fls. 1468/1673). Às fls. 1771/1772, a Fiscalização apresentou Informação Fiscal, de 10/02/2015, com o resultado da diligência.

59. Na Manifestação de fls. 1782/1783, datada de 09/03/2015, a Contribuinte demonstra ter tomado ciência pelo sistema E-CAC do teor da Informação Fiscal, e requereu o acolhimento da Impugnação anteriormente interposta.

60. Pelo Despacho de fls. 1785/1786, a Presidência dessa 9ª Turma de Julgamento devolveu os autos do processo à autoridade preparadora a fim de que a Contribuinte fosse intimada a regularizar a sua representação.

61. A Intimação encontra-se à fl. 1795, e as Respostas da Contribuinte, às fls. 1797/1799 e 1825/1826.

### Da decisão de primeiro grau

A Delegacia de Julgamento deu provimento integral aos recursos voluntários dos responsáveis para afastar a sujeição passiva de todos e parcial ao recurso voluntário (fls. 1880-1927), nos termos que se seguem.

#### Exclusões indevidas

Com relação à autuação de exclusões indevidas, a DRJ, com base no manual de "perguntas e respostas da pessoa jurídica", afastou a imposição tributária com os seguintes fundamentos:

66. Nos casos em que a Fiscalização constatou, com base na Planilha, que a exclusão 2009 superou a adição 2008, a diferença foi tratada tanto como falta de adição em 2008 quanto como exclusão indevida em 2009, conforme tabela abaixo:

Conta	Adição 2008 (1)	Exclusão 2009 (2)	Falta de adição 2008 Exclusão indevida 2009 (2) - (1)
20500030	0,00	1.680.368,64	1.680.368,64
13200117	10.062.670,91	10.648.571,55	585.900,64
13200120	18.922,00	241.204,27	222.282,27

67. De pronto, deve-se destacar que a diferença só poderia ser tratada como falta de adição ou como exclusão indevida, mas nunca como duas infrações independentes, pois se fosse corrigida a falta de adição não haveria exclusão indevida, e vice-versa.

68. Contudo, a Fiscalização entendeu que as infrações seriam autônomas porque a falta de adição decorreria da exclusão efetuada no ano seguinte, ou seja, se houve exclusão, devia ter havido a prévia adição. Já as exclusões indevidas, foram assim consideradas por se tratarem de saldos não utilizados de provisões,

*conforme justificativas apresentadas nos itens 2.2, 3.1 e 3.2 do TVF. No entanto, como vimos, o fato de o saldo não ter sido utilizado não afasta a possibilidade de exclusão da respectiva reversão, logo é improcedente a parte do lançamento que decorre das glosas de exclusões. Sobre as faltas de adição, trataremos na seção seguinte.*

### **Não adições**

A DRJ analisou, para cada item de provisão, a alegação da defesa de que adotou métodos de registro equivalentes ao de adicionar as despesas ineditáveis do período. Assim, analisou tais métodos diante da prova apresentada para cada um dos itens de provisão.

Com relação aos itens de autuação **(i)** "CONTA 20500030 - DESCRIÇÃO 023.044 PROVISÃO CTAS A REC EX-ZEN IN003CISATRAD - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 1.680.368,64 EM 2008", **(ii)** "CONTA 10400101 - DESCRIÇÃO 023.069 - PROVISÃO P/ DEV. VENDAS - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 81.332.073,31 EM 2008", **(iii)** "CONTA 14400072 (18800036/38) - DESCRIÇÃO 050.002 - PROVISÃO P/ MTM HEDGE ATIVO - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 3.374.706,84 EM 2008", **(iv)** "CONTA 13200117 - DESCRIÇÃO 023.062 - PROVISÃO VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANT. CLIENTE - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 585.900,64 EM 2008", e **(v)** "CONTA 13200120 - DESCRIÇÃO 023.073 - PROVISÃO NOTAS CRÉDITO USD - VC - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 222.282,27 EM 2008", julgou procedente a impugnação, conforme apresentaremos com mais minúcias no voto, e da sua decisão **recorreu de ofício**.

Já em relação a estas duas últimas contas, ou seja, "CONTA 13200117 - DESCRIÇÃO 023.062 - PROVISÃO VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANT. CLIENTE" e "CONTA 13200120 - DESCRIÇÃO 023.073 - PROVISÃO NOTAS CRÉDITO USD - VC", julgou improcedente a impugnação para as faltas de adição relativas ao anos de 2009, sob o fundamento de que o contribuinte não comprovou suas alegações.

Também em relação ao argumento de postergação, negou provimento a impugnação uma vez que, no curso da diligência fiscal, a própria defesa aduziu que se tratou de um simples argumento adicional de defesa, sem demonstrar a sua efetiva ocorrência.

De igual sorte, manteve a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, desqualificou a multa por considerar que a autoridade lançadora não motivou a imposição da penalidade majorada com base em fatos específicos capazes de se subsumirem à definição legal. Por razões, similares também afastou a imposição das responsabilidades tributárias, uma vez que a autoridade apenas aduziu que as pessoas físicas trazidas ao pólo passivo da relação tributária eram diretores da pessoa jurídica. Recorreu de ofício da desqualificação da multa e da exoneração de responsabilidade das pessoas físicas.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Apesar de todos cientificados, só a pessoa jurídica apresentou recurso voluntário, às fls. 1.987 a 2.002. Na peça, reafirma as razões da decisão quanto à matéria sujeita ao recurso de ofício e aduz as seguintes considerações em relação à falta de adição de

valores para o ano-calendário de 2009, relativamente às contas "13200117 - DESCRIÇÃO 023.062 - PROVISÃO VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANT. CLIENTE" e "CONTA 13200120 - DESCRIÇÃO 023.073 - PROVISÃO NOTAS CRÉDITO USD - VC", conforme abaixo se segue.

Em síntese, reitera os procedimentos contábeis que adotou e assevera que provavelmente a DRJ se equivocou na análise dos documentos apresentados, que correspondem ao livro razão e a laudo contábil. Em relação a esse último documento, aduz que a DRJ deve ter se equivocado ao considerar o laudo complementar e não o laudo original, em que constam todas as explicações acerca dos procedimentos adotados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

### Do recurso de ofício

#### Exclusões indevidas

Conforme vimos no relatório, a DRJ afastou a autuação quanto a esse item com base nas seguintes razões esteadas nas orientações formuladas no manual de "perguntas e respostas":

66. Nos casos em que a Fiscalização constatou, com base na Planilha, que a exclusão 2009 superou a adição 2008, a diferença foi tratada tanto como falta de adição em 2008 quanto como exclusão indevida em 2009, conforme tabela abaixo:

Conta	Adição 2008 (1)	Exclusão 2009 (2)	Falta de adição 2008 Exclusão indevida 2009 (2) - (1)
20500030	0,00	1.680.368,64	1.680.368,64
13200117	10.062.670,91	10.648.571,55	585.900,64
13200120	18.922,00	241.204,27	222.282,27

67. De pronto, deve-se destacar que a diferença só poderia ser tratada como falta de adição ou como exclusão indevida, mas nunca como duas infrações independentes, pois se fosse corrigida a falta de adição não haveria exclusão indevida, e vice-versa.

68. Contudo, a Fiscalização entendeu que as infrações seriam autônomas porque a falta de adição decorreria da exclusão efetuada no ano seguinte, ou seja, se houve exclusão, devia ter havido a prévia adição. Já as exclusões indevidas, foram assim consideradas por se tratarem de saldos não utilizados de provisões, conforme justificativas apresentadas nos itens 2.2, 3.1 e 3.2 do TVF. No entanto, como vimos, o fato de o saldo não ter sido utilizado não afasta a possibilidade de

*exclusão da respectiva reversão, logo é improcedente a parte do lançamento que decorre das glosas de exclusões. Sobre as faltas de adição, trataremos na seção seguinte.*

De fato, se a provisão é indedutível, todos os efeitos do seu registro em contrapartida do resultado do exercício devem ser anulados. A sua constituição (e aumento) tem como contrapartida um registro de despesa que reduz o lucro comercial, logo impõe a adição equivalente para fins de apuração do lucro real. Por outro lado, a sua reversão tem como contrapartida um registro de receita e, assim, autoriza ao contribuinte excluir o valor para fins de determinação do lucro real.

Não há, pois, reparos a fazer no procedimento adotado pelo sujeito passivo quanto a esse item. A decisão recorrida que afastou a autuação deve ser mantida pelos seus próprios e corretos fundamentos.

### **Não adições**

Conforme expomos no relatório, a DRJ analisou cada item de provisão para verificar se o contribuinte promoveu corretamente as adições das despesas indedutíveis. Passamos a analisar especificamente cada um desses itens.

#### **CONTA 20500030 - DESCRIÇÃO 023.044 PROVISÃO CTAS A REC EX-ZEN IN003CISA TRAD - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 1.680.368,64 EM 2008**

A DRJ afastou a autuação relativamente a este item com base nas seguintes razões:

*77. Com base na Planilha, linha 20, a Fiscalização considerou que houve falta de adição de R\$ 1.680.368,64 em 2008, correspondente à exclusão 2009 menos a adição 2008. A Contribuinte, ao encaminhar a referida Planilha, alegou que a conta em epígrafe deveria ser analisada em conjunto com a de nº 13200112 (linha 38 da Planilha), pois, assim procedendo, a Fiscalização constataria que os totais das exclusões e adições referentes às duas contas eram iguais a R\$ 1.687.868,01.*

*78. Nos itens 2 e 2.2 do TVF, a Fiscalização afirma que a provisão indedutível de R\$ 1.680.368,64 deveria ter sido adicionada ao lucro líquido, mas não o foi, conforme resposta ao TIF nº 05/2012 (Doc. 01, fls. 99/100). Contudo, analisando a resposta da Contribuinte, o que se verifica é que na conta nº 13200112, linha 38, houve uma exclusão de R\$ 7.499,36 e uma adição de R\$ 1.687.868,01; e que, se somarmos esses valores à exclusão de R\$ 1.680.368,64 registrada na conta 20500030, linha 20, o resultado é uma exclusão de 1.687.868,00 e uma adição de R\$ 1.687.868,01.*

*79. A Fiscalização considerou que o método MI, além de válido, foi aplicado corretamente, pois não questionou os ajustes feitos em contas cujas exclusões de um ano eram iguais às adições do ano anterior, segundo informações contidas na Planilha. Vale dizer, a Fiscalização entendeu que só havia infração nos casos em que as exclusões registradas na referida Planilha não coincidiam com as adições anteriores. Logo, de acordo com esse mesmo critério, não há fundamento para afirmar que a Contribuinte deixou de adicionar R\$ 1.680.368,64 em 2008, pois a tabela em foco indica apenas que houve a adição do valor correto por meio de conta diversa da que registrou a sua exclusão. Como o efeito de adicionar "X"*

*pela conta "Y" é igual ao de adicionar "X" pela conta "Z", o lançamento é, na parte sob análise, improcedente.*

A planilha a que a DRJ se refere e que a autoridade utilizou para embasar a autuação é a que consta da fl. 99-100.

Nela é claramente aferível o que a DRJ esclareceu com rigor na sua decisão, ou seja, que a contabilização da mesma provisão foi realizada por meio de duas contas diversas, o que levou a autoridade fiscal a erro. Abaixo, reproduzo duas linhas pertinentes ao caso:

Conta	Descrição	Adição 2009	Exclusões 2009	Adição 2008	Exclusão 2008	Diferença	Natureza da Provisão
20	20500030 023.044 - Provisão Ctas a Rec.ex-Zen IN003CisaTrad-20500030	1.680.368,64	1.680.368,64			1.680.368,64	Credora
38	13200112 023.066 - Provisão Perda Ctas Corr. Receb. Terc. - 13200112	-	7.499,36	1.687.868,01		1.680.368,65	Credora

Nota-se que o último valor da linha 28 (resultado da diferença entre os dos primeiros valores) corresponde, com a diferença de um único centavo, ao valor da linha 20. Seria uma coincidência irrealizável na prática que tais itens, a despeito das descrições não guardarem uma correlação perfeitamente identificável, correspondesse a provisões distintas.

Nego, assim, provimento ao recurso de ofício quanto a esse item para manter a decisão de primeiro grau pelos seus próprios fundamentos.

CONTA 10400101 - DESCRIÇÃO 023.069 - PROVISÃO P/ DEV. VENDAS - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 81.332.073,31 EM 2008

Após uma longa análise acerca dos critérios adotados pela autoridade fiscal para promover o lançamento com base nas informações prestadas pela autuada, sobretudo por meio das planilhas de fls. 66 e 99-100, a DRJ aduziu as seguintes razões:

88. *Especificamente sobre a conta 10400101, foi dito que:*

*possui natureza devedora, pois representa, em realidade, uma provisão de acréscimo patrimonial decorrente da devolução de vendas, com contrapartida no resultado (crédito) que, por não representar um acréscimo patrimonial efetivo (trata-se apenas de provisão), é excluído pela Requerente de sua apuração fiscal. (fl. 92)*

89. *A provisão é registrada por meio de lançamento a débito da conta Estoque e a crédito de Custo de Mercadoria Vendida (CMV, lançamento 3, fl. 87).*

*Apenas para esclarecer a sistemática adotada para esta conta contábil, haja vista sua natureza peculiar, a Requerente, diferentemente do procedimento adotado para provisões efetivas, exclui de sua apuração ao final do ano o saldo da conta 104001001 (pois se trata de um mero ajuste contábil, sem acréscimo patrimonial efetivo) e adiciona o saldo existente dessa mesma conta contábil no final do ano anterior (valores que haviam sido excluídos na apuração fiscal do ano anterior).*

90. *Ou seja, a Contribuinte alega que, adotando uma segunda metodologia (M2), faz uma estimativa de recuperação de custos, que é registrada com um lançamento a débito de estoque e crédito de CMV. Como não se trata de uma recuperação efetiva, o crédito poderia ser excluído na apuração do lucro real, mas, em vez*

disso, é feita a exclusão do saldo final e a adição do saldo existente na mesma conta no final do período anterior.

91. M2 guarda semelhança com M1, sendo que em decorrência da contabilização das provisões surge uma despesa indedutível, que deve ser adicionada ao lucro líquido, enquanto na previsão existe uma recuperação de custos não tributável, que pode ser excluída. Assim, adaptando os razonetes que usamos com as provisões temos:

(...)

92. Consequentemente o efeito de excluir (subtrair) as recuperações de custos é igual ao de excluir o saldo final do período e adicionar o saldo final do período anterior. Se este saldo tiver sido excluído no período anterior, o efeito de excluir as recuperações de custos é igual ao de excluir o saldo final e adicionar o saldo excluído no período anterior. Portanto, para este tipo de conta e de acordo com a metodologia M2, espera-se que o saldo adicionado num período seja igual ao excluído no período anterior. Assim, segundo a Contribuinte, não se poderia afirmar que houve falta de adição de R\$ 81.332.073,31 em 2008 porque não haveria igualdade entre a exclusão 2009 e a adição 2008.

93. De fato, para contas em que se adota M2, não se espera que a exclusão 2009 seja igual à adição 2008, mas que a adição 2009 seja igual à exclusão 2008. Além disso, observando M2, o efeito de excluir o saldo final e adicionar o saldo excluído no período anterior equivale ao de excluir as recuperações de custos.

94. Sendo assim, o julgamento foi convertido em diligência para que a Contribuinte comprovasse: (i) de quanto foi a recuperação de custos lançada a débito da conta 10400101 e a crédito do resultado em 2008; e (ii) que as adições e exclusões efetivamente realizadas na apuração das bases de cálculo dos tributos produziram efeito equivalente ao de excluir, no máximo, a recuperação de custos comprovada em (i).

95. A Contribuinte apresentou a Resposta de fls. 1420/1432 acompanhada do Laudo Complementar de fls. 1435/1467 e dos Anexos I a XXXIV de fls. 1468/1673. Para a conta 10400101, foi apresentado o quadro abaixo, segundo o qual foram lançados R\$ 109.298.930,89 (=R\$ 236.665.724,30 - R\$ 127.366.793,41) a débito da conta em questão e a crédito de contas de resultado.

Nº	Histórico do Lançamento	Nº Lcto ECD	Conta Patrimonial				Conta de Resultado					
			#10400101	ECD	#37400070	ECD	#43590035	ECD	#43590085	ECD	#81600130	ECD
1	Anexo VI HARMONIZ BRGAAPXFRS - DEZ/07 - PRV DEVOL ESTQ	2800000091	127.366.793,41	37794	-127.366.793,41	37886						
2	Anexo VII HARMONIZ BRGAAPXFRS - SET/08 - PRV DEVOL ESTQ	2800000092	43.748.982,07	37906				43.748.982,07	38061			
3	Anexo VII HARMONIZ BRGAAPXFRS - SET/08 - PRV DEVOL ESTQ	2800000092	203.792.278,12	37905							-203.792.278,12	38105
4	Anexo VIII AJUSTE HARMONIZ BRGAAP SET/08 - PRV DEVOL EST	2800000095	602.531,80	38638							602.531,80	38651
5	Anexo IX REVERSAO PROV DEVOL COGS OCT/08	2200002914	49.362.650,87	45710							49.362.650,87	45713
6	Anexo X VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. OCT/08	2200002917	42.057.110,44	45723				42.057.110,44	45727			
7	Anexo XIII PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - OUT/08	2800000116	552.094,39	46543							552.094,39	46546
8	Anexo XIII VC PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - OUT/08	2800000116	14.928.374,09	46544				14.928.374,09	46545			
9	Anexo XIV REVERSAO PROV DEVOL COGS NOV/08	2200003228	26.342.755,14	39901							26.342.755,14	39904
10	Anexo XVI VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. NOV/08	2200003279	38.430.126,93	40413				38.430.126,93	40417			
11	Anexo XVIII RECLASSIFICACAO ENTRE DIVISOES	2800000122	14.376.279,70	41112								
12	Anexo XVIII RECLASSIFICACAO ENTRE DIVISOES	2800000122	14.376.279,70	41113								
13	Anexo XXII PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - NOV/08	2800000135	385.565,41	41434							385.565,41	41437
14	Anexo XXIII VC PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - NOV/08	2800000135	4.796.072,63	41435				4.796.072,63	41436			
15	Anexo XXIII REVERSAO PROV DEVOL COGS DEZ/08	2200003824	161.526.805,09	46337							161.526.805,09	46340
16	Anexo XXIV VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. DEZ/08	2200003827	4.706.507,90	46350				4.706.507,90	46355			
17	Anexo XXIV REVERSAO PROV DEVOL COGS DEZ/08	2200003934	14.956.185,66	47158							14.956.185,66	47161
18	Anexo XXVI VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. DEZ/08	2200003935	374.980,91	47163							374.980,91	47166
19	Anexo XXVII VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. DEZ/08	2200003936	374.980,91	47168							374.980,91	47171
20	Anexo XXVIII VC CAMBIAL SALES RETURNS INVENTORY PROV. DEZ/08	2200003937	374.980,91	47173							374.980,91	47178
21	Anexo XXIX ACERTO VC OUT/08 - PROV ESTOQUE CANAIS	2800000145	1.461.436,49	89264				1.461.436,49	89268			
22	Anexo XXIX ACERTO VC NOV/08 - PROV ESTOQUE CANAIS	2800000145	1.501.024,36	89266				1.501.024,36	89270			
23	Anexo XXIX ACERTO VC NOV/08 - PROV ESTOQUE CANAIS	2800000145	4.796.072,63	89267				4.796.072,63	89271			
24	Anexo XXIX ACERTO VC OUT/08 - PROV ESTOQUE CANAIS	2800000145	14.928.374,09	89265				14.928.374,09	89269			
25	Anexo XXX VC PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - DEZ/08	2800000156	102.876,16	90281				102.876,16	90282			
26	Anexo XXX PROV DEVOL ESTOQUE CANAL - DEZ/08 - CUSTO MEDIO	2800000156	3.049.555,10	90280							3.049.555,10	90283
27	Anexo XXXIII AJUSTE PROV ESTOQUE IN CHANEL DEZ/08 - VC	2800000169	64.288,45	90362				64.288,45	90364			
28	Anexo XXXIII AJUSTE PROV ESTOQUE IN CHANEL DEZ/08 - CUSTO	2800000169	764.839,11	90363							764.839,11	90365
29	Anexo XXXIV VC PROV DEVOLUCAO ESTOQUE CANAL - DEZ/08	2800000173	7.079,46	90381				7.079,46	90382			
30	Anexo XXXIV PROV DEVOL ESTOQUE CANAL - DEZ/08 - CUSTO MEDIO	2800000173	282.366,21	90380							282.366,21	90383
TOTAL			236.665.724,30		-127.366.793,41			-125.820.181,34		374.980,91		16.146.269,54

96. A Contribuinte informou que, para comprovar os lançamentos contábeis detalhados acima, foram anexados ao Laudo Complementar o resumo das informações constantes do SPED (Anexos mencionados no quadro). O ajuste nas bases de cálculo dos tributos teria sido feito no LALUR por meio de uma exclusão de R\$ 236.665.724,30 (fl. 546) e de uma adição de R\$ 127.366.793,41 (fl. 544), que equivalem exatamente à exclusão dos R\$ 109.298.930,89 lançados a crédito e contas de resultado.

97. Em atenção aos questionamentos contidos no item 62.2 da Resolução 12.000.375 e após análise da documentação apresentada, a Fiscalização concluiu: (i) que a metodologia adotada pela Contribuinte cumpre a função de ajustar adequadamente o lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009; e (ii) que a referida metodologia foi corretamente aplicada (Informação Fiscal de fls. 1771/1772).

98. Sendo assim, deve-se exonerar a Contribuinte da parte do lançamento que se refere à conta 10400101.

Conforme acima explicado, esse item de autuação foi diligenciado e o seu resultado, confeccionado pela própria autoridade diligenciante, foi integralmente favorável ao contribuinte.

Desse modo, também nego provimento ao recurso de ofício quanto a esse item para manter a decisão de primeiro grau pelos seus próprios fundamentos.

CONTA 14400072 (18800036/38) - DESCRIÇÃO 050.002 - PROVISÃO P/ MTM HEDGE ATIVO - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 3.374.706,84 EM 2008

A DRJ afastou a autuação relativamente a este item com base nas seguintes razões:

99. Segundo consta da Impugnação, a parcela sob análise refere-se às contas contábeis 18800036 e 18800038, o não à conta 14400072, como informado pela Fiscalização (fl. 485, § 43.1).

100. O equívoco de fato ocorreu, mas, ao contrário do que afirma a Contribuinte, não foi causado pela Fiscalização, mas por ela mesma, quando, numa de suas respostas à Fiscalização (fl. 93), fez referência à "Conta 14400072 (Descrição 050.002)". Observando a Planilha, linha 54, notamos que a descrição da conta 14400072 não é 050.002, mas "023.093 - Provisão de Risco - 14400072". Nessa mesma planilha, é possível perceber que a Contribuinte insere o nº da conta no final de sua descrição, de tal forma que a diferença de R\$ 3.374.706,84, linha 57, refere-se às contas 18800036/38.

101. Assim, para evitar qualquer equívoco, fica esclarecido que estamos tratando da diferença de R\$ 3.374.706,84, observada pela Fiscalização na linha 57 da Planilha, para a conta cuja descrição é "050.002 - Provisão p/ MTM Hedge Ativo - 18800036/38".

102. A Contribuinte incluiu a conta em questão no rol das exceções à metodologia M1 (fl. 93) e informou à Fiscalização que a diferença de R\$ 3.374.706,84 se trata de um ajuste contábil de mesma natureza daquele já explicado no item "c" acima. O referido item "c" diz respeito à conta 10400101, já analisada neste voto.

103. Por considerar insuficiente a explicação, a Fiscalização tratou a "Provisão p/ MTM Hedge Ativo" como se fosse uma provisão indedutível, ou seja, entendeu que

a adição 2008 deveria ser igual à exclusão 2009, conforme a regra de contabilização adotada pela Contribuinte (M1). Verificando, porém, que não existia a igualdade, concluiu que houve falta de adição.

104. Para entender o novo método de contabilização que a Contribuinte afirma adotar para a conta em questão, utilizamos os razonetes abaixo, que se baseiam nas explicações encontradas no Laudo (fl. 638):

(...)

105. Sendo assim, ao contrário do que ocorre com as contas que seguem a metodologia M1, a exclusão de A3 e a adição de A4, ou a exclusão de A3 - A4, não pode ser feita pela exclusão de  $Sf(X) - Sf(X-1)$ , pois este valor não é igual à diferença entre aqueles somatórios. A metodologia contábil adotada para esta conta (M3) consistiria em excluir A3 e adicionar A4 na apuração do lucro real. Essa conclusão está de acordo com o Laudo, segundo o qual o ajuste no lucro líquido para essas contas não é feito por adição ou exclusão de saldos, mas por adição de perdas e exclusão de ganhos:

*Sob a ótica fiscal, os lançamentos contábeis decorrentes dos procedimentos descritos acima são neutralizados para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma que a Syngenta efetua uma adição do valor de perdas provisionadas e efetua uma exclusão do valor de ganhos registrados, com o objetivo de garantir a neutralidade fiscal (...). (Laudo, fls. 633/634)*

106. Consta ainda do Laudo que:

*Com o objetivo de confirmar o procedimento de contabilização e seu reflexo fiscal acima descrito, elegemos a rubrica contábil 18800036 (a qual foi objeto do auto de infração) para demonstrar detalhadamente os lançamentos contábeis realizados para cumprimento das normas contábeis de conversão para o IFRS. (fls. 636/638)*

107. Embora a própria Contribuinte informe que as operações de hedge envolvem as contas 18800036 e 18800038, o movimento efetivamente ocorrido nesta última não foi tratado na Impugnação nem no Laudo.

108. Sendo assim, como não se tratou da conta 18800038, e por serem insuficientes as comprovações apresentadas, a Contribuinte foi intimada, na diligência anteriormente mencionada, a comprovar (i) quanto foi lançado a crédito e a débito da conta 14400072 em contrapartida a contas de resultado para 2008, ou seja, quanto valem A3 e A4; e (ii) que adicionou ao lucro líquido, no mínimo, A4 - A3 caso A4 seja maior que A3, ou que excluiu, no máximo, A3 - A4 caso A4 seja maior que A3.

109. Em sua resposta, a Contribuinte explicou inicialmente que a conta 18800038 não teve movimentação em 2008 e, sobre a conta 18800036, informou que A3 equivale a R\$ 35.825.487,34, e A4, a R\$ 6.104.963,02 (R\$ 2.946.682,45 + R\$ 3.158.280,57), conforme quadro da fl. 1425, abaixo reproduzido:

Histórico			Conta Patrimonial				Conta de Resultado					
Nº	Histórico do Lançamento	Nº Lcto ECD	#18900036	ECD	#37400070	ECD	#37500003	ECD	#43600049	ECD	#43590026	ECD
1	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	5.529.999,88	90316			(5.529.999,88)	90322				
2	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	9.286.434,08	90315	(9.286.434,08)	90321						
3	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	35.825.487,34	90318							(35.825.487,34)	90324
4	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	41.670.125,55	90317			(41.670.125,55)	90323				
Subtotal de Registros a débito			92.312.046,85									
5	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	(2.946.682,45)	90314					2.946.682,45	90326		
6	ANEXO XXXIII HARMONIZAÇÃO	2800000161	(4.609.002,00)	90313	4.609.002,00	90320						
7	ANEXO XXXVI HARMONIZAÇÃO	2800000179	(3.158.280,57)	90406							3.158.280,57	90407
Subtotal de Registros a crédito			(10.713.965,02)									
TOTAL			81.598.081,83		- 4.677.432,08		- 47.200.125,43		2.946.682,45		- 32.667.206,77	
					- 29.720.524,32						- 29.720.524,32	

110. A Contribuinte informou que, para comprovar os lançamentos contábeis detalhados acima, foram anexados ao Laudo Complementar o resumo das informações constantes do SPED (Anexos mencionados no quadro).

111. Como A4 é menor que A3, a Contribuinte poderia excluir do lucro líquido, no máximo, R\$ 29.720.524,32 (=R\$ 35.825.487,34 - R\$ 6.104.963,02). O efetivo ajuste no lucro líquido teria sido feito por meio de uma exclusão de R\$ 87.128.081,71 e uma adição de R\$ 57.407.557,43, que equivalem a uma exclusão de R\$ 29.720.524,28, ou seja, R\$ 0,04 a menos que o máximo admitido.

112. Em atenção aos questionamentos contidos no item 62.2 da Resolução 12.000.375 e após análise da documentação apresentada, a Fiscalização concluiu: (i) que a metodologia adotada pela Contribuinte cumpre a função de ajustar adequadamente o lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009; e (ii) que a referida metodologia foi corretamente aplicada (Informação Fiscal de fls. 1771/1772).

113. Sendo assim, deve-se exonerar a Contribuinte da parte do lançamento que se refere à conta 10400072.

Da mesma forma que os itens precedentes, o presente foi diligenciado e o seu resultado, confeccionado pela própria autoridade diligenciante, foi integralmente favorável ao contribuinte.

Pelas mesmas razões, nego provimento ao recurso de ofício quanto a esse item para manter a decisão de primeiro grau pelos seus próprios fundamentos.

CONTA 13200117 - DESCRIÇÃO 023.062 - PROVISÃO VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANT. CLIENTE - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 585.900,64 EM 2008; E

CONTA 13200120 - DESCRIÇÃO 023.073 - PROVISÃO NOTAS CRÉDITO USD - VC - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 222.282,27 EM 2008

A DRJ afastou a autuação relativamente a este item com base nas seguintes razões:

114. Por serem insuficientes os esclarecimentos apresentados, a Contribuinte foi intimada, na diligência anteriormente mencionada, a comprovar (i) que metodologia foi usada para neutralizar os lançamentos feitos nas contas 13200120 e 13200117 em contrapartida a contas de resultados; e (ii) que a metodologia em questão produziu efeito equivalente ao de,

simultaneamente, adicionar, no mínimo, as despesas indedutíveis lançadas a débito de resultado e excluir, no máximo, as receitas não tributáveis lançadas a crédito.

115. Em sua resposta, a Contribuinte explicou inicialmente que, para as contas em foco, utilizou metodologia semelhante à descrita para a conta 10400101. Recordamos que, para esta conta, a Contribuinte usava a metodologia M2, que consiste em excluir o saldo final e adicionar o saldo inicial, excluído no período anterior.

116. Em 2008, salvo o lançamento de harmonização, todos os outros na conta 13200120 teriam contas de resultado como contrapartida, conforme relação abaixo:

Registro	Conta contábil	Contrapartida	Histórico	Valor	DIC	Nº do Arquivamento	Nº do Lçto (200)	Data do Lçto	Linha	Linha Pai	
250	Anexo VI	'0013200120	'0037400070	HARMONIZ BRGAAPXIFRS - DEZ/07 - PRV VC N.CRED USD	18.922,00	D	'28000000912008087	'2800000091	30/09/2008	37810	37791
Adoção Inicial - com contrapartida no Patrimônio Líquido				18.922,00							
250	Anexo VII	'0013200120	'0043590025	HARMONIZ BRGAAPXIFRS - SET/08 - PRV VC N.CRED USD	(24.899,27)	C	'28000000922008215	'2800000092	30/09/2008	37933	37902
250	Anexo XI	'0013200120	'0043590099	VC CAMBIAL OUT/08 - 23800053	(1.320,90)	C	'2800000112008002	'2800000111	31/10/2008	46495	46494
250	Anexo XII	'0013200120	'0043590099	VC CAMBIAL OUT/08 - 13200003/13	(33.467,99)	C	'28000001122008001	'2800000112	31/10/2008	46502	46497
250	Anexo XVII	'0013200120	'0043590099	VC NOV/08 23800053	(3.360,45)	C	'24000001362008001	'2400000136	30/11/2008	40848	40847
250	Anexo XXI	'0013200120	'0043590098	VC NOV/08 AR EM USD - 13200003/13	(150.931,59)	C	'28000001332008001	'2800000133	30/11/2008	41184	41179
Total de Registros a Crédito no Ativo - com contrapartida (a Débito) no Resultado do Exercício				(213.980,20)							
250	Anexo XIV	'0013200120	'0043590025	ESTORNO VAR CAMBIAL SET/08	284,82	D	'28000001172008003	'2800000117	31/10/2008	46553	46547
250	Anexo XIV	'0013200120	'0043590025	ESTORNO VAR CAMBIAL SET/08	5.977,27	D	'28000001172008001	'2800000117	31/10/2008	46552	46547
250	Anexo XIX	'0013200120	'0043590099	VC CAMBIAL OUT/08 - 23800053	1.320,90	D	'28000001312008002	'2800000131	01/11/2008	41166	41165
250	Anexo XX	'0013200120	'0043590099	VC CAMBIAL OUT/08 - 13200003/13	33.467,99	D	'28000001322008001	'2800000132	01/11/2008	41173	41168
250	Anexo XXXI	'0013200120	'0043590025	VC DEZ/08 AR EM USD - 13200003	5.355,12	D	'28000001592008001	'2800000159	31/12/2008	90295	90290
250	Anexo XXXII	'0013200120	'0043590098	VC NOV/08 AR EM USD - 13200003/13	150.931,59	D	'28000001602008001	'2800000160	01/12/2008	90306	90301
Total de Registros a Débito no Ativo - com contrapartida (a Crédito) no Resultado do Exercício				197.337,69							

117. Dessa forma, teria havido um movimento total de R\$ 16.642,51 (=R\$ 213.980,20 - R\$ 197.337,69) a débito de contas de resultado, que deveriam ser adicionados ao lucro líquido. O ajuste teria ocorrido por meio de adição de R\$ 18.922,00 e exclusão de R\$ 2.279,49, conforme se verificaria no LALUR (fls. 894 e 896).

118. Para a conta 13200117, salvo o lançamento de harmonização, todos os outros teriam ocorrido em contrapartida à conta de resultado 43590098, conforme tabela abaixo, que indica um débito total de R\$ 10.062.670,91 para ser adicionado ao lucro líquido de 2008:

Histórico		Conta Patrimonial			Conta de Resultado	
Nº	Histórico do Lançamento	Nº Lçto ECD	#13200117 ECD	#37400070 ECD	#43590098 ECD	ECD
1	Anexo VI HARMONIZ BRGAAPXIFRS - DEZ/07 - PRV ADTOS USD	'2800000091	416.731,00	37807 (416.731,00)	37862	
2	Anexo VII HARMONIZ BRGAAPXIFRS - SET/08 - PRV ADTOS USD	'2800000092	(13.032.587,02)	37929		13.032.587,02 38064
3	Anexo XII VC CAMBIAL OUT/08 - 25100030	'2800000112	(15.176.687,38)	46501		15.176.687,38 46506
4	Anexo XIV ESTORNO VAR CAMBIAL SET/08	'2800000117	12.615.856,02	46551		(12.615.856,02) 46561
5	Anexo XX VC CAMBIAL OUT/08 - 25100030	'2800000132	15.176.687,38	41172		(15.176.687,38) 41177
6	Anexo XXI VC NOV/08 AR EM USD - 25100030	'2800000133	(14.591.922,76)	41183		14.591.922,76 41189
7	Anexo XXXI VC DEZ/08 AR EM USD - 25100030	'2800000159	(9.645.939,91)	90294		9.645.939,91 90300
8	Anexo XXXII VC NOV/08 AR EM USD - 25100030	'2800000160	14.591.922,76	90305		(14.591.922,76) 90311
TOTAL			- 9.645.939,91	- 416.731,00		10.062.670,91

119. A referida adição constaria do LALUR na forma das parcelas R\$ 416.731,00 (fl. 894) e R\$ 9.645.939,91 (fl. 896).

(...) [o parágrafo 120 omitido trata do ano-calendário 2009, que será analisado no trecho do voto relativo ao recurso voluntário]

*121. Em atenção aos questionamentos contidos no item 62.2 da Resolução 12.000.375 e após análise da documentação apresentada, a Fiscalização concluiu: (i) que a metodologia adotada pela Contribuinte cumpre a função de ajustar adequadamente o lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009; e (ii) que a referida metodologia foi corretamente aplicada (Informação Fiscal de fls. 1771/1772).*

*122. Sendo assim, deve-se exonerar a Contribuinte da parte do lançamento que se refere às contas 13200117 e 13200120, e diz respeito a faltas de adição em 2008. (...)*

Mais um item similar aos anteriores, pois foi diligenciado e o seu resultado, confeccionado pela própria autoridade diligenciante, foi integralmente favorável ao contribuinte.

Pelas mesmas razões, nego provimento ao recurso de ofício quanto a esse item para manter a decisão de primeiro grau pelos seus próprios fundamentos.

Aqui, porém, o lançamento foi mantido em relação ao ano-calendário de 2009. Dessa forma, será esse tópico tratado na parte abaixo do voto dedicada ao recurso voluntário.

### **Multa qualificada**

Como damos provimento ao recurso voluntário, logo abaixo neste voto, esse item ficaria prejudicado.

De todo modo, ainda que fosse mantido o crédito tributário relativo ao valor principal, seguramente, como decido pela DRJ, não deve prosperar a qualificação.

Além de a autoridade lançadora não ter consignado na sua fundamentação as razões específicas para a qualificação da multa, estas razões, nem por um esforço hermenêutico podem ser aferidas das peças do processo. Afinal, na pior das hipóteses, o que foi afastado em grande medida pela própria DRJ, estariam configurados erros no registro de provisões e não atos deliberados do contribuinte para se evadir da tributação.

Deve ser negado o recurso de ofício também em relação a esse ponto.

### **Responsabilidades**

Por fim, relativamente ao recurso de ofício, também concordamos com a decisão recorrida que exonerou as responsabilidades. Afinal, o fato de ser diretor não impõe diretamente a responsabilidade por tributos da pessoa jurídica, especialmente no caso de não caracterização de uma prática dolosa.

## **Do recurso voluntário**

CONTA 13200117 - DESCRIÇÃO 023.062 - PROVISÃO VARIAÇÃO CAMBIAL ADIANT. CLIENTE - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 1.058.523,44 EM 2009; E

CONTA 13200120 - DESCRIÇÃO 023.073 - PROVISÃO NOTAS CRÉDITO USD - VC - FALTA DE ADIÇÃO DE R\$ 38.220,10 EM 2009

A DRJ manteve esse único item de autuação com base nas seguintes razões:

*120. Quanto a 2009, a Contribuinte informou simplesmente que foi utilizada a mesma metodologia, ou seja, para a conta 13200120, adicionou-se o saldo inicial (R\$ 2.279,49) e excluiu-se o final (R\$ 241.204,27), enquanto, para a conta 132000117, houve uma adição de R\$ 10.648.571,55. Não consta da Resposta nem do Laudo Complementar a relação de lançamentos feitos nas contas em questão no ano-calendário 2009, e os 34 anexos só se referem a 2008.*

*121. Em atenção aos questionamentos contidos no item 62.2 da Resolução 12.000.375 e após análise da documentação apresentada, a Fiscalização concluiu: (i) que a metodologia adotada pela Contribuinte cumpre a função de ajustar adequadamente o lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009; e (ii) que a referida metodologia foi corretamente aplicada (Informação Fiscal de fls. 1771/1772).*

*122. Sendo assim, deve-se exonerar a Contribuinte da parte do lançamento que se refere às contas 13200117 e 13200120, e diz respeito a faltas de adição em 2008. Contudo, para 2009, em relação a essas duas contas e apesar da opinião externada pela Fiscalização, o lançamento deve ser mantido, pois a Contribuinte limitou-se a afirmar que utilizou o mesmo procedimento descrito para 2008, sem comprová-lo.*

É curioso o fato de a DRJ não concordar com a conclusão da diligência realizada pela autoridade fiscal (relatório consta das fls. 1771-1772), em que consta expressamente que também para o ano-calendário de 2009 o procedimento de registros utilizada pelo contribuinte anula os efeitos das provisões indedutíveis na apuração do lucro real.

De fato, no laudo complementar (fls. 1435/1.467), consta uma longa explanação acerca da metodologia adotada para o ano-calendário de 2008, em que o perito trabalha com os valores dos registros contábeis e fiscais para demonstrar que não houve apropriação no lucro real de provisões indedutíveis, enquanto, para o ano de 2009, tece apenas a afirmação de que "O mesmo procedimento foi também adotado para o ano calendário de 2009 e seguintes".

Não nos parece, contudo, que nem o perito e nem a defesa foram omissos. Teceram com detalhes apenas um dos anos como técnica de demonstração, uma vez que a simples inferência já nos levaria à conclusão de que o contribuinte adotou o mesmo método para o ano-calendário de 2009.

E mais do que isso, o procedimento adotado pelo contribuinte foi atestado pela autoridade fiscal. Evidentemente, a interpretação da autoridade que fez a diligência não pode sobrepujar a da autoridade julgadora. Claro que o julgador não tem que se submeter a uma interpretação emanada por outra autoridade. Nada obstante, não estamos tratando de interpretações acerca de questões de direito ou da leitura de provas documentais. A autoridade diligenciante atesta que o contribuinte registrou em 2009 as provisões ora debatidas com o mesmo método adotado em 2008. Se o julgador concordou com o método para 2008, deveria ter concordado com o método também para 2009; do contrário, está negando força probatória à investigação feita pelo próprio agente fiscal.

Ao rejeitar a conclusão da autoridade diligenciante, o julgador de primeiro grau não promove uma interpretação diversa da posta por aquela autoridade, ele efetivamente desqualifica a sua capacidade para atestar uma prova. Para tal, deveria, no meu entender, se debruçar sobre documentos carreados aos autos que negassem a afirmação da autoridade diligenciante ou determinar nova diligência para infirmar a primeira.

Dizer que não há prova a favor do contribuinte, quando a própria autoridade fiscal diligenciante afirma que o oposto, é, no meu sentir, uma apreciação equivocada acerca dos meios probatórios. Afinal, não é incomum a determinação de diligência para que a autoridade fiscal ateste a ocorrência de fatos por meio da verificação dos registros contábeis e documentos sem que se determine a juntada desses documentos ao feito. A ação da autoridade diligenciante é justamente para atestar fatos que seriam de verificação mais difíceis pela autoridade julgadora.

Enfim, uma vez que todos os demais itens de autuação foram decorrentes da compreensão equivocada da autoridade lançadora acerca do procedimento adotado pelo sujeito passivo, que os presentes itens foram escriturados corretamente, segundo a legislação tributária para o ano de 2008, que um laudo técnico atesta que tal procedimento foi adotado também para o ano de 2009 e, finalmente, que um agente fiscal, na condição de diligenciante, faz a mesma afirmação, não me cabe além de dar provimento à defesa também quanto a este item e, desse modo, dar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso de voluntário com o fito de afastar a autuação remanescente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Processo nº 19515.720777/2013-45  
Acórdão n.º **1401-001.992**

**S1-C4T1**  
Fl. 2.043

---