



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

**Processo n°** 10183.724196/2013-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.453 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA  
**Recorrente** SINAGRO PRODUTOS AGROPECUÁRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

**VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIMES DIFERENTES.**

Devem ser reconhecidas pelo regime de competência as variações monetárias, tanto ativas, quanto passivas, relacionadas a direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte decorrentes de índices ou coeficientes estabelecidos legal ou contratualmente.

Contudo, variações cambiais provenientes de contratações em moeda estrangeira devem ser reconhecidas pelo regime de Caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2011).

**ESTOQUES. VALORIZAÇÃO. LEI 11.638/2007. RTT.**

As alterações introduzidas pelas Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração do contribuinte e na apuração do lucro líquido do período, não terão efeitos sobre as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Neste contexto, a mensuração dos valores dos estoques a valor de mercado, com o abandono do princípio contábil do custo histórico não pode afetar a apuração de tributos que utilizem o lucro contábil como ponto de partida, impondo-se a utilização do RTT, de modo a manter a neutralidade tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

## Relatório

Adoto em sua integralidade o relatório do Acórdão de Impugnação nº 14-52.192 , da 13ª Turma da DRJ de Ribeiro Preto (SP), transcrito abaixo:

Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/Cuiabá - MT, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) nº 01.3.01.00-2012-00228, concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 15.552.550,55, abrangendo os anos-calendário de 2008 e 2009, contemplando os tributos e valores a seguir descritos, incluindo-se o principal, multa de ofício de 75,00% e juros de mora calculados até 09/2013, assim divididos:

TRIBUTOS	VALORES LANÇADOS
<b>i) IRPJ</b>	<b>11.413.403,46</b>
<b>ii) CSLL</b>	<b>4.139.147,09</b>

### DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

A ação iniciou-se com o Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 26/10/2012 (fls. 60/61), ciência da contribuinte por via postal "AR" em 01/11/2012 (fls. 59) na mesma data, no qual o Fisco comunicou o início do procedimento e requisitou:

**PRAZO: 20 (VINTE) DIAS**

**ANO CALENDÁRIO: 2008 e 2009**

**A) = DOCUMENTOS SOCIAIS e LIVROS CONTÁBEIS e FISCAIS**

**a.1) = Apresentar "CONTRATO SOCIAL e SUAS ALTERAÇÕES";**

**a.2) = Apresentar Livro de Apuração do Lucro Real, devidamente escriturados e com as formalidades extrínsecas completas;**

**a.3) = ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, para desenvolver esta fiscalização será utilizada a Escrituração Contábil em Meio Magnético entregue via SPED.**

**B) = COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL**

De acordo com os sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ficou caracterizado que o contribuinte compensou indevidamente PREJUÍZO FISCAL e BASE NEGATIVA DE CSLL nos anos calendários de 2008 e 2009.

Caso confirme, a Demonstração do Lucro Real e a Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, dos respectivos anos calendários, serão recompostos e caso haja, diferença de IRPJ e CSLL os mesmos serão constituídos de ofício através da lavratura de auto de infração.

Em 14/11/2012 a fiscalizada apresentou sua resposta e informações requisitadas pela Autoridade Fiscal (fls. 62/67), inclusive Instrumento de Procuração (fl. 68) e documentos de fls. 69/133, transcorrendo, a partir daí, todo o procedimento fiscalizatório com

novas intimações fiscais e atendimento por parte da contribuinte, sendo finalizado em 24/09/2013, com a lavratura dos autos de infração agora apreciados, cuja ciência da autuada deu-se em 30/09/2013, por via postal "AR" 09/10/2013 (fl. 609).

O Fisco juntou cópias das DIPJ da contribuinte e outros documentos (fls. 134/604).

## **DA ACUSAÇÃO FISCAL**

Em Termo de Constatação lavrado no “corpo” dos autos de infração (fls.2/58), a Autoridade Tributária relatou o resumo de todo o procedimento havido, inclusive as respostas e manifestações feitas pela fiscalizada, passando ao libelo acusatório, na forma seguinte (os destaques constam do original):

### *0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÃO NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS*

#### *.DOC 001 = TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL*

*O contribuinte tomou ciência da ação fiscal em seu desfavor em 01/11/2012, para apresentar/tomar:*

- a) = Contrato Social em suas alterações;*
- b) = Livro de Apuração do Lucro Real devidamente escriturados;*
- c) = Ciência de que houve compensação de Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL, indevidamente nos anos calendários de 2008 e 2009;*
- d) = Ciência de que o SPED/CONTÁBIL entregue, será utilizada para operacionalização da ação fiscal.*

#### *DOC 002 = ATENDIMENTO DO TERMO DE INÍCIO DO PROC. FISCAL*

*Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (DOC 001) o contribuinte encaminha:*

- a) = Contratos Sociais e suas alterações(DOC 003);*
- b) = Livro de Apuração do Lucro Real dos anos calendários de 2005 a 2009(DOC 004 à 007);*
- c) = Planilhas demonstração a apuração do IRPJ e CSLL e a declaração dos mesmos em DCTF.*

### *INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS*

*Esta infração é pelo fato do contribuinte efetuar ajustes nas Demonstrações do Lucro Real e da Base*

*de Cálculo da CSLL dos anos calendários de 2008 à 2009 referente as Variações Monetárias Ativas e*

*Passivas, sem ter transações em moeda estrangeiras, conforme relatório a seguir.*

*Então, primeiramente vamos transcrever os atos legais que conceitua as Variações Monetárias, sua classificação contábil para determinar o Lucro Operacional, bem como, aquelas variações que são avaliadas quando da liquidação da correspondente operação, conforme a seguir. VARIAÇÕES ATIVAS*

*Art. 375/RIR/99 "Na determinação do Lucro Operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa*

*de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários, realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).*

*Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º)".*

#### *VARIAÇÕES PASSIVAS*

*Art. 377/RIR/99 " Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo unido do art. 375 ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º)".*

*De acordo com os atos legais acima transcritos, ficam claro que o reconhecimento das variações monetárias Ativas e Passivas serão efetuadas pelo regime de competência na escrituração contábil e serão classificadas como Receita e Despesas Financeiras respectivamente.*

#### *VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS e PASSIVAS*

*Art. 378/RIR/99 "Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:*

*I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;*

*II- conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil*

*III – atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente".*

*Conforme descrito acima, fica evidenciado que as Variações Cambiais Ativas e Passivas, estão relacionadas a direitos e obrigações em moeda estrangeiras, ou seja, cliente do exterior e fornecedor do exterior.*

#### *NOVOS DISCIPLINAMENTOS LEGAIS*

##### *1 - VARIAÇÕES MONETÁRIAS DOS DIREITOS DE CRÉDITO E DAS OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE, EM FUNÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO - REGIME TRIBUTÁRIO -*

*"Medida Provisória nº 1.991 - 16/2000, art. 30, não convertida em lei até 31/05/2008, vigorando atualmente a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 - A partir de 1º de Janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação".*

*De acordo com o ato legal acima, fica caracterizado que a regra de reconhecimento das variações monetárias dos direitos e obrigações em função da taxa de câmbio para fins tributários, passa a ser o "REGIME DE CAIXA".*

*1.1 - OPÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA - "À opção da pessoa jurídica as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência. A opção aplicar-se-á a todo o ano-calendário."*

*Automaticamente essa opção passa a ser efetuada no momento em que o contribuinte elabora a Demonstração do Lucro Real e da Demonstração da Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real, e confirmado com sua transcrição para a DIPJ e sua entrega junta A Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

#### *PROCEDIMENTO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE*

*Então, a partir de agora passamos a descrever os procedimentos utilizados pelo contribuinte que proporcionaram a redução da carga tributária incorretamente, conforme a seguir.*

*O contribuinte informou que não efetuou transação com exterior nos anos calendários de 2005 à 2009 (DOC 008 à 012) conforme constam na FICHA DE Nº 01 - DADOS INICIAIS DAS DIPJ's entregue espontaneamente.*

*Essa informação está confirmada pelas Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constantes nas respectivas DIPJ's(DOC 008 à 010) dos anos calendários de 2005 à 2007, pela fato do contribuinte não ter efetuado nenhum ajuste no que diz respeito a Variações Monetárias em função da taxa de câmbio, nas respectivas demonstrações.*

*O contribuinte apresentou lucro tributável, para o IRPJ e para a CSLL, em todos os anos calendários, com exceção do 3º Trimestre do ano calendário de 2007 que apresentou prejuízo fiscal de R\$ 91.565,31, conforme pode ser identificado nas DIPJ's originais entregues (DOC 008 a 010), informações estas, que alimentaram o sistema SAPLI = Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa da CSLL(DOC 019 e 020).*

*Com referência os anos calendários de 2008 e 2009, o contribuinte apresentou DIPJ's retificadora (DOC 011 e 012) onde identifica que a Demonstração do Lucro Real e a Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, foram efetuados ajustes (adicionando e excluindo) do resultado do respectivos anos calendários, despesas e receitas de Variações Monetárias e também compensando prejuízo fiscal e base negativa de períodos anteriores.*

*A compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de períodos anteriores da CSLL foram detectada pelo sistema SAPLI como "COMPENSAÇÃO INDEVIDA"(DOC 021), pelo fato das DIPJ's originais (DOC 008 à 010) dos anos calendários de 2005 a 2007 entregues espontaneamente pelo contribuinte, terem apresentados base de cálculo do IRPJ e da CSLL positivo, e não prejuízos.*

*Os prejuízos fiscais e bases negativas de exercícios anteriores compensados pelo contribuinte, constam apenas no Livro de Apuração do Lucro Real (DOC 004 à 006) entregue em atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal.*

*ACÇÃO FISCAL EM DESFAVOR DO CONTRIBUINTE.*

*Em decorrência da informação "COMPENSAÇÃO INDEVIDA" o contribuinte tomou ciência da ação fiscal em seu desfavor (DOC 001) para apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2005 a 2009.*

*Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal o contribuinte apresentou o Livro LALUR (DOC 004 006), onde, as Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos anos calendários de 2005 à 2007 constante nos mesmos, apresentam prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, nos períodos de apuração:*

- a) = no 3º e 4º Trimestre de 2005;*
- b) = no 2º, 3º e 4º Trimestre de 2006;*
- d) = no 2º, 3º e 4º Trimestre de 2007.*

*Os prejuízos acima discriminados não constam no sistema "SAPLI" pelo fato do contribuinte não apresentar as DIPJ's retificadoras dos anos calendários de 2005 à 2007, sendo estes os prejuízos utilizados pelo contribuinte para compensar resultado positivo nas DIPJ's de 2008 e 2009 referente o IPRJ e a CSLL, cuja origem foi em decorrência do mesmo efetuar ajustes no resultado do exercício das variações cambiais, mesmo não tendo transação efetuada com o exterior.*

#### *INSPECIONANDO A CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE*

*O contribuinte informou em suas DIPJ's(DOC 008 à 012) que não efetuou transação com exterior, em consequência disso, não tinha o que ajustar nas Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido nenhum valor referente a Variação Cambial em decorrência da taxa de câmbio, conforme os atos legais transcritos anteriormente.*

*O contribuinte informou que não efetuou nenhuma transação com o exterior, então, inspecionamos sua contabilidade para verificar a origem das variações cambiais que deram origem aos ajustes efetuados nas Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos anos calendários de 2005 a 2009.*

*Foram identificadas as contas conforme razão contábil abaixo:*

- a) = 3313010015 - VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA - NÃO REALIZADA (DOC 017 e 018);e*
- b) = 3313020021 - VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA - NÃO REALIZADA (DOC 015 e 016).*

*Conforme as contas, verifica-se que trata-se de atualizações de direitos e obrigações em moeda corrente do País, ou seja, representam transações com clientes e fornecedores no mercado brasileiro e não clientes e fornecedores do exterior.*

*De acordo com os Atos Legais acima transcritos, e levando em consideração que o contribuinte não efetuou transação com exterior, conforme sua própria informações nas DIPJ's originais (DOC 008 à 010) e retificadoras (DOC 011 e 012) entregues, conclui-se que os ajustes efetuados nas Demonstrações do Lucro Real e nas Demonstrações da Base de Cálculo da CSLL nos anos calendários de 2005 à 2009 (DOC 004 à 007), foram efetuados incorretamente, e com isso, a Demonstração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos*

*anos calendários de 2008 e 2009. serão recompostos com a desconsideração desses ajustes, e com referência os anos calendários de 2005 à 2007, serão considerados aqueles constantes nas DIPJ's originais entregues(DOC 008 à 010).*

#### *INTIMAÇÃO AO CONTRIBUINTE*

*Em decorrência das evidências constatadas e relatadas nos itens anteriores, o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal (DOC 022) para comprovar esclarecer, através da apresentação de documentação hábil e idônea, os ajustes efetuados nas Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL nos anos calendários de 2005 à 2009, referente as variações cambiais.*

#### *DILAÇÃO DE PRAZO*

*O contribuinte solicita dilação de prazo para atender o Termo de Intimação Fiscal, dilação concedida (DOC 023).*

#### *ATENDIMENTO DO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL*

*Em atendimento (DOC 024) o contribuinte informa que as contas que deram origem aos ajustes são direitos e obrigações e que utiliza contas específicas para controlar as variações monetárias realizadas e não realizadas em cada ano calendário.*

*O importante é deixar evidenciado que os direitos a receber e as obrigações, são em decorrências de transações realizadas com clientes e fornecedores no mercado interno e não externo, com isso, os ajustes efetuados pelo contribuinte em suas Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, referente os anos calendários de 2005 à 2009( 004 à 007), foram efetuados incorretamente.*

#### *VALOR DA INFRAÇÃO "EXCLUSÃO INDEVIDA"*

*O valor da infração "EXCLUSÃO INDEVIDA" de acordo com o relatório acima, foi pelo fato da fiscalização:*

*a) Não considerar as Demonstrações do Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL constante no Livro de Apuração do Lucro Real (DOC 004 à 006) apresentado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (DOC 022), referente os anos calendários de 2005 à 2007;*

*b) Considerar as Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constante nas DIPJ's (DOC 008 à 009) originais entregues espontaneamente pelo contribuinte referente os anos calendários de 2005 à 2007, consta prejuízos apenas no 3º Trimestre/2007, não existente ajustes referentes VM.*

*c) Com referência os anos calendários de 2008 e 2009 a fiscalização não considerou:*

*c.1) As demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL apresentado no livro LALUR (DOC 006 e 007) em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, sendo as mesmas recompostas com a exclusão dos ajustes efetuados referente as Variações Monetárias nos montantes abaixo:*

Processo nº 10183.724196/2013-15  
Acórdão n.º 1402-002.453

S1-C4T2  
Fl. 3.340

	A/C 2008	A/C 2009
Variação Monetária Excluídas (DOC 006 e 007)	42.766.699,90	36.216.754,26
(-) V.C.Negativa Adicionada (DOC 006 e 007)	32.423.431,99	36.115.940,82
<b>(=) Valor Excluído indevidamente</b>	<b>10.343.267,91</b>	<b>100.813,44</b>

*Em decorrência disso, a Demonstração do Lucro Real e a Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, foram recompostos com os valores acima, e, a diferença do IRPJ e da CSLL caso haja, será exigido de ofício através da lavratura de auto de infração.*

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	10.343.267,91	75,00
31/12/2009	100.813,44	75,00

#### *Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009: art. 3o da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99*

#### *0002 SALDO INSUFICIENTE - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL*

*O valor da infração "COMPENSAÇÃO INDEVIDA" de acordo com o relatório acima, foi pelo fato da fiscalização:*

*a)= Não considerar as Demonstrações do Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL constante no Livro de Apuração do Lucro Real (DOC 004 à 006) apresentado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (DOC 022), referente os anos calendários de 2005 à 2007;*

*b)= Considerar as Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constante nas DIPJ's (DOC 008 à 009) originais entregue espontaneamente pelo contribuinte referente os anos calendários de 2005 à 2007, consta prejuízos apenas no 3o Trimestre/2007;*

*c)= Com referência os anos calendários de 2008 e 2009 a fiscalização não considerou:*

*c.1) = As demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL apresentado no livro LALUR (DOC 004 à 005) em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, e conseqüentemente os prejuízos fiscais e base negativas neles escriturados que foram utilizados pelo contribuinte para compensar com lucro de 2008 e 2009.*

*Em conseqüência disso, o valor já detectado pelo Sistema "SAPLI" (DOC 021) como "INCONSISTÊNCIAS COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E CSLL" como motivo de exceder saldo disponível, deram origem a este auto de infração*

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	2.978.393,06	75,00
31/12/2009	2.435.941,32	75,00

### *Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99 0003 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO – RTT POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO*

*Critério para Avaliação de Estoques.*

*Vamos transcrever os atos legais, que determina os procedimentos que o contribuinte deve utilizar no encerramento do período de apuração, para evitar que haja subavaliação ou superavaliação do estoque final, e com isso, proporcionar antecipação ou postergação de pagamento de imposto.*

### *ATOS LEGAIS TRANSCRITOS*

#### *CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*"Art. 289/RIR/99. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição*

*§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".*

*"Art. 292/RIR/99 Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques".*

*"Art. 293/RIR/99. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II)".*

*"DIFERENÇAS DE ESTOQUES - GLOSA DE CUSTOS E POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO - As diferenças de estoques inicial e final influenciam o resultado tributável do período, devendo ser glosado o custo apropriado a maior e exigido o imposto daí decorrente, salvo se já pago em período subsequente, hipótese que autoriza o lançamento da multa e dos juros moratórios incidentes sobre a parcela recolhida com atraso. 2º CC./23 Câmara / ACÓRDÃO 202-15.451 em 17.02.2004. Publicado no DOU em: 28.10.2004."*

### *VEDAÇÕES*

*"Art. 298. Não serão permitidas (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 5º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 5º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I):*

*I- reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões para fazer face a sua desvalorização;*

*II- deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços;*

*III - manutenção de estoques "básicos" ou 'anormais" a preços constantes ou nominais;*

*IV- despesa com provisão mediante ajuste ao valor de mercado, se este for menor, do custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço".*

#### *AJUSTE ESTOQUE INICIAL DE 2008 EFETUADO PELO CONTRIBUINTE*

*Inspecionando a conta de "CMV" mais precisamente o Estoque Inicial na escrituração contábil do contribuinte entregue via SPED, foi detectado que houve lançamento de ajuste (aumento) no estoque inicial em 02/01/2008 e creditando a conta de "Lucro Acumulado" com o histórico "AJUSTE REF ESTOQUE"(DOC 013).*

*O procedimento adotado pelo contribuinte proporcionou superavaliação do CMV no ano calendário de 2008 e conseqüentemente redução indevida do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, acarretando postergação de pagamento de IRPJ e CSLL do ano calendário de 2008, conforme demonstração razão contábil do CMV (DOC 014).*

*Em decorrência desse fato, o contribuinte foi intimado(DOC 025) para esclarecer esse procedimento adotado através da apresentação de documentação hábil e idônea, caso não esclareça, a Demonstração do Lucro Real e da Base da Contribuição Social Sobre o Lucro será recomposta, e a diferença de IRPJ e CSLL caso haja, será exigido de ofício através da lavratura de auto de infração.*

#### *RESPOSTA DO CONTRIBUINTE*

*O contribuinte apresentou "RAZÃO CONTÁBIL DA CONTA RESERVA DE LUCROS e do ESTOQUE INICIAL (DOC 026)" que demonstra que o ajuste foi efetuado em decorrência da Lei nº 11.638/2007, creditando a conta de Reserva de Lucro no Patrimônio Líquido (DOC 013).*

*Como o ajuste efetuado no estoque inicial fez parte da apuração do CMV (DOC 014) do ano calendário de 2008, conforme destacado em "NEGRITO" pela fiscalização, a contrapartida do mesmo, ou seja, Reserva de Lucro (DOC 026) teria que ser realizado ajuste no FCONT pelo contribuinte para manter a neutralidade tributária, fato que o contribuinte não efetuou.*

*Abaixo, demonstraremos os procedimentos contábeis e fiscais que deveriam ser aplicados pelos contribuintes em atendimento a Legislação Comercial e Fiscais a partir de 01/01/2008, para que houvesse neutralidade tributária em virtude da avaliação do estoque inicial ao preço de mercados e conseqüentemente aumento do CMV na contabilidade societária.*

#### *LEI Nº 11.638/2007*

*"Ari. 182.*

*§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do*

*caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado".*

#### *REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO = RTT*

*Foi instituído pela MP nº 449, de 7 de Dezembro de 2007, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com a finalidade de neutralizar os reflexos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007.*

*Para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, ainda que por opção, as alterações introduzidas na legislação societária a partir de 1º de janeiro de 2008, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins fiscais, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de Dezembro de 2007.*

*O RTT foi instituído com o objetivo de preservar o princípio da neutralidade fiscal das mudanças inseridas no padrão contábil brasileiros, ou seja, não aumentando e nem diminuindo a carga tributário no período de apuração.*

*A IN nº 949/2009 da RFB, fixou os procedimentos a serem adotados pelas pessoas jurídicas na busca da neutralidade tributária, a saber:*

*"I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto Sobre a Renda, já deduzido das participações de terceiros nos lucros;*

*II- utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária vigentes em 31 de dezembro de 2007, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;*

*III- determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e*

*IV- ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III".*

*Em decorrência dessa necessidade, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição - Fcont (Artigos 7º e 9º da IN RFB nº 949/2009.*

*O Fcont é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária vigente em 31 de dezembro de 2007.*

*Os lançamentos do Fcont segue o padrão estabelecido pelo ADE Cofis nº 31/11, quais sejam:*

*Lançamento tipo "X" - utilizados para informar os lançamentos da escrituração comercial que devem ser desconsiderados do resultado tributável, embora estejam em conformidade com as práticas contábeis vigentes. Com base nessa informação o Fcont estorna o lançamento.*

*Lançamento tipo "F" - utilizados para informar os lançamentos contábeis não efetuados na escrituração comercial, mas que devem ser considerados na determinação do resultado tributável em conformidade com a legislação vigente em 31 de dezembro de 2007.*

*O Lucro Real é apurado a partir do resultado do período apurado segundo os critérios da legislação tributária, resultado esse que ainda está sujeito aos ajustes por adição, exclusão e*

*compensação nos termos da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Lançamento tipo "N" - são os utilizados na ECD (Contabilidade Societária).*

*Como se percebe nos atos legais acima transcritos o contribuinte deveria:*

*a)= lançar o aumento do estoque inicial no montante de R\$ 5.197.344,27 em contrapartida na conta intitulada "AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL" no Patrimônio Líquido, e ali permanecer enquanto não realizado;*

*b)= Com a baixa dos estoques, o CMV foi contabilizado por um valor superior ao de custo de aquisição, devido encontrar-se avaliado pelo valor de mercado, com isso, proporcionou redução do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL;*

*c)= O contribuinte deveria realizar o valor escriturado no Patrimônio Líquido (DOC 013) efetuando o Ajuste no Fcont, neutralizando o efeito do aumento do custo na formação do resultado do exercício, proporcionando a neutralidade tributária em detrimento da Contabilidade Societária ter sido avaliada pelo valor de mercado.*

*Tendo em vista o sujeito passivo não ter efetuado o ajuste decorrente do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, ocasionando postergação do pagamento do imposto de renda e também da csll, em virtude do aumento do custo das mercadorias vendidas em decorrência de avaliação do estoque inicial ao valor de mercado (DOC 013) e não ter oferecido a tributação a sua contrapartida lançada do patrimônio líquido (DOC013), o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, foram recompostos, e caso haja diferença de IRPJ e CSLL os mesmos serão constituídos de ofício através da lavratura de auto de infração.*

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
02/01/2008	5.197.344,27	75,00

Enquadramento Legal

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, a do Decreto-Lei nº 1.598/77*

## **DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Os autos de infração foram lavrados em 24/09/2013, formalizado e protocolizado o processo administrativo pertinente e estão juntados às fls. 2/58.

A ciência da contribuinte fez-se em 30/09/2013, por via postal "AR" (fl.609).

## **DA IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA**

Cientificada dos lançamentos, a autuada, por procuradora constituída (instrumento às fls. 665/668) ofertou, em 29/10/2013, sua peça impugnatória (fls. 628/664), juntando documentos de fls. 671/3056, na qual, depois de fazer um breve resumo dos fatos, pontuou a impugnação nos seguintes tópicos:

### **Quanto à Infração nº 001**

Ao descrever os fatos, assevera que para obtenção dos valores tributáveis de 2008 e 2009, respectivamente de R\$ 10.343.267,91 e R\$ 100.813,44, a Fiscalização teria optado por (os destaques constam no original):

1) *Não considerar as demonstrações do Lucro Real e Base de Calculo da CSLL constante do LALUR (DOC 004 a 006) apresentado pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal, anos calendários 2005 a 2007.*

2) *Considerar as Demonstrações do Lucro Real e da Base de Calculo da CSLL constante da DIPJ ( DOC 006 e 007 ) originais entregues espontaneamente pelo contribuinte anos calendários 2005 a 2007, reconhecendo o prejuízo apenas no terceiro trimestre de 2007.*

3) *Não considerar as Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL apresentado no LALUR ( DOC 006 e 007 ) em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, sendo que as mesmas foram recompostas com a exclusão dos ajustes efetuados referente as Variações Monetárias. Neste particular, vê-se claramente, um peso e duas medidas. O mesmo LALUR que não foi considerado como meio para demonstrar o Lucro Real e Base de Calculo da Contribuição Social nos anos calendários 2005 a 2007, foi considerado para apurar o Lucro Real e Base de Calculo da Contribuição Social no ano calendário 2008. Apenas, o Autuante, dividiu o Livro em dois documentos, um DOC 004 a 006 e outro DOC 006 a 007, ou seja, doc. fls. 85 a 89, LALUR ano calendário 2005 e 2006, doc. fls. 90, Lalur 2007 e doc. fls. 91 a 106, Lalur ano calendário 2008. Na verdade foi apresentado a fiscalização dois Livros LALURs, o de nº 002, referente aos anos calendários 2005 a 2008 e outro de nº 003, ano calendário 2009, a segregação feita se presta apenas para confundir.*

### **Quanto à Infração nº 002**

Acerca da infração 002 por saldo insuficiente e conseqüente compensação indevida de prejuízo fiscal, ressalta a Impugnante que:

*o saldo do SAPLI utilizado para recompor os prejuízos e a base negativa acumulados, conforme esclarece o Autuante, foi o existente em 31/12/2007, abastecido com as declarações originais dos anos calendários 2005 a 2007 apresentadas espontaneamente, ou seja, partiu-se de um saldo de prejuízo no valor R\$ 63.681,33, desprezando o real prejuízo apurado no LALUR nº 002 apresentado, relativos aos anos calendários 2005 a 2008, o qual teve com lastro as planilhas da apuração do IRPJ e CSLL elaboradas com base no Balancete do Razão (escritas contábil), nestas estão demonstrados que o prejuízo acumulado existente em 31/12/2007 é de R\$ 14.629.580,11 e não de R\$ 63.681,33 e os tributos apurados foram integralmente declarado em DCTF. Dessa feita, ao demonstramos a improcedência da exigência referente a exclusão indevida cai por terra esta pretensão, ou seja, ela é decorrente.*

### **Quanto à Infração nº 003**

Argumenta que a:

*suposta supervalorização de estoque em razão de avaliação ao preço de mercado, no valor de R\$ 5.197.344,27, é apenas e tão somente, contabilização de Investimento, em mercadorias, de Sociedade em Conta de Participação, cujas receitas delas decorrentes foram tributadas e recolhidos pelo Lucro Presumido, nos termos da legislação de regência.*

Passa, sequencialmente, a analisar as infrações, expondo que, no ramo do agronegócio em que atua:

*os agentes que movimentam esse negócio não utilizam moeda corrente, o real praticamente não existe. Todas as transações da grande cadeia são realizadas em grãos, vinculado ao dólar americano, haja vista uma valorização ou desvalorização da moeda estrangeira tem efeito imediato de ganho ou perda. Não reconhecer esses Fatos Contábeis e seus efeitos na escrita contábil e nos resultados comerciais e fiscais é subverter o objetivo da ciência contábil, pois não estará cumprindo a sua função básica. A contabilidade existe para registrar Fatos Contábeis e Fatos Contábeis são os eventos que provocam ou podem vir a provocar efeitos no patrimônio e no resultado, seja ele contábil ou fiscal.*

*- o fluxo de insumos e grãos e moeda de referência, assim como as amarras de garantia e baixa de direito e obrigações, são os seguintes:*

*1- Em uma ponta esta uma multinacional, no nosso caso, a SINGENTA e a ARISTA e OUTRAS, as quais desempenham os seguintes papéis:*

*a) Fornecedoras de insumos agrícolas para revenda aos produtores rurais, pela revendedora, no caso a impugnante.*

*b) Recebe por Endosso, como garantia, o Contrato de Venda Antecipada de grãos firmado, em dólar americano, entre a Comercial Exportadora e a revendedora de insumo, a SINAGRO.*

*2- No meio está uma Comercial Exportadora, que executa as seguintes atividades:*

*a) Compra da Revendedora de insumos agrícolas, no caso em apreço a impugnante, os grãos que foram recebidos dos produtores rurais em pagamentos aos insumos comprados.*

*b) Pela compra antecipada dos grãos, firma contrato em dólar com a Revendedora de Insumo e Vendedora de grãos, no caso a SINAGRO, com fechamento na entrega dos grãos.*

*3- No meio também está a Revendedora de Insumos, a Sinagro Produtos Agropecuários, ora impugnante, que executa as seguintes funções:*

*a) Compra insumo da Multinacional e revende aos produtores rurais mediante contrato em grão e/ou em dólar, com garantia de uma CPR - Cédula de Produtor Rural.*

*b) Vende antecipadamente os grãos a uma Comercial Exportadora firmando contrato em dólar americano.*

*c) Transfere o Contrato em dólar americano firmado com a Comercial Exportadora, mediante endosso, à multinacional fornecedora de insumos, como garantia do pagamento dos insumos comprados.*

*d) Realiza a baixa da transação no momento em que o produtor rural liquida o contrato de compra de insumo, pelo valor do dólar do dia do pagamento. Com o pagamento realizado pelo produtor rural, encerra o ciclo e a transação está completa, perfeita e acabada, não havendo pagamento os direitos da revendedora estão garantidos por CPR e as suas obrigações garantida com o Contrato Endossado, ambos vinculado ao dólar americano.*

*4- Na outra ponta do ciclo fica o Produtor Rural, que desempenha as seguintes tarefas:*

- a) *Compra os insumos da revendedora para pagamento em saca de grãos e/ou dólar americano, dá como garantia uma Célula de Produtor Rural.*
- b) *Produz os grãos e entrega ao revendedor de insumos para pagamento da obrigação, no valor do dólar do dia do pagamento, com a entrega dos grãos encerra a cadeia.*

*Em síntese, pode dizer que o ciclo do agro negócio, embora seja realizado entre nacionais, é 100% dolarizado, ou seja, todos os direitos e obrigações são vinculados e liquidados em dólar americano, pelo valor do dia do pagamento realizado pelo Produtor Rural. Não reconhecer esses efeitos monetários é tornar a escrita contábil imprestável e o resultado econômico e fiscal é uma falácia. A Autoridade Lançadora desprezou todo esse ciclo e preferir simplificar, apegando tão somente na hipótese de que não existe transação em moeda estrangeira entre nacionais e para justificar os insuficientes saldos de prejuízos fiscais e bases negativas nos anos calendários de 2008 e 2009, desconsiderou a escrita contábil, o LALUR e DCTF, apegando apenas na falta retificação das DIPJs dos anos calendários de 2005 a 2007, que resultou na base de controle de prejuízos e um saldo a menor que o impugnante faz jus, tanto em relação ao IRPJ, como em relação a CSLL.*

Formula questionamentos defendendo ser necessária a consideração da variação cambial mesmo em casos em que as partes não estão domiciliadas no exterior, e que,

*- a legislação do IRPJ e da CSLL determina que os contratos vinculados a moeda estrangeiras devem ser ajustados para apurar o resultado fiscal, não havendo qualquer menção de territorialidade e domicílios das partes contratantes. Ainda, conforme a especificidade das transações do agro negócio, que dolariza toda a transação, não nos resta dúvida de que os direitos e obrigações da impugnante devem ser ajustados pela variação da moeda estrangeira. Dessa forma a impugnante, desde o ano calendário de 2005 ajusta saldos dos direitos e obrigações com base em seus contratos realizados em dólar. Para comprovar as praticas contábeis e fiscais, segue anexos, os Balancetes do Razão, anos calendários 2005 a 2009, embora, em relação aos anos calendários de 2008 e 2009 podem ser obtidos no Sped Contábil. Ainda, para demonstrar os critérios e índices de ajuste, segue anexos, os DEMONSTRATIVOS DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS, anos calendários de 2005 a 2009. Nestas estão demonstradas em planilhas e resumos de todos os direitos, cliente por cliente, os ganhos e as perdas, o primeiro contabilizado como variação cambial ativa e o segundo como variação cambial passiva, assim como todas a e obrigações, fornecedores por fornecedores, os ganhos e as perdas, o primeiro contabilizado como variação cambial ativa e o segundo como variação cambial passiva;*

*- nos anos calendários de 2005 a 2009, a interessada optou pelo regime de caixa para reconhecimento dos ganhos e perdas com os ajustes monetários na apuração do IRPJ e da CSLL e fez a opção com entrega da DCTF, infelizmente, por negligência, o serviço auxiliar contábil, não tenha retificadas as DIPJs anos calendários de 2005 a 2007. Inclusive, segue em anexos as DIPJs anos calendários 2005 a 2007, devidamente preenchidas comprovando aos saldos de apuração constantes do LALUR nº 002, anos calendários 2005 a 2008, infelizmente por lapso elas não foram transmitidas;*

*- se o Auditor Autuante, não concordasse que os ajustes dos valores contabilizados como ganhos ou perdas cambiais, então deveria considerar os ganhos como receita financeira e as perdas como despesas financeiras, procedendo, assim a reconstituição da base de calculo do IRPJ e da CSLL, pelo regime de competência, desprezar esses efeitos como fez o Auditor Autuante, é inaceitável. Veja que as informações prestadas no curso da fiscalização, em especial, os Livros Razões, Balancete Trimestrais e Planilhas de apurações trimestrais do*

*IRPJ e CSLL, disponibilizados para as fiscalização e anexos a esta impugnação, no entanto, o Auditor Autuante, preferiu simplificar optando por caminho menos trabalhoso;*

Aduz ter adotado o "regime de caixa", que "a opção foi feita na DCTF", e que, "caso fosse reconstituído o valor do IRPJ e da CSLL com base no LALUR e escrita contábil, conforme já demonstrado, o resultado seria o seguinte":

Saldo de Prejuízos Operacionais.....	R\$ 14.629,580,11
Lucro Antes da Compensação.....	R\$ 10.660.193,88
Prejuízo Compensado.....	R\$ 3.042.074,39
Infração Operacional Sujeita ao Percentual de 75% .....	R\$ 0,00
(=) Saldo do Prejuízo Antes das Compensações.....	R\$ 14.629.580,11
Limite de Compensação de 30% Utilizado.....	R\$ 3.042.074,39
<b>Saldo de Prejuízo Acumulado Após Compensação( LALUR)..</b>	<b>R\$ 11.587.505,72</b>
Saldo de Prejuízos Operacionais em 31/12/2008.....	R\$ 11.587.505,72

Lucro Antes da Compensação 2009.....	R\$ 8.119.804,42
(-) Prejuízo Compensado 30%.....	R\$ 2.435.941,32
<b>Saldo de Prejuízo Acumulado ( LALUR.....</b>	<b>R\$ 9.151.564,43</b>

Especificamente acerca da infração 003, argumenta que:

*A Autoridade Lançadora considerou uma infração no valor de R\$ 5.197.344,27 como sendo avaliação de estoque ao valor de mercado, enquanto na verdade o fato contábil é investimento, em mercadoria, nas Sociedades por Contas de Participações, denominadas DVA Especialidades Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda e DVA Agro do Brasil Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda, cujas receitas decorrentes das vendas das respectivas mercadorias foram devidamente tributadas pelo Lucro Presumido, conforme demonstraremos a seguir:*

*1- Em dezembro de 2007 foram criadas as Sociedades de Fato em Conta de Participações, entre a SINAGRO produtos Agropecuários e a DVA Especialidades Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda e DVA Agro do Brasil Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas, sendo a SINAGRO a sócia ostensiva e as outras sócias ocultas, nos termos da legislação de regência que permite a existência de sociedades em conta de participação formal e informal*

*2-O investimento da sócia ostensiva, a SINAGRO, foi realizado através da incorporação de estoque de mercadorias existente no dia 02/01/2008, no valor de R\$ 5.197.344,27, conforme registros contábeis, constantes do Balancete do Razão, nas seguintes contas e registros:*

*Estoques de Mercadoria conta 1129010026- onde se identificam os seguintes fatos contábeis,foi transferido do estoque da Sinagro Produtos Agropecuários para o Estoque das Sociedades DVA Especialidades Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda e DVA Agro do Brasil Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda, sendo contabilizado como compras de mercadorias pelas sociedades DVAs e a contrapartida contabilizado como aporte de capital, conforme comprova os Balanços Patrimoniais e Balancetes das DVAs, onde comprovam os exatos valores apontados pelo Auditor Autuante. Também nos Balanços Patrimoniais e Balancetes das DVAs estão registradas as vendas, as quais foram tributadas pelo Lucro Presumido, conforme DARF de recolhimento em anexo. Registra-se também o lucro do exercício em que plenamente reconhecido pelo Impugnante em sua DIPJ.*

Reporta-se a juntada do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação e "Balanços, Balancetes e Razão das sociedades em contas de participações, DVA Especialidades Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda e DVA Agro do Brasil Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda, os quais comprovam inequivocamente os fatos tributáveis e as transações comerciais, assim como, identificamos no Razão, no Balancete do Razão e na DIPJ da SINAGRO, sócia ostensiva, a contabilização e a demonstração na DIPJ das transações das supra citadas sociedade em conta de participações e recolhimentos dos IRPJ e CSLL apurados pelo regime de Lucro presumido", e continua:

*Os acréscimos de estoques, contabilizados em 02/01/2008, visualizados pela Autoridade Lançadora e interpretado como ajuste ao valor de mercado, nada mais é que investimentos nas sociedades em contas de participações, os quais não tiveram nenhum reflexo no CMV da impugnante e os estoques baixadas por vendas pelas sociedades em contas de participações no ano calendário de 2008 foram tributados pelo Lucro Presumido, conforme comprovantes de recolhimento do IRPJ e CSLL, em nome das mesmas.*

*- as sociedades em contas de participações, DVA Especialidades Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda e DVA Agro do Brasil Comércio Importação e Exportações de Insumos Agrícolas Ltda, por consentimentos mútuos, foram encerradas em 17/04/2009, conforme comprova distrato e Ata lavrada na mesma data, mediante a devolução de capital, nos termos nela prevista.*

*- pelos fatos demonstrados e comprovados, deve ser excluído da base da exigência fiscal, o valor de R\$ 5.197.344,27 imputado como postergação de pagamento do IRPJ pela Autoridade Lançadora, por não ter qualquer efeito sobre o CMV, muito menos supervalorização de estoque e, ainda por ter sido pago todos os tributos incidentes na vendas do supra citados estoque, inclusive o IRPJ e CSLL, este apurado pelo regime de Lucro Presumido.*

Apresenta em relação à exigência de CSLL razões de defesa de semelhante teor e finaliza formulando pedido de:

*a) improcedência dos lançamentos do IRPJ e CSLL, anos calendários 2008 e 2009.*

*b) Ajustes dos saldos de Prejuízos Fiscais no Sistema SAPLI, anos calendários 2005 a 2009, conforme demonstrado no LALURn° 001 e 002*

c) *Ajustes dos saldos da Base Negativa no Sistema SAPLI, anos calendários 2005 a 2009, conforme demonstrado no LALURnº 001 e 002. (fls. 663/664).*

Encerra a impugnação relacionando os documentos que a acompanham (fls. 663/664).

Passo, agora, a complementar o presente relatório.

Da análise das alegações da recorrente, a DRJ em Ribeirão Preto - SP julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário. Veja-se abaixo a ementa desta decisão:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008, 2009

**NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

**VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. DIFERENÇAS.**

A expressão variação monetária engloba a atualização do valor monetário de direitos e obrigações decorrente de variação cambial, no caso de operações em moeda estrangeira, ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, no caso de operações em moeda nacional.

**VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. TRIBUTAÇÃO.**

A teor dos artigos 375 e 377, do RIR/1999, as variações monetárias, ativas ou passivas, em função de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, sobre direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte devem ser reconhecidas pelo regime de competência.

Já as variações cambiais, decorrentes de contratações em moeda estrangeira, por força do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2011, podem ser reconhecidas no momento de suas liquidações, ou seja, pelo regime de Caixa.

**ESTOQUES. VALORIZAÇÃO. LEI 11.638/2007. RTT.**

As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e artigos 37 e 38, da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração do contribuinte e na apuração do lucro líquido do período, não terão efeitos sobre as bases impositivas do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Neste contexto, a mensuração dos valores dos estoques a valor de mercado, procedida pela autuada, com o abandono do princípio contábil do custo

histórico, ainda que apoiada nas normas das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, não pode afetar a apuração de tributos que utilizem o lucro contábil como ponto de partida, impondo-se a utilização do RTT, de modo a manter a neutralidade tributária.

#### APLICAÇÕES EM SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. REGISTROS.

Os valores entregues ou aplicados na SCP pelos sócios pessoas jurídicas deverão ser por eles classificados em conta do ativo - investimentos. Já na SCP tais valores deverão compor seu Patrimônio Líquido, o que não se viu nos autos.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão acima transcrita, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário dirigido a este Conselho, sem inovar em seus argumentos ou pedidos.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões.

Não há Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, a questão de mérito pode ser dividida em dois grandes temas:

a) o primeiro é determinar se os direitos e obrigações da Recorrente são ou não em moeda estrangeira e se seus ganhos ou perdas monetárias são decorrentes de índices de preço (receita ou despesa financeira) ou se são decorrentes de variação do preço da moeda (variação monetária ativa ou passiva), pois no primeiro caso os ganhos ou perdas integrarão o resultado da empresa pelo regime de competência e, no segundo, pelo regime de caixa e ajustes no LALUR, que foi o caminho tomado pela Recorrente.

b) em segundo lugar, verificar se a mensuração dos valores dos estoques a valor de mercado, com o abandono do princípio contábil do custo histórico, ainda que apoiada nas normas das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, pode ou não afetar a apuração de tributos que utilizem o lucro contábil como ponto de partida, considerando o Regime Tributário de Transição. (RTT).

Como não há preliminares, passo ao exame do mérito.

### **1. Infração 01 e 02 – São indevidos os registros contábeis a título de variações cambiais ativa e passiva**

Para o contribuinte, analisando o mesmo contrato analisado na decisão recorrida, de fls. 1350 a 1354, “a Autoridade Julgadora de Primeira Instância fez afirmações absolutamente desconectadas e conflitantes em relação às cláusulas pactuadas constantes do Contrato”. Para o contribuinte, o preço em reais fixado no contrato “serve apenas para estabelecer a paridade inicial entre as moedas e que o vendedor que recebeu antecipadamente pagará o valor de US\$ 14,50 dólares por saca independente de qualquer variação do preços no mercado”. Pergunta, e depois responde: “qual é o valor que o vendedor vai entregar o produto? A resposta é simples: entregará a saca do produto a US\$ 14,50” para concluir que, desta forma, o contrato em questão é “dolarizado”.

Para entender o que o contribuinte entende por “dolarizado”, ele esclarece: “na entrega do produto o preço, como já fora dito, será sempre o valor do dólar do dia da entrega, vezes o valor da saca fixado em dólar, no caso, US\$ 14,50”, concluindo: “não se trata, portanto, de mera atualização”.

Mais adiante, para confirmar o quanto entendido pela i. Autoridade Julgadora, afirma o contribuinte que “concordamos plenamente com a expressão que ... JAMAIS a vendedora irá receber dólar, será sempre em moeda nacional”.

Ou seja, o contrato é indexado em dólar, mas a parte sempre receberá, ao final, o valor correspondente em reais, conforme a cotação do dia do pagamento. Trata-se, sim, de mera indexação.

Passa então o contribuinte a citar outros contratos que, segundo sua ótica, estão firmados em moeda estrangeira.

À vista dessa dolarização típica do agronegócio, indaga o contribuinte: “somente os direitos e obrigações contraídas em moeda estrangeira, com devedor e credor domiciliados no exterior estão sujeitos à ajuste cambial ativo e passivo?”. Responde: “entendemos que não. (...) conforme a especificidade das transações do agronegócio, que dolariza toda a transação, não nos resta dúvida de que os direitos e obrigações da Recorrente devem ser ajustados pela variação da moeda estrangeira”.

À vista desse entendimento, a Recorrente adotou o regime de caixa para reconhecer seus ganhos e perdas com os ajustes monetários na apuração do IRPJ e da CSLL, afirmando que sua prática está em perfeita consonância com os arts. 375, 377 e 378 do RIR/99.

Como bem disposto na decisão recorrida, equivoca-se a Recorrente em sua interpretação. O art. 375 do RIR/99 é expresso no sentido de que, “na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual (...)”. (sublinhei)

Esclarece, por fim, o parágrafo único, do citado art. 375:

“Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.” (sublinhei)

Não se discute que a Recorrente está sujeita, em razão de seus contratos, a apurar receitas ou despesas financeiras. No entanto, o que se deve atentar, como bem disposto na decisão recorrida, é para a origem dessas receitas ou despesas, pois podem nascer em função da taxa de câmbio ou em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Essa diferenciação tornou-se relevante com a edição da MP 1.991/2000 e a MP 2.158-35/2001, que passou a permitir que variações monetárias de direitos de crédito e obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, pudessem ser consideradas apenas quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa).

Como já evidenciado acima, este Julgador entende da mesma forma que o i. Relator do acórdão recorrido: os contratos da Recorrente são indexados ao dólar e não firmados em dólar, de tal forma que não se lhe aplica os benefícios fiscais trazidos pela MP 2.158-35/01, mas a regra geral, disposta no art. 375, do RIR/99, o que confirma a correção da fiscalização por ocasião da constituição dos respectivos créditos tributários, os quais mantenho, inclusive reflexos na adequação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL no LALUR.

## **2. Infração 03 – Regime Tributário de Transição – RTT. Postergação do pagamento do imposto**

Para o contribuinte, em apertada síntese, “são duas as variáveis presentes na infração, ou seja, i) a atualização, a valor de mercado, do estoque inicial da autuada, elevando-o em R\$ 5.197.344,27 e, ii) a presença de sociedade em conta de participação – SCP, às quais teria sido vertido o estoque valorizado”.

Prossegue o contribuinte no sentido de entender que não se aplica ao caso em comento as regras do RTT, discordando frontalmente da posição do i. Relator do acórdão recorrido, que defende a necessidade de adoção do RTT para obter a neutralidade fiscal perdida com a valorização dos estoques e seu reflexo imediato no CMV – Custo da Mercadoria Vendida, bem como, por consequência, na apuração do IRPJ e CSLL.

De se observar, inicialmente, que as informações lançadas no Livro Razão da Recorrente, cujas páginas foram reproduzidas na decisão da DRJ de Ribeirão Preto, está claro que o estoque terminou no ano de 2007 no importe de R\$ 26.789.932,36 e, devidamente ajustado, passou, em 02.01.2008 para R\$ 31.987.276,62, ou seja, uma variação de R\$ 5.197.344,27, tendo, como contrapartida contábil, conta do Patrimônio Líquido – PL – Lucros ou Prejuízos acumulados, o que também não está correto, uma vez que cria um “lucro artificial”, sem que sobre tais valores tenha ocorrido qualquer incidência tributária.

A consequência contábil dessa avaliação do estoque é uma superavaliação do CMV no ano-calendário de 2008 e consequente redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, como bem apontou a autoridade fiscalizadora.

Essa distorção poderia ter sido corrigida pela adoção do regime do RTT, mas não foi o posicionamento adotado pelo contribuinte, ensejando a autuação.

Em sua defesa, aponta a contribuinte que essa reavaliação não afetou o seu CMV, uma vez que tal estoque foi integralizado como capital em SCP's.

Essa afirmação é desmentida pelo Livro Razão do contribuinte, no qual, analisando-se a conta do CMV, observa-se lançamentos a débito, referentes ao ajuste de estoque realizado em janeiro/08, o que significa aumento do valor do CMV e, desta forma, como dito acima, com reflexos no IRPJ e CSLL, atraindo a obrigatoriedade da adoção do RTT para neutralizar esse reflexo tributário, independentemente de, após os ajustes, integralizar, de fato, os estoques nas SCP's.

Aliás, adotando as premissas do v. Acórdão recorrido, a Recorrente, se de fato fez o aporte dos estoques nas SCP's, deixou de contabilizá-los de maneira correta, permitindo concluir, nos moldes da decisão recorrida que, “basta uma simples análise dos balancetes de todas as envolvidas para se confirmar que o valor discutido de R\$ 5.197.344,27 não se estampa em nenhuma rubrica, como pretende a impugnante”.

Desta forma, mantenho os créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL em relação ao valor de R\$ 5.197.344,27.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo íntegros os créditos tributários constituídos a título de CSLL e IRPJ.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei