ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.005803/00-87

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10480.005803/00-87
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.897 – 1ª Turma**
Sessão de	08 de novembro de 2018
Matéria	IRPJ - POSTERGAÇÃO
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	DROGAJATO DISTR. PROD. QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração do custo de mercadorias para revenda deve ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que a contribuinte tiver direito.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS OPERACIONAIS

Veículos automotores podem ser úteis e necessários para atividade empresarial, mas o contribuinte deve comprovar tal necessidade e utilidade sempre que questionado pela fiscalização, que pode entender ser tal comprovação insuficiente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício) e Rogério Aparecido Gil (suplente convocado para eventuais substituições). Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto.

Relatório

Trata-se de processo administrativo consubstanciado na lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fl 3-16) no valor total de R$ 448.380,26, referentes ao ano-calendário de 1997, acrescido de multa e juros de mora, por suposta subavaliação de estoque final, que levou a majoração indevida de custos e postergação de impostos, além da glosa de despesas desnecessárias às atividades da empresa.

Diante de tal autuação, a fiscalizada apresentou impugnação (e-fl 189-202), que foi julgada improcedente pelo acórdão nº 11-18.410 (e-fl 325-343), pela 4ª Turma da DRJ/REC, em 16 de março de 2007. Veja-se a ementa desta decisão:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Ano-calendário: 1997
>
> PRELIMINAR DE NULIDADE.
>
> Estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sem preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.
>
> SUB AVALIAÇÃO DE ESTOQUES.
>
> A subavaliação de estoques acarreta majoração do custo das mercadorias revendidas, com consequente redução do resultado tributável do período.
>
> POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.
>
> O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração do custo de mercadorias para revenda deve ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que a contribuinte tiver direito.
>
> FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.
>
> Em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106 do Código Tributário Nacional, exonera-se a multa isolada lançada por falta de pagamento da multa de mora em recolhimentos intempestivos, porquanto revogado o dispositivo legal que amparava a exigência.
>
> DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA.
>
> Compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade.
>
> TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL.
>
> O entendimento adotado com relação aos autos de infração reflexos acompanha o do auto matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito entre eles.

Inconformada com a manutenção do lançamento, a autuada interpôs recurso voluntário (e-fl 348-365), alegando, em sede preliminar, cerceamento ao amplo direito de defesa pela suposta falta de dispositivo legal específico que tipifique a infração ensejadora do auto de infração. Já no mérito, a autuada manifestou-se sobre os seguintes tópicos:*(i)*a subavaliação de estoque final de mercadorias, postergação e majoração de custos, glosa de custos majorados/postergados (e-fl 352);*(ii)leasing* de bem não intrinsecamente relacionado com a atividade operacional da empresa – glosa de despesa de leasing;*(iii)*contabilidade como meio de prova;*(iv)*tributação reflexa: CSLL;*(v)*inaplicabilidade dos juros Selic;*(vi)*in dubio pro reu; e*(vii)*compensação.

Ato contínuo, o Primeiro Conselho de Contribuintes, do julgamento do mencionado recurso, rejeitou a preliminar de nulidade e deu provimento parcial ao recurso da contribuinte, reconhecendo o lançamento como correto no tocante a subavaliação de estoques, porém entendo como necessária e operacional a despesa com a aquisição do veículo Mitsubishi Pajero para o regular desenvolvimento das atividades da empresa. No que diz respeito a compensação, esta foi indeferida pela falta de comprovação dos valores a serem compensados e da origem do respectivo crédito, sendo considerada insuficiente apenas a apresentação da DIPJ como prova de seu crédito. Os juros moratórios também foram mantidos. Tal decisão ficou registrada sob o acórdão nº 101-97.066 (e-fl 418-427); veja-se a ementa:

> PRELIMINAR – NULIDADE. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal, se o lançamento esta revestido das formalidades previstas no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.
>
> IRPJ. SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES – POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO – MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS.
>
> A subavaliação de estoques acarreta a postergação do pagamento.
>
> DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS OPERACIONAIS – Veículos automotores são necessários para atividade empresarial, independentemente do objeto social da empresa, competindo ao Fisco a comprovação de que o referido bem não é utilizado para as atividades empresariais.

Na sequência, a União, representada pela PGFN, interpôs recurso especial (e-fl 431-446) alegando divergência de entendimento sobre da imposição do ônus da prova na comprovação de custos e despesas para fins de sua dedutibilidade perante a legislação do IRPJ.

O despacho de admissibilidade (e-fl 452-454) deu seguimento ao recurso, registrando que a simples leitura dos acórdãos paradigmas bastaria para a comprovação da divergência alegada. Confira-se :

Para comprovar a divergência, a recorrente apresentou paradigmas abaixo, cujas ementas, no que é pertinente, estão assim redigidas:

> ●Acórdão n° 103-22.318, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes
>
> IRPJ - DESPESAS NÃO COMPROVADAS
>
> Não tendo a contribuinte logrado comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os dispêndios apropriados como despesas operacionais revela-se procedente a glosa fiscal.
>
> IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA

> Compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade.
>
> ●Acórdão n° 105-14.150, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes
>
> INDEDUTIBILIDADE DE GASTOS COM AUTOMÓVEIS
>
> A utilização de veículos de propriedade da empresa, quando não provada a sua utilização no transporte de empregados, diretores e clientes, no desempenho de sua atividade própria, não autoriza a dedutibilidade dos gastos de sua manutenção.

A simples leitura das ementas antes reproduzidas mostra o dissenso aventado pela recorrente.

De fato, enquanto o Acórdão recorrido fala em impor ao Fisco "a comprovação de que o referido bem não é utilizado para as atividades empresariais", os paradigmas exprimem posição reversa, o primeiro asseverando competir ao contribuinte, "o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua e*f*etiva realização, necessidade, normalidade e usualidade", e o segundo, no mesmo diapasão, que, "quando não provada a sua utilização no transporte de empregados, diretores e clientes, no desempenho de sua atividade própria, não autoriza a dedutibilidade dos gastos de sua manutenção".

Em suma, diante de situação fática com o mesmo contorno, exararam-se entendimentos divergentes.

As contrarrazões do contribuinte (e-fl 511-518) questionam o conhecimento do recurso especial, dizendo não haver divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apontados pela PGFN, posto que a situação fática é diferente. Basicamente, para a recorrida, enquanto que o acórdão recorrido autorizou a dedução da despesa com aquisição de veículo necessário para a prática das atividades da empresa, os acórdão paradigmas trataram de situações diversas: "*no primeiro, tem-se uma discussão genérica sobre ônus da prova, mas não se sabe nem qual seria a despesa em discussão (fala-se até em comprovação da realização da despesa, o que não está em discussão no caso presente); no segundo, baseada em fatos e provas, a Turma Julgadora concluiu que: 1) a atividade da empresa não precisa de Jaguar ou Cherokee; 2) os veículos são de alto luxo; 3)houve intimação da fiscalizada para comprovar a situação dos bens (se ao menos havia uso compartilhado), mas a intimação não foi atendida*".

Quanto ao mérito, a contribuinte reforça o argumento de que o acórdão recorrido deve ser mantido porque não há nos autos elementos que indiquem que a utilização do veículo foi em benefício exclusivo do sócio. Ademais, o veículo não é de luxo, como são os citados nos acórdãos paradigmas (Jaguar e Cherokee); em verdade trata-se de veículo movido a diesel, tração nas quatro rodas, transmissão manual e apenas 97 HP de potência, sendo sim de grande porte, mas também de alta durabilidade e segurança, requisitos necessários para os sócios que representam a empresa no desenvolvimento de suas atividades.

Houve também interposição de recurso especial por parte do contribuinte (e-fl 528-535), tratando dos efeitos da postergação tributária em relação aos períodos subsequentes à ocorrência do fato gerador.

O despacho de admissibilidade (e-fl 607-610) deu seguimento ao recurso. Transcreve-se abaixo as ementas dos acórdãos paradigmas levados em consideração para a determinação da divergência jurisprudencial identificada:

> Acórdão n° 1101-001.241
>
> "GLOSA DE DESPESAS DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE ICMS. POSTERGAÇÃO DE DESPESA. ALEGAÇÃO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. Não subsiste a exigência fundamentada em postergação de despesa dissociada de investigação acerca das repercussões tributárias da dedução da despesa nos períodos de competência, além da alegada suspensão da exigibilidade dos débitos tributários, esta hábil a impedir, em tese, a dedução daqueles valores no período de competência."
>
> Acórdão nº 1102000.865
>
> "POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Reconhece-se os efeitos da postergação tributária em relação aos períodos subsequentes à ocorrência do fato gerador lançado nos quais o Contribuinte faz prova do recolhimento do tributo postergado."

As contrarrazões da Procuradoria (e-fl 612-623) questionam o seguimento do recurso especial, alegando que os requisitos da divergência jurisprudencial e do prequestionamento não foram satisfeitos. Procura afastar a divergência alegada pelo contribuinte, dizendo que o contexto fático dos acórdãos paradigmas e recorrido é diferente, pois, para a Procuradoria o acórdão recorrido, no que pese ter mantido o lançamento, não afirma que a postergação tributária somente pode ser admitida para um único período posterior.

Esclarece, ainda, que o excerto abaixo reproduzido, citado pelo despacho de admissibilidade como sendo parte do voto condutor do acórdão recorrido é, na verdade, trecho do Auto de Infração.

> "percebe-se a orientação da Câmara a quo no sentido apontado pela recorrente ao se analisar excerto do voto condutor do acórdão recorrido destacado no recurso especial e abaixo reprisado: "a empresa incorreu em postergação do IRPJ e da CONSOC do ano de 1997 até onde os valores positivos dos seus resultados fiscais no ano de 1998 alcançaram as diferenças de estoque identificadas; e, em majoração de custos do ano de 1997 no montante em que essas diferenças de estoque ultrapassam os resultados do 1998".

Ainda questiona o fato de que o recurso especial do contribuinte apontou o artigo 6º, §4º, do Decreto Lei 1.598/77, como a legislação que está sendo interpretada de forma divergente, porém tal dispositivo se quer foi citado no acórdão recorrido, não se configurando, portanto, o prequestionamento.

No mérito, aduz que não existindo prova do recolhimento postergado, resta somente uma mera alegação de pagamento que não pode ser considerada para fins de lançamento, devendo ser mantido o acórdão recorrido integralmente no tocante a esta matéria, já que o devedor não apresentou provas do pagamento.

Finaliza sua argumentação tratando da nulidade. Diz que o possível erro na apuração da base de cálculo não é suficiente para anular o lançamento, sendo este o caso de uma "mera impropriedade que pode ser adequada facilmente". Afirma, ainda, que o artigo 59

do Decreto nº 70.235/72 não se aplica, pois o lançamento foi realizado por autoridade competente sem a ocorrência da preterição do direito de defesa.

A informação fiscal apresentando novo cálculo do imposto devido encontra-se às e-fls 491-493.

É o relatório.

Voto

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI - Relator

Conhecimento – Recurso Especial da Procuradoria

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, tendo sido indicados dois acórdãos paradigmas em relação ao tópico objeto do referido recurso especial, qual seja, imposição do ônus da prova na comprovação de custos e despesas dedutíveis perante a legislação do IRPJ, devidamente considerados no despacho de admissibilidade (p. 452/454) para fins de comprovação da divergência. O contribuinte apresentou contrarrazões (p. 511/518), nas quais questiona o conhecimento do recurso especial da Procuradoria quanto à inexistência de comprovação de divergência entre o v. acórdão recorrido e os ditos paradigmas, dado que a situação fática entre eles seria diferente.

Defende o contribuinte que o v. acórdão recorrido funda-se em discussão que envolve normalidade, necessidade e usualidade de despesa de *leasing* com veículo para fins de reconhecimento de sua dedutibilidade e que nos acórdão paradigmas, o primeiro trata de discussão genérica sobre ônus da prova e, o segundo, baseado em fatos e provas, que a atividade da empresa não precisa de um Jaguar ou Cherokee (carros de luxo) e que houve intimação para fiscalizada comprovar a situação dos bens, mas a intimação não foi atendida, para concluir que, no presente caso, a decisão foi no sentido de não ser possível permitir-se que a fiscalização simplesmente alegue a indedutibilidade de uma despesa sem indicar ao menos uma consideração fática para tanto, não sendo possível dizer que "a compra de um veículo Mitsubishi constitui, por si só, despesa indedutível. É necessário motivação, até mesmo para possibilitar a defesa.

Com a devida vênia, a insurgência do contribuinte quanto ao conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, de certa forma, insere-se na análise de mérito.

Contudo, entendo ter sido demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos à colação em razão de que naquele ficou assentado que "veículos automotores são necessários para atividade empresarial, independentemente do objeto social da empresa", cabendo ao fisco a comprovação de que não seriam e, nos paradigmas, que "a utilização de veículos de propriedade da empresa, quando não provada a sua utilização no transporte de empregados, diretores e clientes, no desempenho de sua atividade própria, não autoriza a dedutibilidade dos gastos de sua manutenção" (105-14.150, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes) e que "compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade" (103-22.318, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

Desta forma, preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Conhecimento – Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial do Contribuinte é tempestivo, tendo sido indicados dois acórdãos paradigmas em relação ao tópico objeto do referido recurso especial, qual seja, divergência acerca da necessidade de postergação em períodos subsequentes (art. 6º, § 4º, do Decreto-Lei 1.598/77), tendo em vista subavaliação de estoque final (EF) no encerramento do ano-calendário 1997, aumentando, consequentemente, o custo das mercadorias vendidas (CMV = EI + COMPRAS – EF) e, por consequência, postergando o IRPJ e CSLL devidos, devidamente considerados no despacho de admissibilidade (p. 607/610) para fins de comprovação da divergência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (p. 612/623), nas quais questiona o conhecimento do recurso especial do contribuinte por falta de comprovação da divergência, notadamente em relação ao contexto fático dos acórdãos paradigmas e recorrido serem diferentes. Afirma que o acórdão recorrido, em momento algum, entra na questão específica de se admitir a postergação para um só período ou para períodos subsequentes e que o dispositivo apontado pelo contribuinte – art. 6º, § 4º, do Decreto-Lei 1.598/77, sequer foi citado, não cumprindo o requisito do prequestionamento.

Com a devida vênia, o art. 171, do RIR/80, transcrito pela própria Procuradoria em suas contrarrazões, é cópia do art. 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, de tal forma que, ainda que indiretamente, o assunto foi devidamente prequestionado.

A similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas decorre da aplicação do referido dispositivo legal, na medida que a possibilidade de postergação de tributos, no caso, IRPJ e CSLL, decorre da inexatidão de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, acarretando a postergação de pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real em qualquer período base, o que se verifica nos paradigmas acostados – 1101-001.241 e 1102-000.865.

Desta forma, preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Superadas as preliminares de conhecimento, passo ao exame do mérito dos recursos especiais.

Em síntese, a Procuradoria traz em seu recurso especial, para fins de análise deste Colegiado, a questão da dedutibilidade de despesa incorrida com *leasing* de veículo, questionando o v. acórdão recorrido que admitiu, de forma geral, que "veículos automotores são necessários para atividade empresarial, independentemente do objeto social da empresa, competindo ao Fisco a comprovação de que o referido bem não é utilizado para as atividades empresariais", e apresentando, por outro lado, v. acórdãos paradigmas nos quais não se admite, de maneira geral, que despesas com veículos são necessariamente dedutíveis e o ônus da prova dessa dedutibilidade caberia ao contribuinte.

Além da questão de direito subjacente à discussão, mister apresentar-se o contexto fático no caso concreto: o contribuinte adquiriu um veículo Mitsubishi Pajero,

descrito em detalhes na nota fiscal de aquisição (p. 185), pelo sistema de *leasing* e utilizou as despesas com o *leasing* para deduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL na apuração do lucro real. A empresa contribuinte tem como atividade principal o "Comércio Atacadista de Produtos Farmacêuticos, Médicos, Ortopédicos e Odontológicos" (p. 26), estando sediada na cidade de Recife-PE.

A fiscalização, para justificar a indedutibilidade dessa despesa, informa, no TVF, às p. 19, item 2., que solicitou as comprovações e as informações a respeito, sendo informado tratarem-se de arrendamento mercantil feito com a empresa FIBRA LEASING S/A de um veículo importado novo, marca Mitsubishi PAJERO, adquirido para usufruto do seu sócio majoritário.

De posse dessa informação, concluiu, nos termos do art. 13, II, da Lei nº 9.249/95, que não sendo comprovado pelo contribuinte que essa despesa estivesse intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização de bens e serviços característicos da atividade desenvolvida pela empresa, estaria vedada a dedução, justificando a sua glosa para fins de apuração do lucro real. Reveja-se a previsão do dispositivo legal mencionado:

> Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:
>
> (…)
>
> II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando **relacionados intrinsecamente** com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
>
> (…)
>
> (Grifos meus)

Pois bem, no caso sob análise, entendo assistir razão a recorrente, pois o laço intrínseco entre a contraprestação de arrendamento mercantil de bem móvel (veículo Mitsubishi Pajero) e a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa não restou suficientemente comprovado nos autos.

Se analisarmos com afinco a fundamentação da recorrida desde sua impugnação até suas contrarrazões, percebe-se que o único momento em que de fato ela se dispõe a justificar com mais detalhes a necessidade do veículo em comento, foi nesta última peça e, ainda assim, não o faz satisfatoriamente, pois apenas informa que é empresa distribuidora e que o usuário precisa deslocar-se, especialmente para locais de difícil acesso, a fim de desenvolver sua atividade principal, a venda de produtos químicos e farmacêuticos por todo o Estado de Pernambuco, acrescentando, também, que a escolha do veículo baseou-se nos critérios de durabilidade e segurança para as viagens em prol da empresa.

Registre-se, também, que não é o modelo do veículo em si que levou a lavratura do auto de infração, mas sim o fato de a despesa não ter sido comprovada pelo sujeito passivo como necessária, normal e usual para a empresa.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, pode ser sintetizado, para fins de análise deste Colegiado, na ocorrência de subavaliação de estoque final no encerramento do ano-calendário 1997, o que redundou em custo da mercadoria vendida – CMV maior e, consequentemente, redução indevida do lucro real, base de cálculo do IRPJ e CSLL no encerramento do ano – 31.12.1997 e, por outro lado, redução do custo no ano-calendário 1998, tendo em vista que o "ESTOQUE FINAL" de 1997 é o "ESTOQUE INICIAL" de 1998, observando-se a figura da postergação tributária, devidamente normatizada em seus efeitos no art. 6º, do DL 1.598/77 e art. 171, do RIR/80, fundamento legal do v. acórdão recorrido.

Em resumo, insurge-se o contribuinte, através de seu recurso especial, pela aparente limitação da fiscalização ao fato ocorrido no encerramento do ano-calendário 1997, em 31.12.1997, que, de fato, afetou a apuração do lucro tributável no ano-calendário 1998, mas que não considerou o ano-calendário 1999, tendo em conta que, à vista da autuação, concluiu-se que o contribuinte teve prejuízo fiscal em 1998, não aproveitado em 1999.

Esclarecendo os fatos observados pela fiscalização, o contribuinte, ao valorar o seu estoque final em 31.12.1997, por ter mercadorias antigas e novas em estoque, com quantitativo maior de antigas, considerou a média de preços para a apuração do estoque final. A fiscalização, por sua vez, utilizou o valor das últimas compras para dar preço ao estoque e, desta forma, gerou-se uma diferença entre o estoque apontado pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização no montante de R$ 1.110.393,00.

Como já dito alhures, o CMV – Custo da Mercadoria Vendida é apurado pela fórmula – CMV = EI + Compras – EF, onde EI = Estoque Inicial e EF = Estoque Final.

Assim, quanto menor o estoque final, maior o custo da mercadoria; se o custo da mercadoria é maior, menor será a base de cálculo do IRPJ e CSLL (lucro); se o lucro é menor, o contribuinte deixou de pagar o IRPJ e CSLL efetivamente devidos em relação ao fato gerador encerrado em 31.12.1997.

Mas, como demonstrado na fórmula acima, o EF de 1997 é igual ao EI de 1998. O raciocínio, então, se inverte, pois quanto menor o estoque inicial, menor o CMV, maior a base de cálculo do IRPJ e CSLL e maior o tributo a ser recolhido.

Ou seja, o tributo não pago em 1997, acabou sendo pago em 1998, acaso não houvesse nova subavaliação do EF em 1998.

Vejamos o disposto no art. 6º, e parágrafos pertinentes, do DL 1.598/77:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

De se observar que o erro do contribuinte está devidamente normatizado nos parágrafos do art. 6º acima transcrito, justificando o lançamento realizado no contido no parágrafo 5º.

Verifica-se que a fiscalização reconheceu que no fato gerador encerrado em 31.12.1998 o contribuinte pagou mais IRPJ e CSLL, decorrentes da postergação de 1997 e, no cálculo realizado, excluiu o pagamento, realizando a constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte, em 31.12.1997, pelo valor líquido.

Embora o contribuinte questione a não verificação dos efeitos dessa alteração do valor do estoque final em 31.12.1997 para o fato gerador de 31.12.1999, não traz em sua defesa elementos que permitam, em sede de recurso especial, fazer qualquer juízo de valor quanto aos mesmos, pois não demonstrados. A afirmação de que o ajuste realizado pela fiscalização teria transformado lucro existente em 31.12.1998 em prejuízo, não foi demonstrada e, consequentemente, também não o foi para fins de verificação de eventual inexatidão no lucro/prejuízo de 31.12.1999.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o v. acórdão recorrido íntegro por seus próprios fundamentos e pelos argumentos acima dispendidos.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei