



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

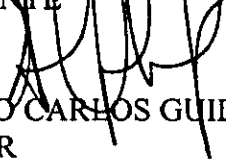
Processo nº : 10768.048938/95-36
Recurso nº : 147945
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1992
Recorrente : LAFARGE ALUMINOSO DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 14 de junho de 2007
Acórdão nº : 103-23070

MATÉRIA DE FATO. É de se reconhecer a improcedência da exigência fiscal na parte em que o contribuinte colaciona aos autos elementos que ratificam suas alegações recursais. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LAFARGE ALUMINOSO DO BRASIL LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba autuada a título de "omissão de receita por falta de registro de compras" (diferenças de estoque), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
RELATOR

Formalizado em: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Aloysio José Percinioda Silva, Marcio Machado Caldeira, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Recurso nº : 147945
Recorrente : LAFARGE ALUMINOSO DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por LAFARGE ALUMINOSO DO BRASIL LTDA. em face de acórdão proferido pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE FORTALEZA – CE, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 1991

Ementa: VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

As aplicações de recursos em despesas pré-operacionais devem ser escrituradas no Ativo Diferido para posterior amortização. Procede a glosa de variação monetária passiva a esse título quando o sujeito passivo, apesar de reiteradamente intimado, não logra comprovar que tais valores decorreram de atividade comercial já em operação pela empresa.

OMISSÃO DE RECEITA DIFERENÇAS DE ESTOQUES.

A diferença algébrica positiva encontrada no confronto entre a contagem física de estoques de produtos, e a revelada pela movimentação de entradas e saídas, somada ao inventário inicial, configura omissão de receita por falta de registros de compras.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Ano-calendário: 1991

Ementa: IRRF LANÇADO COM BASE NO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.

Tendo em vista que o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988 (Ato Declaratório Normativo nº 06/96), é de se considerar indevido o lançamento relativo ao Imposto de Renda na Fonte lançado a esse título.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1991

Ementa: APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA.

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75%, do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1991

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Lançamento Procedente em Parte"

O caso foi assim relatado pela E. Delegacia Regional de Julgamentos recorrida,
verbis:

"Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ e reflexos, fls. 02/08 e 55/70, no valor total de 301.161,15 UFIR, incluindo encargos legais.

2. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 03/05, foram apuradas as seguintes infrações:

2.1. Outros Resultados Operacionais - Glosa de Variações Monetárias Passivas - a empresa subtraiu inapropriadamente, em desacordo com a legislação tributária, por estar em fase pré-operacional, a título de variação monetária ativa, o valor de Cr\$ 386.320.744,00. Esta situação de fase pré-operacional está caracterizada na demonstração citada pela não existência de "variações monetárias ativas", "receitas e despesas financeiras" e "saldo credor ou devedor de correção monetária", além do registro de valor em amortizações do diferido do Ativo (anexo A). Enquadramento legal: arts. 157, § 1º, 191 e §§, 254, inciso II e parágrafo único, 209, inciso II, alínea "a", e 387, inciso I, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIRI80.

2.2. Omissão de Receitas não contabilizadas -Instada a explicar (por escrito), através de "Termo de Verificação e Intimação" datado de 20/07/95, o(s) motivo(s) da existência da diferença algébrica encontrada no confronto entre a contagem física de estoque do produto "Clinquer de Cimento Hidráulica Aluminoso Secar 51 BTF" (Código NBM 2523100000), realizada pela empresa (conforme cópia da folha nº 5 do "Registro de Inventário"), e a revelada pela movimentação de entradas e saídas somada ao inventário inicial, respondeu a empresa, através de documentação anexada ao presente, onde não logra, em qualquer momento, explicar plausivelmente tal divergência. Enquadramento legal: arts. 157, § 1º, 163, 172, parágrafo único, 179, 182 e 387, inciso II, do RIRI80.

3. Foram lavrados os seguintes autos de infração:

3.1. Principal:

3.1.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, auto de infração às fls. 03/08 no valor total de 202.224,50 UFIR, incluídos encargos legais.

3.2. Reflexos:

3.2.1. Imposto de Renda Retido na Fonte -IRRF, fls. 55/61, no valor total de 47.566,74 UFIR, incluindo encargos legais.

3.2.2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, fls. 62/66, no valor total de 50.816,31 UFIR, incluindo encargos legais.

3.2.3. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -Finsocial, fls. 67/70, no valor total de 553,60 UFIR, incluindo encargos legais.

4. Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 27/11/95, fls. 03, 55, 62 e 67, apresentou o contribuinte impugnação em 27/12/1995, fls. 76/82, alegando em síntese que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Da Inexistência de Omissão de Receitas

-A diferença algébrica apurada na autuação ora impugnada, entre a contagem física do estoque do produto "Clinker de Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF" ("Clinker Secar") e a revelada pela movimentação de entradas e saídas somada ao inventário inicial tem por fundamento valores que não refletem a realidade dos fatos alegados.

-Assim é que consta do auto de infração o seguinte demonstrativo referente ao citado produto:

Estoque inicial = 0

Entradas = 2.084,36 ton

Saídas = 359,00 ton

Estoque Demonstrativo = 1.725,36 ton

Estoque no "Registro de Inventário" = 2.035,80 ton

Diferença algébrica = 310,44 ton (a mais no estoque)

- Inicialmente esclarece a Impugnante que efetivamente ocorreu uma perda durante o processo de importação do "clinker secar". Conforme consta da nota fiscal de importação do produto em tela (anexo 2, fls. 92/153), verifica-se que a quantidade previamente contratada pela Impugnante era de 2.084,36 ton.. Entretanto, por questões químicas, de umidade e manuseio, quando foi feita a pesagem desse produto no estabelecimento da Impugnante constatou-se que havia ocorrido uma perda de 48,56 ton, que representa uma diferença de 2,3% sobre o total adquirido.

-Dessa forma, no período-base de 1991, a quantidade de "clinker secar" efetivamente armazenada no estabelecimento da Impugnante era de 2.035 ton, quantidade essa que permaneceu inalterada até o final do período conforme consta do inventário do produto em tela (anexo 2).

-Não obstante a referida diferença, perfeitamente natural no contexto de transporte de longa distância e sucessivos manuseios pelo qual passou o "clinker secar" no processo de importação da França, o demonstrativo acima incorre em flagrante erro ao consignar como valor de saída desse produto a quantidade de 359 ton. Isto porque esse número refere-se a outro produto, qual seja o "cimento secar 51 BTF" (produto industrializado), consoante o que se depreende dos documentos comprobatórios da movimentação de estoque desse cimento (anexo 2).

-Ressalve-se que o "clinker secar" e o "cimento secar" são inconfundíveis, visto que aquele se constitui em matéria-prima utilizada no processo de industrialização deste.

-Conseqüentemente, o resultado do demonstrativo constante da autuação fica prejudicado, na medida em que utiliza valores de "entrada" e "saída" relativos a produtos diversos.

- Assim é que as quantidades de "clinker secar" mantidas pela Impugnante estão corretas, uma vez que, sendo o estoque inicial desse produto igual a zero, tendo sido importadas 2.084,36 ton., com perdas inerentes a essa operação no valor de 48,56 ton e não tendo havido qualquer saída no ano-base de 1991, o valor final do estoque desse produto no ano-base de 1991 era de 2.035,80 ton., conforme está consignado no registro de inventário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Da Ilegitimidade da Glosa de Variações Monetárias Passivas

- *Conforme determina o artigo 179 da Lei das Sociedades Anônimas, as despesas incorridas na fase pré-operacional, da empresa devem ser contabilizadas no ativo diferido, podendo ser posteriormente amortizadas (cf. art. 209, II, a, do RIR 80).*
- *Com base nessas regras, entendeu o Ilustre Auditor Fiscal do Tesouro Nacional ser ilegítimo o procedimento adotado pela Impugnante ao deduzir direta e integralmente do resultado do período as despesas oriundas de variações monetárias passivas.*
- *Observe-se, entretanto, que no ano-base de 1991, a Impugnante exercia duas atividades constantes de seu objeto social (conf. Contrato Social no anexo I), quais sejam, a industrialização e a comercialização de cimentos, ligas e outros produtos aluminosos.*
- *Cada uma dessas atividades encontrava-se em fases distintas de operacionalidade. Enquanto a atividade industrial estava numa fase pré-operacional, ou seja, de implementação da infra-estrutura específica, a atividade comercial já estava totalmente operacional, gerando receitas inerentes a esse ramo de atuação, conforme infere-se da existência de receitas relativas à revenda de mercadorias no valor de Cr\$ 238.781.000 (conf. anexo 3 -linha nº 6 da "Demonstração de Receita Líquida" da Declaração de IRPJ do exercício financeiro 1992).*
- *Com efeito, a regra do art 179 da Lei nº 6.404/76 somente seria aplicável no ano-base de 1991 às despesas relativas à atividade industrial da Impugnante, na medida em que esta atividade se encontrasse em sua fase pré-operacional, mas não àquelas originárias da atividade comercial, pois esta já se encontrava em fase operacional.*
- *Ressalve-se que nada impede que uma mesma empresa possua projetos ou atividades em fases distintas de operacionalidade, tendo em vista que é da própria natureza da atividade empresarial a diversificação e ampliação de seu campo de atuação.*
- *É exatamente essa a situação da Impugnante, que no ano de 1991 estava na fase de estruturação da atividade de industrialização de cimento e, ao mesmo tempo, comercializava esse mesmo produto que importava de outros países.*
- *No caso concreto as despesas de variação monetária passiva a que se refere à glosa na autuação em questão são originárias de variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio de importação de cimento (cf. anexo 3 exemplo de contrato de câmbio).*
- *Adite-se que a Impugnante declarou no ano-base de 1991 suas despesas de correção cambial passiva sob a rubrica de despesas de correção monetária passiva, pois à época não, havia previsão específica daquelas despesas na demonstração do lucro líquido constante da declaração do IRPJ.*
- *Com efeito, tendo em vista que essas despesas eram originárias da importação de cimento, integravam tais despesas a atividade comercial da Impugnante – já operacional, como visto, no ano-base de 1991.*
- *Concluir a contrario sensu seria imaginar que o cimento estaria sendo importado para industrialização, fato esse que constitui uma verdadeira antinomia, tendo em vista ser o cimento um produto acabado que, consoante o objeto social da Impugnante, somente poderia ter a finalidade de posterior comercialização.*
- *Além disso, o fundamento da regra do art 179 da Lei nº 6.404/76 é permitir que aquelas despesas que dizem respeito à implementação da infraestrutura da empresa não sejam apropriadas em relação a um único período, mas amortizadas ao longo do exercício regular das atividades da empresa. Isto porque essas despesas relacionam-se*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

com o processo de criação da empresa ou atividade por ela desempenhada e, conseqüentemente, não estão vinculadas ao resultado de um período específico.

- Relativamente às despesas glosadas na autuação ora impugnada, não se pode dizer que estivessem vinculadas à atividade então em implantação pela Impugnante, pois eram originárias de uma operação que compreendeu tão somente a importação de cimento e sua posterior revenda no mercado interno. Assim, tanto as despesas quanto as receitas dessa operação comercial estão diretamente vinculadas ao período em que foram apuradas, não havendo qualquer vinculação com períodos posteriores, daí terem sido normalmente registradas no resultado do exercício pelo regime de competência.

- São, portanto, legítimas as deduções do resultado do ano-base de 1991 das despesas originárias de variações cambiais passivas, tendo em vista a vinculação dessas despesas à atividade comercial da Impugnante - já operacional naquele período.

Das Autuações Decorrentes

- Os autos de infração de IRRF, Finsocial, Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto Sobre Produtos Industrializados decorrem diretamente do auto de infração do IRPJ acima examinado. Assim sendo, a Impugnante se reporta às suas razões acima expostas, as quais, ao determinarem o cancelamento da autuação do IRPJ, na mesma medida deverão determinar o cancelamento das citadas autuações decorrentes.

Pedido

- Pelo exposto, requer a Impugnante que seja julgada improcedente e cancelada a autuação ora impugnada, na medida em que as infrações nela apontadas não refletem a realidade dos fatos assim como estão desprovidas de embasamento jurídico.

5. Analisando a matéria, esta instância julgadora decidiu pela conversão do julgamento em diligência, com base nos fundamentos expostos na Resolução DRJ/FLA nº 68, de 04 de julho de 2003, fls. 176/182, a seguir transcritos:

I - Com relação à Omissão de Receitas por Falta de Registro de Compras (item 2 do auto de infração):

A lide relacionada ao item 2 do auto de infração envolve a suposta falta de escrituração da matéria-prima "Clinker Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF", apurada a partir do confronto entre a contagem física de estoque do produto e a revelada pela movimentação de entradas e saídas somadas ao inventário inicial.

Na peça impugnatória, o contribuinte alega que o demonstrativo elaborado pela fiscalização incorre em flagrante erro, pois as vendas consideradas no demonstrativo, correspondentes a 359 ton., referem-se a outro produto, qual seja: "cimento secar 51 BTF (produto industrializado)". Argumenta, também, a ocorrência de perda de 48,56 ton, representando uma diferença de 2,3% sobre o total adquirido.

No Termo de Verificação e Intimação, fls. 21, o autuante informa que:

Perda de Matéria-prima: não há (somente é feita a moagem da MP, que é ensacada como produto final Cimento Secar 51 BTF);

Saídas (N.F. Venda 006 a 042): 359,00 tona.

Note-se que o autuante é claro ao indicar que "não há" perda de matéria-prima, e que considerou a saída efetiva de "clinker secar", no montante de 359,00 ton., tendo por base as notas fiscais de venda, nº 006 a 042.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Por outro lado, entretanto, analisando-se as referidas notas fiscais de vendas de nº 006 a 42, anexadas pela defesa às fls. 124/153, verifica-se que consta como produto vendido o "Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF".

Além disso, o contribuinte apresentou várias notas fiscais de entrada, todas indicando a aquisição de "Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF", fls. 110/123, no mesmo período.

Portanto, os documentos acostados pela defesa contradizem com o relatado pela fiscalização, sugerindo que as vendas registradas nas notas fiscais de nº 006 a 042 são referentes à revenda da importação do "Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF" e não do "Clinker Secar" como afirma a fiscalização.

Desta forma, considerando-se que as notas fiscais, fls. 110/153, aparentemente, já eram de conhecimento da fiscalização, anteriormente à formalização da presente exigência, necessário se faz a oitiva do autuante a respeito do assunto.

A autoridade lançadora deverá também se manifestar sobre a constatação de que não haveria perda de matéria-prima, haja vista o alegado pela defesa na peça impugnatória.

Caso entenda necessário, poderão ser realizadas diligências no sentido de obter novos elementos a respeito da matéria em litígio.

II - Com relação à Glosa de Variações Monetárias Passivas (item 1 do auto de infração):

A autuada alega, em síntese, que, no ano-base de 1991, a Impugnante exercia duas atividades constantes de seu objeto social - industrialização e comercialização de cimentos, ligas e outros produtos aluminosos -, estando cada uma dessas atividades em fases distintas de operacionalidade.

Afirma que a atividade comercial já estava totalmente em operação, gerando receitas inerentes a esse ramo (Cr\$ 238.781.000), e que as despesas de variação monetária passiva a que se refere a presente glosa são originárias de variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio de importação de cimento.

Na descrição dos fatos às fls. 05, consta que "(...) esta situação de fase pré-operacional está caracterizada na demonstração citada pela não existência de "variações monetárias ativas", "receitas e despesas financeiras" e "saldo credor ou devedor de correção monetária", além do registro de valor em amortizações do diferido do Ativo (anexo A)". O autuante não faz qualquer referência às variações cambiais decorrentes da importação de cimento.

Assim, como não constam dos autos elementos suficientes para uma análise conclusiva da lide, a autoridade lançadora deverá verificar, por intermédio de diligência, se efetivamente o valor informado pelo sujeito passivo no quadro 13, linha 11, da declaração de rendimentos do período base de 1991, decorre das variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio de importação de cimento comercializado no referido ano.

6. *Em atenção, a Defic/RJO/Difis 11 procedeu aos exames solicitados, tendo anexado ao final dos trabalhos a Informação Fiscal às fls. 204/208."*

O acórdão acima ementado considerou parcialmente subsistente a impugnação e, conseqüentemente, o lançamento. Em síntese, o acórdão recorrido afastou a exigência relativa ao IRRF (fls. 55/56), ante a revogação do art. 8º do Decreto-lei n. 2.065, de 26.09.1983 pelos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

arts. 35 e 36 da Lei n. 7.713, de 1998, como também reduziu o percentual da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, "c") por força da edição superveniente da Lei n. 9.430/96 (art. 44). Manteve-se, no restante, o lançamento tal como lavrado.

Baseando-se em informações prestadas pelo agente autuante em diligência realizadas a pedido da E. Delegacia Regional de Julgamentos *a quo*, o acórdão recorrido manteve a glosa de valores relativos à variação monetária passiva ("VMP") no ano-calendário de 1991 pelo fato de que a Recorrente não teria feito prova nos autos no sentido de que tal VMP era decorrente de variações cambiais provenientes de contratos de câmbio de importação de cimento comercializado no referido ano a terceiros. Os documentos apresentados pela Recorrente demonstrariam, quando muito, o pagamento em moeda estrangeira de mercadoria adquirida no exterior, mas jamais a existência de variações cambiais negativas em montante bastante superior ao valor de referidos pagamentos, inclusive.

No que se refere à exigência relativa à omissão de receitas por suposta falta de escrituração de aquisição de mercadorias, o acórdão *a quo* afastou a alegação da Recorrente no sentido de que teria ocorrido "perda" de mercadoria durante o processo de importação (transporte e manuseio), visto que não seria crível uma perda imperceptível de 48 toneladas do produto em referência. No particular, entendeu o acórdão impugnado que *"a defendente não poderia ter se limitado na peça impugnatória a apenas firmar a existência de perda no processo de importação, sem estar lastreada com algum documento de caráter técnico (laudo pericial, catálogo, etc.) que demonstrasse o percentual de perda ocorrida no transporte e manuseio da referida matéria prima."* Ainda nesse sentido, o acórdão recorrido ressaltou que *"o documento fatura do exportador estrangeiro (às fls. 32 e 104) e a nota fiscal de entrada (NFE) da própria empresa (às fls. 33), emitida dezenove dias após aquela, período suficiente para a apuração de qualquer perda realmente ocorrida, apresentam a quantidade importada de "Clinker de Ciment Alumineux du Type Secar 51 BTF" como 2.084,36 toneladas."*

Por outro lado, não haveria que se falar em erro da autuação pela comparação de dois produtos distintos para apuração da omissão de receitas. Segundo o acórdão recorrido, a fiscalização teria entendido que o *"clinker secar e o cimento secar seriam inconfundíveis, visto que aquele se constitui em matéria-prima utilizada no processo de industrialização deste"*, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

exatamente por esse fato teria realizado a apuração da alegada diferença de estoque com base em método usualmente utilizado para verificar a diferença de estoque (*"seleciona-se determinada matéria-prima, apura-se quanto deveria haver de disponível dela através do estoque inicial mais as compras dela realizadas, extrai-se as saídas de estoque por vendas do produto manufaturado que contém a matéria-prima e por outras maneiras, e se compara com o estoque registrado no determinado período. Assim, apura-se alguma diferença ou não. A seguir pede-se ao fiscalizado justificativa para a diferença, caso se tenha verificado. Foi o que ocorreu por ocasião da fiscalização"*). Como a perda da matéria prima no curso do processo seria equivalente a zero, seria legítimo intuir que o montante de produto manufaturado comercializado (comprovado via emissão de notas fiscais) é idêntico à quantidade de matéria prima que foi retirada pela Recorrente dos respectivos estoques. Daí concluir pela procedência das diferenças apontadas pela fiscalização.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reproduz as razões de sua impugnação, no sentido de que (i) no ano de 1991 a Recorrente teria importado da França grande quantidade de cimento que, revendida no Brasil, teria resultado em receitas as quais foram devidamente computadas na determinação da base de cálculo para recolhimento dos tributos sobre a renda e o lucro, eis que sujeita à apuração pelo regime de competência; (ii) tais operações teriam revertido para a Recorrente diversas obrigações lastreadas em moeda estrangeira que, em função da instabilidade da política cambial que retratava a realidade daquele tempo, produzia grau de incerteza quanto ao verdadeiro montante – em moeda nacional – que seria efetivamente pago no dia do vencimento da obrigação, tendo em vista a variação entre a moeda estrangeira e a nacional; (iii) a Recorrente teria amargurado despesas financeiras de variações monetárias passivas em decorrência de contratos de câmbio fechados em seu nome no ano de 1991 para o adimplemento das obrigações perante os fornecedores estrangeiros de cimento; (iv) existiriam documentos suficientes no processo administrativo que atestariam a realização de significativa quantidade de aquisições de cimento no exterior a confrontar com o total amortizado da base de cálculo do IR e da CSL a título de variações monetárias passivas; (v) o agente fiscal teria incorrido em mera presunção de que as variações monetárias passivas pertencentes ao ano-base de 1991 referiam-se a operações de matéria prima (clinter) e que, sendo assim, deveriam ser amortizadas em mais de um período fiscal; (vi) tal fato acarretaria a nulidade do lançamento nessa parte; (vii) a exigência relativa à omissão de receitas seria improcedente, visto que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

divergência de números entre a matéria prima que foi importada e o que realmente foi recebido pela Recorrente e ficou em estoque em seu estabelecimento resulta de uma perda de matéria prima verificada durante o transporte na operação de aquisição; (viii) no particular, do total das 2.084,36 toneladas de clínquer de cimento Sexar 51 BTF (25.23.10.00.00) adquiridas pela Recorrente restaram 2.035,80 toneladas a salvo que foram devidamente registradas em seu estoque, redundando numa perda de aproximadamente 2,3% do total de mercadorias importadas (48 toneladas); (ix) tal quantidade seria plenamente razoável e representaria percentual inferior ao máximo previsto na legislação aduaneira (art. 526, IX, § 7º, item 1, do Decreto n. 91.030/85 – vigente à época dos fatos); (x) ainda que se cogitasse da improcedência dos argumentos supra, seria de mister a baixa dos autos em diligência para que a autoridade fiscal se pronuncie sobre a existência de prejuízos fiscais de IR e bases negativas de CSL acumulados, compensando-se o seu total com aquele devido a título de tributos no ano-base de 1991.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

VOTO

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

Para que não se alegue qualquer omissão nesse julgamento, esse Relator passa a examinar pontualmente as alegações apresentadas pela Recorrente em sede de recurso voluntário, como segue:

(i) Da glosa de despesas relativas às Variações Monetárias Passivas

Não há dúvidas a respeito da legitimidade do procedimento fiscal de glosar despesas relativas a variações monetárias passivas quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, que tal VMP decorreu de variações cambiais decorrentes da importação de produtos (no caso, cimento) para comercialização no mercado interno, tal como ocorreu no caso dos autos.

Dada a complexidade da matéria, e a necessidade de complementação de informações nesses autos, a D. Autoridade Julgadora *a quo* determinou a realização de diligência específica para verificação da veracidade das alegações da Recorrente, no sentido de que o valor informado pelo sujeito passivo no quadro 13, linha 11, da declaração de rendimentos do período base de 1991 decorreria efetivamente de variações cambiais provenientes de contratos de câmbio de importação de cimento comercializado no referido ano.

Em atenção à solicitação da D. Autoridade Julgadora de primeira instância, o agente autuante apresentou relatório de fls. 204/208, pela qual esclarece de forma categórica que a Recorrente em momento algum desincumbiu-se do ônus de comprovar a existência efetiva da VMP, como também, e principalmente, sua origem. Não há qualquer prova nos autos de que a VMP lançada na DIPJ relativa ao ano-calendário de 1991 seria devida à atividade de comércio de cimento importado da França.

Por representar com fidelidade o resultado da diligência fiscal na sede da Recorrente, esse Relator reporta-se às razões da r. decisão recorrida sobre a legitimidade da glosa de despesas relacionadas a VMP, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

"Assim, por não constarem dos autos elementos suficientes para urna análise conclusiva da lide, esta turma decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora procedesse aos exames necessários, com o intuito de verificar se, efetivamente, o valor informado pelo sujeito passivo no quadro 13, linha 11, da declaração de rendimentos do período base de 1991, decorre das variações cambiais provenientes de contratos de câmbio de importação de cimento comercializado no referido ano.

8.5. *Visando atender ao solicitado e verificar se as alegações contidas na impugnação poderiam espelhar a realidade, a fiscalização apresentou à empresa o Termo de Constatação e Intimação, fls. 188 a 190, onde solicitou a composição do valor de VMP lançado em Declaração e a documentação comprobatória que lastreou este lançamento, bem como os livros Diário e Razão que contivessem os lançamentos dos valores que compunham o referido saldo, com base nessa documentação solicitada.*

8.7. *Os livros citados (cópias das partes de interesse de fls. 194/202) e a composição do valor de VMP lançada (às fls. 203) foram apresentados pela empresa, entretanto, informa o relatório de diligência que justamente os documentos que comprovariam a propriedade do valor lançado não foram apresentados.*

8.8. *O autuante ressalta que todos os prazos de prorrogação pedidos foram concedidos e que, de forma genérica, estes documentos foram solicitados desde o início do procedimento de fiscalização, em 1995.*

8.9. *Diante deste fato, esclarece o relatório de diligência que a fiscalização ficou impossibilitada de verificar se o valor lançado realmente se originou de "variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio de importação de cimento", conforme consta da impugnação às fls. 80 do processo, com a alegação de que se tratava de cimento importado para a comercialização da empresa no ano de 1991.*

8.10. *Para justificar a afirmação, o impugnante juntou às fls. 168 a 171, como exemplo, um contrato de câmbio da Lafarge Ltda, de 437.997,00 francos franceses, correspondentes a Cr\$ 116.507.202,00, a serem pagos; um documento de operação de câmbio do vendedor da moeda estrangeira, Bamerindus do Brasil, com estes valores discriminados; a fatura do exportador francês do cimento, no valor de 437.997,00 francos franceses; e, ainda, uma Declaração de Importação de data 11/09/91.*

8.11 *Porém, toda esta documentação de câmbio é de fevereiro de 1992, não tendo relação com o ano fiscalizado. Informe-se que essa foi a única documentação de câmbio apresentada desde o início da fiscalização e, mesmo assim, não demonstra variação cambial negativa gerando despesa a ser apropriada, só apontando para o pagamento em moeda estrangeira de mercadoria adquirida no exterior.*

8.12 *Diante dos fatos acima narrados, o autuante fez a seguinte análise sobre a matéria em lide:*

Pelas Notas Fiscais de Entrada (NFE) juntadas ao processo com a impugnação (de fls. 110 a 123), temos importação de cimento com valor total de aproximadamente Cr\$ 67 milhões; podem ter havido outras importações para as quais não foram apresentadas as respectivas NFE, porém importação deste nível nunca geraria uma perda em fechamento de câmbio na monta em que foi lançada (Cr\$ 386 milhões).

De concreto, temos na Declaração de Rendimentos IRPJ (às fls. 158) o lançamento de "compras no exterior", componente do "custo das mercadorias revendidas", com o valor de Cr\$177.052.318,00. Este deve ter sido o valor de todo o cimento importado para posterior comercialização no ano de 1991, talvez até de outras mercadorias que não cimento. Levando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

em conta que a despesa glosada seria, segundo alegação do impugnante, de perdas em operações de câmbio, será que é possível que tal montante de compras no exterior, sendo o somatório de todos os contratos de câmbio no período, poderia gerar uma variação cambial negativa de Cr\$ 386.320.744,00? Não é crível.

Pela comparação do livro Razão (cópias de fls. 196/202), que reflete os lançamentos havidos no livro Diário para as rubricas em questão, com a composição da VMP (às fls. 203), temos que no Razão as rubricas que movimentaram variação cambial passiva, foram a 3.3.06.01.0228-0 -VMP -Var.Cambial Passiva -Terceiro -Outras e a 3.3.06.01.0224-8 -VMP Varo Cambial Passiva -Terceiro -Capo de Giro. Pelos lançamentos contábeis, notamos nesta 28 rubrica montantes que devem estar ligados a Guias de Importação e Faturas de Importação e na 18 rubrica não há como identificar a que estão ligados os montantes escriturados. Na composição de VMP apresentada pela empresa, foram separados montantes que estariam ligados a importações e montantes ligados a remessas para capitalização. Enfim, sem os documentos que dariam lastro a estes lançamentos, fica impossível verificar o que se refere a mercadoria importada para revenda. Deve-se notar que a importação mais significativa, pelos documentos juntados ao processo, foi de matéria-prima (às fls. 104 e 105), que, se gerou variação cambial passiva, deveria ter ido compor o Ativo Diferido, como determina a lei.

É de se notar ainda que a empresa, em sua composição de VMP (às fls. 203) denominou de "remessas para capitalização", agora com o valor de Cr\$ 386.321.205,02,

justamente o que na impugnação foi chamado de "variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio de importação de cimento".

O impugnante ressalva, às fls. 80, "que nada impede que uma empresa possua projetos ou atividades em fase distintas de operacionalidade". A fiscalização, em nenhum momento, cogitou refutar que a autuada exercesse a atividade de comércio em 1991, só que não foi -e este é o ponto mais importante de todos -comprovado, e continua não sendo, mesmo após todas as oportunidades de sê-lo, que as Variações Monetárias Passivas lançadas na Declaração de Rendimentos IRPJ seriam devidas a estas atividades de comércio, por falta de documentação comprobatória e pelos indícios apontados acima.

8.13. Desta forma, tendo por base os esclarecimentos prestados pelo autor do procedimento fiscal, e considerando-se que o sujeito passivo, apesar de diversas vezes intimado, não apresentou os documentos que efetivamente comprovassem que o valor informado no quadro 13, linha 11, da declaração de rendimentos do período base de 1991, decorre das variações cambiais provenientes de contratos de câmbio de importação de cimento comercializado no referido ano, é de se manter a exigência como formalizada."

Por tais fundamentos, é de se manter a exigência relativa à glosa de despesas aferidas com VMP.

(ii) Da omissão de receitas por ausência de escrituração de mercadoria

Tal como ressaltado em sede de relatório, a lide envolve a suposta falta de escrituração da matéria-prima "Cliner Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF" apurada a partir do confronto entre a contagem física do estoque do produto e a revelada pela movimentação de entradas e saídas somadas ao inventário inicial. Portanto, questão relevante nos autos é saber sobre a possível omissão de receitas por vendas omitidas e apuradas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

auditoria de estoque pela fiscalização, em que foi constatada uma diferença de 48,6 toneladas (2,3%) do produto em referência importado da França.

Em auditoria realizada nas notas fiscais de entrada e de saída, em confronto com o livro registro de inventário, a fiscalização constatou para a mercadoria Clinter Cimento Hidráulico Aluminoso Secar 51 BTF o seguinte:

Estoque inicial:	zero
(+) Entradas:	2.084,36t
(-) Saídas:	359,0t
(=) Estoque físico:	1.725,36 t
(-) Estoque cf. inventário:	310,44 t

Assim, o Fisco considerou que existiriam 310,44 t daquela mercadoria a mais nos estoques, o que caracterizaria a presunção de que os valores dos custos respectivos teriam sido pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa.

A Recorrente defende-se alegando a inexistência de tal diferença, pois: (i) teria ocorrido perda do produto em referência no decorrer do processo de exportação, que seriam justificadas por questões químicas de umidade e manuseio, pelo que a Recorrente teria recebido efetivamente apenas a quantidade de 2.035,8 t, embora conste da nota fiscal a quantidade de 2.084,36t; (ii) as 359,0 t tomadas pelo fiscal como saídas de “Clinter”, na verdade, se referem a saídas de outro produto, qual seja, o ‘cimento alumizado secar’, que também teria sido importado pela empresa junto à sua controladora por meio de fatura específica (114.588). Explica que tais mercadorias seriam completamente distintas, sendo o Clinter matéria prima básica que resulta no produto Cimento Secar e que, no ano de 1991, estava em fase pré-operacional, não tendo elaborado qualquer produto.

Assim, do ponto de vista da Recorrente, essa seria a equação:

Estoque inicial:	zero
(+) Entradas:	2.084,36t
(-) Saídas:	zero
(-) Estoque físico:	2.035,36 t
(-) diferença apurada pelo fisco:	zero



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Em resumo, pois, o Fisco afirma que não houve perda alguma na importação do Clinter Secar e que essa quantidade de 48,6t atribuída pela Recorrente como perda, na verdade, teria sido utilizada na fabricação do Cimento Secar. De outro lado, a Recorrente alega que a quantidade de perdas, de 48,56 t, é que justificam a diferença apontada pelo Fisco.

A matéria em referência foi julgada pela E. Terceira Turma do E. Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

“Segundo se depreende da situação acima descrita persistem as seguintes dúvidas:

- houve realmente a perda alegada pela empresa durante o transporte?

- produziu a empresa o cimento SECAR em 1991, como alega o fisco, ou as saídas de 359,t são mesmo de mercadoria importada, como alega a empresa?

Uma fiscalização calcada numa auditoria de produção deve trazer elementos mais robustos, preferencialmente, previamente obtidos, no início dos trabalhos, como, por exemplo, quando iniciou suas operações, qual a relação de todos os produtos efetivamente elaborados pela empresa durante o período fiscalizado, sua classificação fiscal, sua alíquota, seu nome comercial; bem como, o mais importante, a descrição pormenorizada do processo produtivo (fórmula), especificando os percentuais máximos e mínimos de perda, quando existentes; a existência de perda e em que montantes aproximados, nos processos de aquisição, dentre outros.

Assim, o mero “ciente” do contribuinte no Termo lavrado pelo fiscal não tem o condão de traduzir o processo produtivo da empresa.

Logo, em se tratando de lançamento fiscal calcado em auditoria de produção, esta deve ser elaborada em elementos comprobatórios compatíveis com o sistema produtivo da empresa de maneira a não restarem dúvidas quanto a suas conclusões, fato este não constatado no presente trabalho fiscal”.

Diante de tais argumentos, e da verossimilhança da alegação da Recorrente de que 2,3% do produto importado teria sido perdido durante o processo de importação e transporte da mercadoria da França até seu estabelecimento comercial estabelecido em território nacional, o recurso voluntário merece provimento nessa parte.

(iii) Da existência de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados

Não procedem as alegações da Recorrente quanto à existência de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, as quais seriam suficientes para reduzir sensivelmente o valor dos lançamentos impugnados, visto que os lançamentos fiscais consideraram tais prejuízos e bases de cálculo negativa, conforme fazem prova os próprios autos de infração de fls. 02/09 e fls. 62/66.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.048938/95-36
Acórdão nº : 103-23070

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a verba autuada a título de "omissão de receita por falta de registro de compras" (diferenças de estoque).

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2007

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO