



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

Processo nº 13052.000506/2010-35
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.552 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrentes A.T.C. Associated Tobacco Company Brasil Ltda.
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IMPOSTOS QUE NÃO INCIDIRAM SOBRE VENDAS.
INDEDUTIBILIDADE DA RECEITA BRUTA.

Só podem ser deduzidos da receita bruta os impostos que incidiram sobre vendas.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Para fins de apuração do resultado, deve ser adotado o regime de reconhecimento das variações cambiais pelo qual a autuada optou, no caso, o regime por liquidação.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VALORAÇÃO. PRODUTOS NÃO MANUFATURADOS.

No caso de produtos manufaturados ou não manufaturados (como, no caso, o tabaco classificado na posição 24.01 da NCM), o valor da receita de exportação é contabilizada com base na taxa de câmbio da data do embarque.

DIVERGÊNCIA ENTRE O REGISTRO DE INVENTÁRIO E O VALOR CONTÁBIL DOS ESTOQUES.

No caso, restou demonstrado que a divergência entre o registro de inventário e o valor contábil dos estoques não teve influência na apuração do resultado.

MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS.
PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Embora mantidas no passivo obrigações já pagas, a presunção de omissão de receitas restou afastada, uma vez que estas foram escrituradas e incluídas no resultado tributável.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso apenas para cancelar o item referente à omissão de receitas de exportação.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini Carvalho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que consta da decisão de piso, fls. 12677-12681:

1. Introdução

Trata-se de autos de infração lavrados para lançar créditos tributários de IRPJ e CSLL dos anos de 2006 e 2007. A atuada apresentou impugnações específicas para o IRPJ e para a CSLL, com o mesmo teor. Passa a detalhar cada uma das diversas infrações apontadas pela fiscalização, bem como a respectiva defesa por parte da atuada.

2. Dedução da receita bruta de valores de tributos que não incidiram sobre vendas

Por não terem incidido sobre vendas, a fiscalização glosou valores de IPI e ICMS utilizados pela atuada como dedução da receita bruta no primeiro e no segundo trimestres de 2006. Os valores são os seguintes:

<i>Trimestre</i>	<i>ICMS</i>	<i>IPi</i>	<i>Total</i>
<i>1º</i>	<i>2.721.514,06</i>	<i>354.873,87</i>	<i>3.076.387,83</i>
<i>2º</i>	<i>3.066.689,83</i>	<i>233.367,37</i>	<i>3.300.057,20</i>
<i>Total</i>	<i>5.788.203,89</i>	<i>588.241,24</i>	<i>6.376.445,03</i>

A atuada reconhece que os valores de IPI e de ICMS deduzidos da receita bruta não incidiram sobre vendas.

A respeito do ICMS alega que:

Documento assinado digitalmente em 09/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 09/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- parte de seu valor era composto pelo saldo acumulado de ICMS decorrente de exportação, e poderia ter sido deduzido do lucro tributável, tendo em vista a baixa liquidez desses créditos de ICMS;

- além disso, esse equívoco foi corrigido no 4º trimestre, quando foram adicionados à receita bruta R\$ 5.788.203,89; com esse ajuste, no decorrer do ano ela teria deduzido em 2006 tão-somente os R\$ 91.786,54 de ICMS constantes em Livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 3.077).

Não houve alegações a respeito do IPI.

3. Variações cambiais deduzidas em excesso no segundo e no terceiro trimestres de 2006

No termo de início da ação fiscal, a autuada foi intimada a informar se sua opção era por reconhecer as variações cambiais por liquidação ou por competência, tendo respondido que era por liquidação. Com base nessa resposta, a fiscalização detectou excessos decorrentes de erros de duas naturezas, acontecidos no Lalur: a) erro nos valores informados para as variações cambiais (ativas e passivas) apuradas pelo regime de liquidação e b) ausência de adição das variações cambiais passivas contabilizadas por competência e de exclusão das variações cambiais ativas, também contabilizadas por competência.

A autuada limita-se a contestar ter optado pelo regime de competência, afirmando: a) ter adotado no primeiro trimestre o regime de liquidação e, nos demais trimestres o regime de competência e b) que o erro se encontra no primeiro trimestre, e não, como entendeu a fiscalização, no segundo e no terceiro. Não contesta os valores de variações cambiais apontados pela fiscalização.

4. Omissão de receitas de exportação

De acordo com a fiscalização, a autuada declarou em DIPJ receitas de exportação de R\$ 142.299.577,75 para o ano-calendário de 2007, mas nos livros de apuração de ICMS e de IPI essas receitas seriam de R\$ 143.509.023,50. A diferença – R\$ 1.209.445,75 – foi considerada receita omitida.

A autuada alega que a diferença é decorrente do fato de que no registro de saídas as exportações foram escrituradas tendo como base a taxa de câmbio do dia da emissão da nota fiscal, enquanto na contabilização como receita foi utilizado “o dólar convertido pela taxa do dia do embarque, em conformidade com a Portaria nº 356, de 05.12.98, que dispõe que a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior”. Juntou demonstrativo das diferenças, por nota fiscal (fls. 968).

5. Diferenças de estoques no início de 2007

Mais uma vez se trata de divergência na escrituração da autuada, desta vez entre a contabilidade e o livro de registro de inventário. Naquela o valor inicial dos estoques é de R\$ 84.730.890,23, enquanto neste é de R\$ 81.209.679,81. A fiscalização considerou que a diferença – R\$ 3.521.210,42 – correspondeu a custos indevidamente levados a resultado, e glosou-os.

A autuada alega que a diferença entre contabilidade e inventário seria de apenas R\$ 2.816.229,79 e que ela seria causada pela conta estoques em formação, na qual no período de setembro a dezembro são registrados custos relacionados com matéria-prima que só será recebida e beneficiada a partir de janeiro do ano seguinte, custos esses que não foram registrados no inventário físico. Segundo ela:

[...] os valores da conta estoques em formação são custos de campo e fábrica de entre-safra (neste caso específico de outubro a dezembro de 2006) que são diferidos para a safra do ano seguinte. Todos os custos transitam pelo resultado e, no final de cada mês, após a realização das conciliações, é efetuado um lançamento credor no resultado (Reversão para Estoques), zerando o valor do resultado e debitando o Ativo Estoques – Estoques em Formação.

Além disso, aponta o fato de que nas DIPJ o estoque final de 2006 é igual ao inicial de 2007, o que “prova que a sistemática adotada em nada prejudicou, ou melhor dizendo, somente beneficiou ao Erário”.

6. Manutenção no passivo de obrigações já pagas

Conforme o relato da fiscalização, a autuada, em 31/08/2007, baixou valores – R\$ 11.844.054,35 – diretamente de contas de passivo para contas de patrimônio líquido, sem trânsito por resultado, portanto. A fiscalização intimou a autuada a apresentar os contratos em que se fundavam essas dívidas e, examinado-os, concluiu que as dívidas já haviam sido pagas em 2005 e 2006 e que “há que se autuar esse valor e acrescê-lo às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de omissão de receitas”. As dívidas decorrem de contratos de exportação, com pagamento antecipado por parte dos clientes da autuada.

A autuada se defende alegando que as dívidas foram pagas mediante a exportação de mercadorias, que essas receitas de exportação foram contabilizadas e que a presença no passivo dos valores já pagos foi causada por erros contábeis. Alega também que as omissões de receitas só poderiam ser consideradas como ocorridas nos anos em que as dívidas foram contraídas.

Ainda segundo a autuada, no caso das dívidas pagas em 2005, as obrigações figuraram no passivo equivocadamente, pelo fato de nesse ano ter sido abandonada a contabilidade anterior, levantando-se novo balanço de abertura.

Já no tocante a 2006, de acordo com a autuada, foram outras as causas da manutenção, no passivo, das obrigações pagas. Diz ela que (negritos do original):

Por ocasião de cada contratação de 2006, foi lançado o valor do pagamento antecipado na conta do Ativo Banco Conta Movimento e a crédito da conta do Passivo Pagamento Antecipado de Clientes (doc. 2.1.10).

Depois, por ocasião da efetiva entrega/exportação do tabaco, lançou-se o valor a débito da conta do Ativo Clientes Mercado Externo e a crédito da conta de Resulta Receita de Exportações.

O problema, Srs. Julgadores, por um lapso da contabilidade, surgiu no lançamento seguinte.

O lançamento seguinte correto seria débito da conta do Passivo Pagamento Antecipado de Clientes e a crédito da conta do Ativo Clientes Mercado Externo. A Impugnante, contudo, lançou a débito da conta de Resultado Variações Cambiais Passivas e a crédito da conta do Ativo Clientes Mercado Externo (doc. 2.1.11).

*Esse foi o erro corrigido em 31/08/07, quando o atual contador promoveu novo lançamento, debitando conta de Passivo (Pagamentos Antecipados de Clientes) e creditando a conta de **Ajuste de Exercícios Anteriores do Patrimônio Líquido** (doc. 2.1.12).*

A grande questão é que, apesar do lapso no lançamento e que o mesmo represente inicialmente em redução do lucro, não houve, de fato, prejuízo algum ao erário.

*Isso porque o lançamento errôneo a débito foi feito na conta **Variações Cambiais Passivas**, cujo saldo é revertido (anulado) no LALUR quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, procedimento este obrigatório para as empresas optantes do “regime de liquidação” na tributação das variações cambiais, conforme determinação do art. 30 da MP nº 2.258-35/01.*

[...]

E ainda mais, pelas provas apresentadas, e se não houvesse a reversão obrigatória das variações cambiais passivas para a apuração do lucro real, haveria sim uma glosa de despesas e não uma omissão de receita como diz o Auto de Infração.

7. Ajustes nas compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas – apuração das variações cambiais do 4º trimestre de 2006

De acordo com a fiscalização, em decorrência do lançamento, os prejuízos declarados no segundo e terceiro trimestres de 2006 foram convertidos em resultados positivos. Em consequência, foi glosada a compensação feita no ano-calendário de 2007 de R\$

555.511,22, tanto de prejuízo fiscal, como de base de cálculo negativa de CSLL.

Ao se manifestar sobre esse tópico do lançamento, a autuada tomou o caminho de fazer a seguinte reclamação:

A questão, aqui, é bem simples: se for correto o cálculo feito pelo fisco para o 2º e 3º trimestres de 2006, há também que ser efeito, nesse mesmo raciocínio, o cálculo da tributação do 4º trimestre de 2006.

Não se está concordando com os lançamentos efetuados pelo fisco para o 2º e 3º trimestres. Mas também não se pode olvidar que, se forem julgados válidos os lançamentos, devem eles ser repetidos para 4º trimestre de 2006, pois, aí, haveria prejuízo a ser compensado pela impugnante e não lucro, com pagamento de IRPJ, como de fato aconteceu.

8. Pedido de perícia

Pede perícia, visando a demonstrar que a manutenção no passivo de obrigações já pagas não configurou omissão de receitas. Expôs os quesitos que deseja ver respondidos e indicou nome, qualificação e endereço de seu perito.

A 1ª Turma da DRJ Porto Alegre, por unanimidade de votos, decidiu:

a) considerar não impugnada a glosa da dedução de IPI não incidente sobre vendas e de parte das variações cambiais

b) na parte controversa, julgar procedente em parte a impugnação para cancelar parcialmente o crédito tributário lançado.

O Acórdão nº 10-37.227, de 8 de março de 2012, recebeu a seguinte ementa (fls. 12676):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

**IMPOSTOS QUE NÃO INCIDIRAM SOBRE VENDAS.
INDEDUTIBILIDADE DA RECEITA BRUTA.**

Só podem ser deduzidos da receita bruta os impostos que incidiram sobre vendas.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Para fins de apuração do resultado, deve ser adotado o regime de reconhecimento das variações cambiais pelo qual a autuada optou, no caso, o regime por liquidação.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VALORAÇÃO. PRODUTOS NÃO MANUFATURADOS.

No caso de produtos não manufaturados (como, no caso, o tabaco classificado na posição 24.01 da NCM), o valor da receita de exportação é contabilizada com base na taxa de câmbio da data da emissão da nota fiscal.

DIVERGÊNCIA ENTRE O REGISTRO DE INVENTÁRIO E O VALOR CONTÁBIL DOS ESTOQUES.

No caso, restou demonstrado que a divergência entre o registro de inventário e o valor contábil dos estoques não teve influência na apuração do resultado.

MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Embora mantidas no passivo obrigações já pagas, a presunção de omissão de receitas restou afastada, uma vez que estas foram escrituradas e incluídas no resultado tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tendo em vista o valor do crédito tributário cancelado, houve apresentação de recurso de ofício dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Cientificada do Acórdão em 23/03/2012 (fls. 12746), a contribuinte apresentou em 13/04/2-12 o recurso voluntário de fls. 12695-12729, basicamente reiterando os argumentos apresentados na fase de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Os recursos atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

Recurso de ofício

A decisão de piso cancelou duas parcelas da presente exigência, referentes às seguintes infrações: 1) Diferenças de estoques no início de 2007; 2) Manutenção no passivo de obrigações já pagas. Para maior clareza, tais itens serão individualmente analisados.

1) Diferenças de estoques no início de 2007

Conforme relatado, ao apurar o custo dos produtos vendidos no ano-calendário de 2007, a autuada informou na DIPJ (fls. 289) estoque inicial no valor de R\$ 84.730.890,23.

O relatório de fls. 2.910 indica que o aludido valor correspondia à totalidade de seu inventário (R\$ 82.783.333,63), deduzidas as mercadorias para revenda (R\$ 868.673,19) e adicionados os custos incorridos entre outubro e dezembro de 2006, relacionados com formação da safra de 2007 (R\$ 2.816.229,79).

A autoridade autuante, contudo, entendeu que o valor do estoque no início de 2007 deveria ser de R\$ 81.209.679,81. Para chegar a este valor, a autoridade fiscal considerou o valor dos estoques de fumo (fls. 33), sem considerar as mercadorias para revenda, o material de embalagem, o material de almoxarifado e a lenha.

Como se percebe, a divergência correspondia aos custos incorridos em 2006 para formação da safra de 2007, ao material de embalagem (R\$ 351.176,12), ao material de almoxarifado (R\$ 352.215,21) e à lenha (R\$ 1.589,00). Para maior clareza, passo a analisar estes subitens:

1.a) Custos incorridos em 2006 para formação da safra de 2007

Em relação a este subitem, a contribuinte anexou à sua impugnação o razão contábil (fls. 2.979- 2.981) e balancetes de verificação (fls. 2.983 a 2.985), visando demonstrar que os custos de formação de safra foram inicialmente lançados nas contas de custos, mas que posteriormente foram revertidos para estoques (creditados à conta de custo de produção e debitados à conta de ativo custos de produção a apropriar, com o histórico de “reversão p/estoques”).

Ao analisar tais documentos, concluiu o colegiado julgador *a quo* (fls. 12683):

Assim, de acordo com a documentação: a) trata-se de valores de custos ocorridos em 2006, que b) não foram deduzidos em 2006, sendo c) contabilizados no ativo como custos de produção a apropriar em 2007. Em consequência, não vejo como tais valores, em que pese não constarem no livro de inventário, poderiam causar uma redução indevida do lucro de 2007.

Considero irretocável a conclusão da decisão de piso, razão pela qual, em relação a este subitem, nego provimento ao recurso de ofício.

1.b) Estoques de insumos a serem empregados no processo produtivo (embalagens e lenha)

Em relação a este item, a decisão de piso se manifestou com suficiente clareza e objetividade, fls. 12683:

Os estoques de embalagem e de lenha, representam insumos a serem empregados no processo produtivo, de forma que não representa irregularidade computar seus valores na rubrica “estoques no início do período de apuração” (linhas 04A/01 da DIPJ).

Considero que a simplicidade da matéria dispensa maiores digressões. Em relação a este item, também nego provimento ao recurso de ofício.

1.c) Material de almoxarifado

Em relação a este item, a decisão de piso considerou que as despesas incorridas com material de almoxarifado são dedutíveis, seja como custo de produção, seja como despesas. Sobre o tema, assim se manifestou o voto condutor da decisão recorrida, fls. 12683-12684:

No balancete de verificação (fls. 2.983), vê-se que os gastos relacionados com esse tipo de material também estão vinculados contabilmente com a apuração dos custos de produção. Assim, não fica caracterizada qualquer possibilidade de duplicidade de redução do resultado e, além disso, mesmo que haja (o que não foi provado) uma inadequação nesse tratamento contábil, o fato é que, seja como custo de produção, seja como despesa, o consumo do material de almoxarifado é dedutível para fins de apuração do resultado.

Também em relação a este subitem concordo com o entendimento adotado pelo colegiado julgador de primeira instância, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício.

2. Manutenção no passivo de obrigações já pagas

Conforme relatado, a autoridade autuante constatou que no passivo da contribuinte, em 2007, havia o registro de obrigações já pagas em 2005 e 2006. Tal fato ensejou o lançamento por presunção legal de omissão de receitas.

As obrigações em questão eram dívidas com bancos e decorrerem de operações de câmbio.

2.a) Obrigações contraídas e pagas em 2005

A autuada alegou que as obrigações pagas em 2005 (cerca de R\$ 13 milhões) apenas permaneceram no passivo por erro contábil. Afirmou que as receitas de exportação utilizadas em seu pagamento foram contabilizadas, o que elidiria a presunção de omissão de receitas.

A autuada afirmou que em 2005 ela desconsiderou sua contabilidade, razão pela qual optou pela tributação pelo lucro arbitrado. As obrigações em questão teriam sido incluídas por equívoco no balanço de abertura levantado no início de 2006.

Esclareceu que as citadas dívidas correspondiam aos contratos de câmbio de números 05/003757, 05/03758, 05/2930, 05/17507, 05/18514, 05/004040 e 05/004238 (relatório de fiscalização, fls. 34; impugnação, fls. 335).

A tabela (fls. 559), elaborada pela contribuinte, vinculou cada um desses contratos aos registros de exportação e às notas fiscais de exportação de mercadorias que foram utilizadas para liquidação dos adiantamentos de câmbio.

Conforme bem apontado pela decisão de piso, fls. 12684, a contribuinte também trouxe aos autos toda a documentação de onde foram extraídos os dados para montagem da tabela, bem como as correspondências autorizando as instituições financeiras credoras a utilizarem os valores das exportações na liquidação do adiantamento de câmbio.

A título exemplificativo, transcrevo a pormenorizada análise que consta do voto condutor da decisão de piso, fls. 12684:

[...] Assim, por exemplo, o contrato 05/003757, de US\$ 500 mil, conforme o documento 1 das fls. 568, foi em parte (US\$

269.006,42) liquidado com a exportação com número de registro RE 05/1677910-001 (fls. 567), para o qual foram emitidas as notas fiscais 081652, 081653, 081681, 081682, 081683, 081684, 081685 e 081686 (fls. 569 a 576). Por sua vez, essas notas fiscais, emitidas em novembro de 2005, constam do registro de saídas (fls. 511), que deu origem à apuração de ICMS (fls. 469). Com base nisso, já é possível afirmar que as obrigações contraídas e pagas em 2005 e que em 2007 constavam ainda constavam indevidamente no passivo não foram pagas com recursos à margem da escrituração. Haveria ainda a possibilidade que essas receitas, mesmo escrituradas nos livros fiscais, não estivessem contidas na receita que serviu de base à apuração do lucro arbitrado de 2005. Todavia, não há margem para tanto, pois as receitas em questão representam quase 10% das receitas que a autuada declarou naquele ano (quase R\$ 150 milhões). O valor da receita na DIPJ é inclusive ligeiramente superior ao valor das vendas registradas no livro de apuração do ICMS (R\$ 145 milhões).

Diante do exposto, também em relação a esta parcela da exigência, nego provimento ao recurso de ofício.

2.b) Obrigações contraídas e pagas em 2006

A autuada alegou que as obrigações pagas em 2006 (R\$ 3.261.659,25) também permaneceram no passivo por erro contábil, assim exemplificados no voto condutor da decisão de primeira instância (fls. 12684-12685):

i) pelo recebimento do adiantamento do câmbio:

Débito: Ativo Banco Conta Movimento

Crédito: Passivo Pagamento Antecipado de Clientes

ii) pela exportação do tabaco:

Débito: Ativo Clientes Mercado Externo

Crédito: Resultado Receita de Exportações

Esses dois lançamentos estão corretos. No terceiro ocorreu um erro:

iii) pela liquidação da operação de câmbio

Débito: Resultado Variações Cambiais Passivas (em vez de Passivo

Pagamento Antecipado de Clientes)

Crédito: Ativo Clientes Mercado Externo

Com base nesta explicação, o colegiado julgador *a quo* considerou que os recursos utilizados para liquidação das obrigações em questão compuseram o resultado da autuada, ficando descaracterizada a presunção de omissão de receitas, baseada na constatação de passivo fictício.

Paralelamente a isso, contudo, o colegiado julgador *a quo* constatou, corretamente, que houve dedução indevida de variações cambiais passivas (que será analisada no recurso voluntário). Sobre o tema, assim se manifestou a decisão de piso, fls. 12685:

Todavia, por outro lado, constata-se que houve dedução indevida de variações cambiais passivas, fato com o qual a autuada concorda, alertando para o fato de que esse valor de variações cambiais passivas foi englobado em outra infração apontada pela fiscalização (redução indevida do lucro real por erro na apuração de variações cambiais segundo o regime de liquidação).

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao presente recurso de ofício.

Recurso voluntário

Excluindo-se as parcelas do lançamento não impugnadas pela contribuinte, bem como as parcelas do lançamento excluídas pelo colegiado julgador de 1ª instância, verifica-se que somente remanesce litígio em relação às seguintes matérias: 1) Dedução de ICMS que não incidiu sobre receitas de vendas; 2) Glosa de variações cambiais (regime de liquidação x regime de competência); 3) Omissão de receitas de exportação.

Procederei à análise individualizada de cada uma dessas parcelas do lançamento.

1) Dedução do ICMS que não incidiu sobre receitas de vendas

Em decorrência da constatação de deduções indevidas a título de ICMS, as autoridades autuantes: a) adicionaram ao resultado positivo do primeiro trimestre de 2006 o valor de R\$ 2.721.514,06; b) reduziram ao resultado do resultado negativo do segundo trimestre do mesmo ano o valor de R\$ 3.066.689,83.

Em sua defesa, a contribuinte defendeu que havia permissão legal para a dedução que promoveu, de créditos escriturais de ICMS decorrentes de exportações. Adicionalmente, alegou que não houve prejuízo para o Fisco, uma vez que adicionou, no quarto trimestre de 2006, os valores indevidamente deduzidos nos dois primeiros trimestres daquele ano.

Estes argumentos foram refutados com muita precisão, clareza e objetividade pela decisão de piso:

Os argumentos da autuada não procedem. O primeiro, porque não existe dispositivo legal admitindo a baixa, por falta de liquidez, de créditos de ICMS decorrentes de exportações. Segundo, porque a adição em período posterior (quarto trimestre de 2006) não sana a indevida redução em R\$ 5.788.203,89 dos resultados tributáveis do primeiro e do segundo trimestres de 2006, em especial se tivermos em conta que foi apurado prejuízo nos dois trimestres subsequentes e que no trimestre da adição a autuada apurou tanto lucro real quanto

base de cálculo da CSLL em valores (R\$ 151.443,94, em ambos os casos) muito inferiores ao valor que deixou de ser anteriormente tributado.

Com base nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário, no que tange à presente parcela do lançamento.

2) Variações cambiais – liquidação x competência

Conforme relatado, faltou consistência de critério por parte da autuada, no reconhecimento contábil das variações cambiais ao longo do ano-calendário de 2006. A contribuinte reconheceu as variações cambiais pelo regime de liquidação no primeiro trimestre e pelo regime de competência nos demais.

Conforme bem apontado pelas autoridades autuantes, a legislação não admite essa diversidade de regimes, determinando que a opção feita seja válida para todo o ano-calendário.

Importante destacar que a fiscalização intimou a autuada a esclarecer por qual regime efetivamente optou para o ano-calendário de 2006. Em resposta, por meio de correspondência assinada por sócio-diretor (fls. 47), a contribuinte informou que “a opção adotada para o oferecimento das Variações Cambiais para os anos-calendário 2005, 2006 e 2007 foi pelo regime de Variações Cambiais segundo as Operações Liquidadas”.

Sobre o tema, posicionou-se com suficiente clareza o colegiado julgador *a quo*, fls. 12682:

Essa foi, portanto, a opção da autuada, não sendo cabível em sede de impugnação tentar alterá-la. Em consequência, afigura-se correto o critério que a fiscalização utilizou para fins de auditoria, na qual apurou que deveriam ser acrescidos ao resultado R\$ 13.679.865,10 do segundo semestre e de R\$ 2.286.167,08 ao do terceiro. Deve-se lembrar ainda que a autuada reconheceu expressamente que no segundo semestre contabilizou a maior R\$ 3.261.359,25 a título de variações cambiais passivas, restando, no tocante a essa matéria e nesse semestre, controvérsia a respeito tão somente do valor restante, isto é, R\$ 10.418.505,85.

Com base neste argumento, considero que também em relação ao presente tema o acórdão voluntário não merece ser provido.

3) Omissão de receitas de exportação

Conforme relatado, a autuada declarou em DIPJ receitas de exportação de R\$ 142.299.577,75 para o ano-calendário de 2007, mas nos livros de apuração de ICMS e de IPI essas receitas seriam de R\$ 143.509.023,50. A diferença, no valor de R\$ 1.209.445,75, foi considerada receita omitida.

Em sua peça recursal, a contribuinte insistiu na tese de que a divergência apontada pela fiscalização decorre da aplicação da Portaria MF nº 356/88, por parte da contribuinte. Segundo a recorrente, as notas fiscais efetivamente devem ser emitidas em função do fato gerador do IPI ou do ICMS (saída do estabelecimento). No entanto, por força da aludida Portaria MF nº 356/88, a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, pela taxa

de câmbio vigente na data de embarque dos produtos para o exterior (data averbada na Guia de Exportação ou documento equivalente).

Esta tese, contudo, não foi aceita pela decisão de piso, fls. 12683:

Todavia, examinando as notas fiscais de exportação, verifica-se que os produtos exportados estão classificados na NCM 24.01, que corresponde ao tabaco não manufaturado. Assim, considerando que, de acordo com a classificação NCM, os produtos que a autuada exporta são considerados não manufaturados, não incide a regra prevista na Portaria MF nº 356/88, devendo a receita de exportação ser tomada com base no valor da nota fiscal. Portanto, está correto o lançamento no tocante a essa matéria.

Analizando a matéria, considero que a razão situa-se ao lado da contribuinte, ora recorrente.

Sobre o tema, deve-se levar em conta o disposto no art. 22 da IN SRF nº 243/2002, *verbis*:

IN SRF 243/2002

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I - de embarque, no caso de bens;

II- da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

Deve ter em conta que a Portaria 356/88, invocada pela decisão de piso, apenas regulamenta os artigos 290 e 293 do RIR/80, que trata de isenção do IRPJ sobre o lucro na exportação de manufaturados.

A citada Portaria ratifica (não inova, até porque a portaria não teria esse poder) o entendimento de que a receita de produtos manufaturados deve ser reconhecida no momento do embarque. Essa era a sua única finalidade, expressamente posta. Assim, não faria sentido se referir às exportações em geral.

Assim sendo, temos que para fins de utilização da taxa de câmbio do dia do embarque, revela-se irrelevante a natureza dos bens exportados (industrializados ou não).

Pelas razões expostas, considero que em relação ao presente tema o recurso voluntário merece ser provido.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recursos de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para cancelar o item referente à omissão de receitas de exportação.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

CÓPIA