



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000025/2007-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.206 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece da parte do recurso especial em que se não demonstra a divergência.

Constata-se a ausência de divergência quando os acórdãos recorrido e paradigma convergem para o mesmo entendimento, no caso, quanto à não tributação da variação cambial de investimentos no exterior.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES. POSTERGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL. IRREGULARIDADES.

Evidenciadas as irregularidades na apuração do valor tributável, deve prevalecer a conclusão de que, embora a contribuinte não tenha trazido aos autos documentos que comprovem, de maneira suficiente, o que alega, limitando-se a apresentar na impugnação, exemplo de ficha de custo para um produto fabricado, esse procedimento não invalida o fato que a apuração efetuada pela Fiscalização foi feita de maneira incorreta, em detrimento do disposto na Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Cristiane Silva Costa, que não conheceram da matéria postergação em relação à infração subavaliação dos estoques. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, cujas razões serão incorporadas no voto da relatora. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN (fls. 1.365-1.378) em face do acórdão n. 1102-00.157, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção em 25 de fevereiro de 2010, que restou assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido: 1102-00.157, de 25 de fevereiro de 2010

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 01/04/2003.

Ementa: POSTERGAÇÃO A subavaliação do estoque final acarreta o diferimento da tributação do lucro do exercício seguinte, no caso, o lançamento deveria ter sido realizado nos moldes da postergação e não na glosa de custos.

VARIAÇÃO CAMBIAL A variação cambial de investimentos no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável.

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

GLOSA DE PREJUÍZO A glosa do 1.º trimestre de 2002, por falta de fundamentação deve ser cancelada, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

IRPJ DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS – Dispondo o contrato social que compete aos sócios deliberar quanto à distribuição dos lucros, esta não será necessariamente proporcional à participação de cada sócio no capital social.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 2ª turma ordinária do primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntários:

(i) Por unanimidade de votos, cancelar a exigência relativa a rendimento de participação societária equivalência patrimonial;

(ii) Por maioria de votos, reduzir da matéria tributável a título de ganho de capital o montante de R\$ 17.341.700,00, vencidos os conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barrosos (Relator) e Marcelo Cubas Neto, que negavam provimento, e vencido parcialmente o Conselheiro José Carlos Passuello, que dava provimento. Na parte mantida, os Conselheiros Sandra Faroni, Valmir Sandri e João Carlos Lima Júnior acompanharam o relator quanto às conclusões, por entenderem não ter ocorrido simulação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Por unanimidade de votos, cancelar a glosa de compensação de prejuízos no montante de R\$ 1.711.961,19 e adequar a glosa da parcela de R\$ 8.228.225,34 ao decidido neste julgamento. O Conselheiro José Carlos Passuello fará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Referido acórdão foi objeto e embargos de declaração opostos pela PFN para discutir aspectos relacionados à glosa de compensação de prejuízos, os quais foram rejeitados nos termos do despacho de admissibilidade de embargos s/n, de 9 de julho de 2014 (fls. 1.362-1.363).

O contribuinte também opôs embargos de declaração contra tal acórdão, os quais foram igualmente rejeitados pelo despacho de admissibilidade de embargos s/n, de 12 de julho de 2016 (fls. 1.564-1.573).

Relato, ainda, que o contribuinte interpôs recurso especial contra o acórdão acima ementado, no entanto este não foi admitido nos termos do despacho de admissibilidade de recurso especial de fls. 1.753-1.759 e do despacho em agravo de fls. 1.782-1.787.

A PFN foi intimada do despacho que rejeitou seus embargos de declaração em 12 de agosto de 2014 (fl. 1.364), tendo apresentado seu recurso especial em 22 de agosto de 2014 (fl. 1.365, confirmado por fl. 1.409).

Em seu recurso especial, a Procuradoria insurge-se contra o julgado recorrido quanto a duas matérias, sendo que a ambas foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de recurso especial de fls. 1.416-1.420, de 17 de abril de 2015:

I. cancelamento da exigência referente à subavaliação do estoque final; e

II. afastamento da exigência relativa à variação monetária.

Quanto à subavaliação de estoques, a Recorrente alega divergência em relação ao conteúdo do acórdão nº 103-23.308, de 6 de dezembro de 2007, cuja ementa, na parte que interessa ao presente caso, é a seguinte:

Acórdão paradigma 103-23.308

(...)

GLOSA DE CUSTOS - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES -
POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO - PROVA

A subavaliação de estoques tem por efeito acarretar o diferimento da tributação do lucro para o exercício seguinte, e, em consequência, a postergação do pagamento do imposto, devendo, contudo, sua ocorrência ser provada pela recorrente.

(...)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL — Tratando-se de lançamento reflexo, a ele aplica-se, no que couber, a decisão proferida relativa a matéria tributada no auto de infração do imposto de renda da pessoa jurídica, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Em síntese, a PFN sustenta que o acórdão recorrido manteve o cancelamento da exigência resultante de subavaliação do estoque sob o fundamento de que a autuação deveria ter considerado os efeitos da postergação, no entanto o acórdão paradigma decidiu que, constatada a subavaliação de estoque, deve-se manter a autuação, cabendo ao autuado demonstrar os efeitos da postergação, por meio da comprovação de que houve o recolhimento do tributo no período imediatamente posterior.

Quanto à exigência relativa à equivalência patrimonial, a Recorrente alega divergência em relação ao acórdão nº. 101-96.318, de 13 de setembro de 2007, que recebeu a seguinte ementa:

Acórdão paradigma 101-96.318

IRPJ — EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL — INVESTIMENTOS NO EXTERIOR — Os resultados positivos da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos à incidência desse Imposto. Entretanto, com o comando fixado pelo artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o resultado positivo dessa equivalência decorrente de investimentos no exterior, integram a base de cálculo do lucro real e da CSLL.

IRPJ — LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º. do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada.

VARIAÇÃO CAMBIAL — Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL — Em se tratando de exigências calculadas com base no lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudicado quanto às matérias decorrentes. Entretanto, em se tratando de lucros auferidos no exterior, deve se excluir da

base de cálculo da contribuição os lucros auferidos até a vigência da MP 1.858-8/99, ante a ausência de base legal para a sua exigência.

Nessa matéria, a Recorrente sustenta, em síntese, que enquanto a decisão recorrida afastou a exigência relativa à equivalência patrimonial por considerar que não havia fundamento legal para a tributação, no paradigma teria sido mantido o lançamento relativo a resultado positivo de equivalência patrimonial com base no art. 7º da IN SRF 213/2002 c/c MP 2.158-35/2001.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.526-1.552) em que pleiteia o não conhecimento do recurso especial da PFN e, no mérito, seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo. Passo a apreciar os demais requisitos para a admissibilidade recursal.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se, de início, que o recurso especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as turmas que compõem o CARF, não se prestando, em regra, como instância recursal no reexame de material probatório. Assim, a divergência jurisprudencial se estabelece em matéria de interpretação das normas, devendo o alegado dissenso se dar em relação a questões de direito, tratando os precedentes confrontados sobre mesma situação fática e da mesma legislação aplicável.

No caso da matéria "subavaliação de estoques", o acórdão recorrido manteve o cancelamento da exigência, por concordar com a decisão da DRJ de que, quando for constatado que o contribuinte antecipou custo por meio da subavaliação de estoque final, a Fiscalização deve proceder à retificação, majorando o valor do estoque final, levando em consideração que tal majoração também se faz no estoque inicial do período seguinte e, por isso, reduz-se o custo no primeiro período, mas aumenta-se o custo no período seguinte ($CMV = E_i + C - E_f$).

Assim, considerou que a fiscalização operou em erro ao tratar o caso, que era de antecipação de custo, como se fosse simples glosa de custos apropriados e não comprovados, entendendo que isso seria suficiente para cancelar a exigência fiscal, não obstante o contribuinte não tenha trazido aos autos documentos que comprovassem, de maneira suficiente, o que alega, limitando-se a apresentar exemplo de ficha de custo para um produto fabricado.

O acórdão paradigma, por sua vez, admite que o cálculo da fiscalização possa estar incorreto, mas coloca para o contribuinte o ônus de provar a postergação. O seguinte trecho do voto condutor é esclarecedor neste sentido (grifamos):

"Em tese, a subavaliação de estoques em um determinado período, tem como consequência a majoração de custos nesse mesmo exercício, todavia, obrigatoriamente, implica na apuração de custo a menor, no exercício subsequente, quando as vendas forem efetuadas. Isto porque o estoque final do primeiro exercício será o estoque inicial do segundo exercício e assim por diante. Caso clássico de postergação no pagamento do imposto.

Ocorre que, **a postergação, como alegada, é matéria de defesa, necessitando, por via de consequência, ser provada.**

Como **a recorrente não carrou para os autos elementos probantes que sustentassem a sua tese**, não há como aferir a sua ocorrência nessa fase recursal.

Muito embora o acórdão recorrido não tenha mencionado especificamente a lei que interpreta para chegar à decisão, a análise do contexto decidido revela a divergência jurisprudencial, no caso. Ônus da prova é matéria de direito. Assim, de se admitir o seguimento do recurso especial quanto a essa matéria.

Quanto à segunda divergência, observo, primeiramente, que o auto de infração indica que pretendeu tributar a "equivalência patrimonial", veja-se (fls. 846-847):

002 - RENDIMENTO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL			
Valor apurado conforme razões contábeis e mapa de memória de cálculo de equivalência patrimonial, conforme relatório de verificação fiscal que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/03/2002	R\$	560.239,47	75,00
30/06/2002	R\$	20.504.955,26	75,00
30/09/2002	R\$	40.990.309,21	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 7º da IN 213/02
Arts. 249, incisos I e II, 251 e parágrafo único, 384, 385, 387, 389 e 434, do RIR/99.

Não obstante, a análise do Termo de Verificação Fiscal revela que o lançamento, no caso, pretendeu tributar apenas a variação cambial. Cito, para tanto, os seguintes trechos que levam a tal conclusão (fls. 866-867, grifamos):

1.3--CONTA DE INVESTIMENTO NA ALF EM RELAÇÃO À INTERNACIONAL

Notamos que a empresa lança na conta 13110801 os valores de aumento e redução de capital, e suas variações cambiais, **e na conta 13110802 são lançadas equivalências patrimoniais e suas variações cambiais**. Diante disso, fizemos uma consolidação dos razões acima mencionados e chegamos ao quadro abaixo, que fecha com os balancetes da empresa.(fls. 314, 316 a 365).

MUTUAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - VIA CONTA DE INVESTIMENTOS DO ACHE									
DESCRIÇÃO	Data	13111801	13111802	Soma	Data	13111801	13111802	Soma	
capitalização		103.010,00		103.010,00	12/00	73.855.458,00	624.686,67	74.480.144,67	
v.c.		3.855,00		3.855,00		13.786.060,00	122.263,59	13.908.253,59	
equivalencia			677.456,94	677.456,94			4.227.108,91	4.227.108,91	
dividendos							-2.921.000,00	-2.921.000,00	
sum capital	12/96	106.865,00	677.456,94	784.321,94	12/01	87.641.508,00	2.052.999,17	89.694.507,17	
v.c.		37.225.649,76		37.225.649,76				0,00	
equivalencia		1.929.623,25		1.929.623,25			46.753.310,52	46.753.310,52	
dividendos			1.723.200,00	1.723.200,00				0,00	
v.c.	12/96	39.258.138,01	2.400.656,94	41.658.794,95	12/02	87.641.508,00	46.908.989,69	136.510.497,69	
equivalencia		2.008.289,00	191.821,44	2.100.110,44				0,00	
dividendos			2.661.427,95	2.661.427,95			-7.045.775,67	-7.045.775,67	
v.c.	12/97	42.166.428,06	6.263.966,33	47.420.334,33	04/03	87.641.508,00	46.035.714,02	127.677.222,02	
equivalencia		3.486.171,00	199.203,90	3.685.374,90				0,00	
dividendos			2.641.410,91	2.641.410,91			-13.550.595,48	-13.550.595,48	
v.c.	12/98	45.652.599,00	1.313.998,00	46.966.597,00	08/03	87.641.508,00	25.025.618,54	112.667.126,54	
equivalencia							-1.450.500,00	-1.450.500,00	
dividendos							-1.536.242,00	-1.536.242,00	
v.c.	12/99	21.917.931,00	408.056,77	22.325.987,77				0,00	
equivalencia			3.961.929,63	3.961.929,63			-2.521.996,34	-2.521.996,34	
dividendos			-4.585.105,65	-4.585.105,65			890.840,00	890.840,00	
v.c.	12/99	67.576.530,00	998.879,35	68.569.409,35	12/03	81.214.000,00	20.267.540,20	101.481.540,20	
equivalencia							-40.237.899,20	-40.237.899,20	
dividendos							40.944.698,74	40.944.698,74	
v.c.	12/00	73.855.458,00	624.686,67	74.480.144,67	12/04	11.602,00	11.359,23	22.961,23	

Tendo em vista a emissão da IN 213/02, **considerando que a equivalência patrimonial do ano calendário 2002 foi positiva em 48.753.510,52 (fl 355 — razão contábil equivalência patrimonial)**, tributa-se os valores parciais trimestrais, conforme quadro abaixo, com o fundamento no art. 7º deste mandamento legal em virtude do Ache neste ano calendário ter enviado sua declaração de ajustes na modalidade trimestral, (sinal (-) indica resultado positivo em equivalência patrimonial e somente eles devem ser tributados)

MOVTO EQUIVALENCIA PATRIMONIAL 2002 - ACHE – BVI – fls 355				
TRIMESTRES	meses	meses	meses	Soma
1º trimestre	-3.942.544,63	2.580.413,20	801.891,96	-560.239,47
2º trimestre	-1.660.564,75	-6.340.451,53	-12.503.938,98	-20.504.955,26
3º trimestre	-22.585.150,14	15.360.197,41	-33.765.356,48	-40.990.309,21
4º trimestre	9.361.315,52	93.496,77	3.847.181,13	13.301.993,42
soma				-48.753.510,52

O razão contábil referido pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 355 dos autos em papel, 368 do e-processo) tem o seguinte teor:

EMPRESA : ACHE LABORAT FARMACUTICOS SA				CONTA : 13110802 a 13110802			
RAZÃO DO MOVIMENTO CONTÁBIL NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2002							
Conta.Custo.Respons.Projeto	Data	Histórico	Nr.Doc.	Débito	Crédito	Saldo	Acumulado
CONTA CONTÁBIL: 13110802 ACHE INTER-EQUIV.PATRIMONIAL				SALDO INICIAL >>>			
13110802...	31/01	ganho equiv. patrim. ache bvi-bal. jan/2002 1000012478	MD00004653	3.942.544,63		2.052.959,17	
13110802...	29/02	perda equiv. patrim. ache bvi-bal. fev/2002 1000012480	MD00002454		2.560.413,20	5.995.54-3,80	
13110802...	31/03	perda equiv. patrim. ache bvi-bal. mar/2002 1000012481	MD00002455		801.691,86	3.415.130,60	
13110802...	30/04	ganho equiv. patrim. ache bvi-bal. abr/2002 1000012482	MD00002456		1.660.564,75	2.613.238,84	
13110802...	17/05	dividendo recebido de ache inter do período 16/05/2002 1000012239	MD00002941			4.273.803,39	
13110802...	17/05	ganho equiv. patrim. ache bvi-bal. mai/2002 1000012483	MD00002457		4.805.961,34	7.142.24-4,73	
13110802...	31/05	ganho equiv. patrim. ache bvi-bal. mai/2002 1000012484	MD00002458		1.524.490,19	8.676.73-4,92	
13110802...	30/06	ganho equiv. patr.-bal.06/02-ache inter 1000012467	MD00002443		11.203.638,06	2.336.293,39	
13110802...	31/07	ganho equiv. patr.-bal. jul/02-ache inter 1000012819	MD00002831		22.585.150,14	21.160.623,90	
13110802...	31/08	perda equiv. patr.-bal. ago/02-ache inter 1000013148	MD00003179		15.360.197,41	43.765.822-4,04	
13110802...	30/09	ganho equiv. patr.-ache inter bal set/02 1000013496	MD00003567		33.795.356,48	28.405.626,63	
13110802...EPACHE	31/10	perda equiv. patr.-bal.09/02-ache inter 1000013848	MD00004083		9.361.215,52	62.170.983,11	
13110802...EPACHE	30/11	perda equiv. patr.-ache inter bal nov/02 1000014167	MD00004555		93.496,77	52.809.659-7,59	
13110802...	31/12	perda equiv. patr.-bal. dez/02-ache inter 1000014434	MD00004848		3.847.161,13	52.716.170,82	
						48.868.959,69	

10 DV 550 239,47
 20 DV 2054 953,25
 30 DV 40 990 339,21
 40 CR 13351993,42
 48753,51252

Também o voto condutor do acórdão recorrido tratou exclusivamente da não tributação da *variação cambial* de investimentos no exterior -- a qual é apenas um dos itens que compõem a equivalência patrimonial, ao lado do lucro, conforme já visto.

Destaco, neste sentido, que a ementa menciona apenas a variação cambial, e também os dispositivos legais citados no voto se referem exclusivamente à variação cambial. Por oportuno, transcrevo integralmente o trecho do voto condutor do acórdão recorrido sobre esta matéria:

DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Compulsando a Legislação Federal não encontro base legal para a tributação da equivalência patrimonial. Muito pelo contrário, a MP n.º 30/2003 que trazia o art. 46 foi convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, e esta teve veto do presidente da república quanto ao artigo em comento:

“Art. 46 A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.”

Ao fazer a conversão, entretanto, o presidente vetou o artigo com parecer exarado pelo Ministro da Fazenda a segue:

“RAZÃO DO VETO

Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal”

Da leitura do veto, observamos que a entrada em vigor da tributação seria o grande problema a ser contornado, por isso o veto. Ora, se iria entrar em vigor é porque não vigorava a tributação sobre a variação cambial dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Assim, deve-se cancelado este item do auto de infração do IRPJ e da CSLL.

Conforme se lê do trecho acima transcrito, a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido foi pelo cancelamento integral deste item do auto de infração de IRPJ e CSLL,

sendo que o dispositivo da decisão restou assim redigido: "*Por unanimidade de votos, cancelar a exigência relativa a rendimento de participação societária equivalência patrimonial*";".

Assim, apenas há razões de decidir no acórdão recorrido sobre a parcela da equivalência patrimonial relativa à variação cambial, muito embora o dispositivo da decisão indique o cancelamento da autuação quanto ao item *equivalência patrimonial*.

Observo que não houve oposição de embargos de declaração quanto a este fato, por qualquer das partes.

A seu turno, o acórdão indicado como paradigma decidiu que os resultados de equivalência patrimonial devem ser tributados com base no artigo 7º da IN SRF 213/2002, sendo excluídos apenas os efeitos da variação cambial. O seguinte trecho do acórdão paradigma deixa clara tal fundamentação (grifamos):

(...)

Sendo assim, por não caber a esse órgão negar aplicação ao referido dispositivo legal (art. 74 da MP 2.158-35, de 2001), cumpre apenas analisar se o artigo 7º da IN SRF 213/2002 extrapolou a lei.

É inquestionável que, a partir da Lei 9.249/95, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior são tributáveis na investidora no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35, de 2001 define o momento da disponibilização, para efeito de tributação.

Assim, **uma vez que o resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela coligada ou controlada, a determinação contida na IN SRF nº 213/02 para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência, apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001**, que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, bem como, determina que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Em sendo assim, **agiu com acerto a r. decisão recorrida que manteve a exigência decorrente dos resultados positivos da equivalência patrimonial apurado pela Recorrente.**

Por seu turno, **entendo que deve ser afastada da tributação, como exclusão, a parcela referente à variação cambial**, eis que a mesma representa a expressão do valor em moeda estrangeira investida inicialmente, nada tendo em comum com os lucros gerados no exterior.

De fato, essa questão já foi apreciada pela Superintendência da 98 Região Fiscal, na solução das Consultas nº 54 e 55, tendo restado esclarecida a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, a qual não será computada na determinação do lucro real.

Esta Câmara também enfrentou a matéria, que foi objeto do Acórdão 101-94.747, de 2004, conduzido pelo voto do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, que anotou dever ser excluída da exigência a parcela referente à variação cambial. No seu voto, destacou o eminente Conselheiro:

[...]

Ante o acima exposto, voto no sentido **DAR provimento PARCIAL ao presente item para afastar (excluir) da tributação a parcela correspondente à variação cambial.**

Portanto, a conclusão a que se chega é que não há divergência quanto ao tratamento tributário conferido à variação cambial de investimentos no exterior, já que, nesse ponto, ambos os precedentes -- recorrido e paradigma -- convergem para o entendimento de que a variação cambial de investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial não deve ser tributada.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial da Procuradoria, conhecendo-o integralmente quanto à matéria "*I. cancelamento da exigência referente à subavaliação do estoque final;*", não conhecendo quanto à matéria "*II. afastamento da exigência relativa à variação monetária.*".

Mérito

Superada a questão do conhecimento, observo que o mérito do presente recurso trata da matéria da subavaliação de estoques e, nesse ponto, consiste em definir se o auto de infração que desconsidera os efeitos da postergação deve, exclusivamente em virtude de tal circunstância, ser cancelado, ou se para tanto é necessário que o contribuinte comprove a ocorrência de postergação no caso concreto.

Quanto a esse item, compreendo que assiste razão à DRJ e à decisão recorrida, a qual confirmou o quanto decidido pelos julgadores de primeira instância.

Isso porque, o caso dos autos tratou de custo que, por sua natureza, necessariamente se trata de antecipação, de maneira que a autoridade autuante deveria, já ao efetuar o lançamento, considerar os efeitos da postergação e, em não o fazendo, o auto de infração resta viciado e, portanto, nulo.

É que a subavaliação de estoque final acarreta, necessariamente, a antecipação de custo para período de apuração anterior ao período correto, diferentemente da simples apropriação de custo inexistente.

Assim sendo, constatada a subavaliação, a Fiscalização deve retificar o período de competência do custo, refazer a apuração do lucro real nos períodos afetados e, apenas caso resulte prejuízo para o Fisco, e apenas na medida desse prejuízo, efetuar o lançamento.

A legislação sobre a matéria é expressa neste sentido.

A inobservância do regime de competência está disciplinada no artigo 273 do RIR/99, a seguir reproduzido. Destacamos os trechos que ressaltam o caráter mandatório dos dispositivos (que se utiliza de termos como "somente... se" e "será feito"), revelando-se não se tratar de mera faculdade ou opção:

" Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, **somente** constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, **se** dela resultar:

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções **será feito pelo valor líquido**, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência. "

Este também é o posicionamento da própria Receita Federal, como expresso no Parecer Normativo SRF/Cosit nº 2/96, o qual, ao tratar da inexatidão quanto ao período -base de escrituração de receitas ou custos, estabelece (grifamos):

" 5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - () Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, **devem** ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

(...)

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, (...)

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que **o lançamento deve ser feito pelo valor líquido** do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no §4º"

Assim, quando for constatado que o contribuinte antecipou custo por meio da subavaliação de estoque final, a fiscalização deve necessariamente corrigir tal inconsistência, majorando o valor do estoque final, levando em consideração que tal majoração também se faz no estoque inicial do período seguinte e, por isso, reduz-se o custo no primeiro período mas aumenta-se o custo no período seguinte.

No caso em questão a fiscalização ignorou os dispositivos legais acima transcritos e, na apuração dos tributos entendidos como devidos, tratou o caso, que era de antecipação de custo, como se fosse simples glosa de custos apropriados e não comprovados (no caso, reduziu o custo no 1º trimestre de 2002, 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, mas desconsiderou o decorrente

aumento do custo nos trimestres subsequentes - 2º trimestre de 2002, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003), em evidente e necessário erro de procedimento.

O erro foi tão patente que os cálculos a que chegou a autoridade autuante resultou em "resultados bizarros", nas palavras do próprio voto condutor do acórdão na DRJ, que por oportuno reproduzimos (fl. 1.336, grifamos):

12 De fato, a tabela de fls.872, anexa ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra claramente que o Auditor Fiscal simplesmente calculou o custo da mercadoria vendida (CMV) nos trimestres considerados, a partir dos dados de estoque final e inicial e compras efetuadas, constantes nas fichas 38A e 4A, nas DIPJ apresentadas pela contribuinte (fls. 705 a 823).

13 Além disso, não levou em consideração os custos que integram o custo dos produtos fabricados pela empresa, reduzindo o cálculo na tabela de fls 872, a um simples cálculo de mercadorias vendidas.

14 Como se constata, a Fiscalização limitou-se a calcular dois resultados comparativos, utilizando os valores de estoque final e inicial da ficha 38-A, (que seriam os valores "certos" ao Auditor Fiscal) e os valores dos estoques inicial e final da Ficha 4-A (valores da contribuinte). Para os dois cálculos, utilizou os valores de compras constantes na ficha 4-A. Quando o valor resultante do cálculo, utilizando os dados da ficha 38-A, ultrapassaram o valor do cálculo com os dados da ficha 4-A, o Auditor Fiscal, simplesmente lançou essa diferença.

15 Resulta que essas operações aritméticas, apuraram resultados bizarros pois, no ano-calendário de 2001, 2º, 3º e 4º trimestres de 2002, o CMV, calculado com os dados da Ficha 4-A, apresentou valores bastante inferiores aos calculados com os dados da ficha 38-A, resultando que a contribuinte teria um "crédito" a seu favor, de custos a que teria direito.

16 Observa-se ainda, que **a soma desses "créditos" ultrapassa e muito a soma dos "débitos" que foram tributados e evidencia o erro do procedimento efetuado**, pois ao se considerar os resultado "contra" a contribuinte teriam que ter sido considerados os resultados "a favor" também.

17 Além disso, essa tabela não demonstra o cálculo real dos custos de produtos vendidos da empresa, pois o Auditor Fiscal além de não levar em conta os custos de industrialização e pessoal envolvidos na fabricação dos produtos que a empresa produz, previstos na ficha 4A, também não considerou sequer o que a empresa efetivamente declarou como custo dos produtos vendidos, arbitrando e lançando o que entendeu ser devido.

Importante ressaltar que não estamos aqui a dizer que toda e qualquer hipótese de postergação em que a fiscalização não considere tais efeitos no lançamento dos tributos será caso de nulidade do auto de infração.

De fato, apenas nos casos em que a postergação é intrínseca à modalidade de despesa é que a sua não observância acarreta erro material insanável do auto de infração.

Acontece que o caso dos autos está justamente dentre tais hipóteses que levam à nulidade do auto de infração, por erro material, já que aqui a autoridade autuante não observou a fórmula básica contábil $CMV = Ei + C - Ef$.

Ante o exposto, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a este item, tendo sugerido a seguinte ementa para o presente trecho do julgado:

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES. POSTERGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A subavaliação do estoque final acarreta, de maneira intrínseca, o diferimento da tributação do lucro do exercício seguinte ($CMV = E_i + C - E_f$). Em tal hipótese, o lançamento deve necessariamente ser realizado nos moldes da postergação, sendo nulo se feito com base em simples glosa de custos.

O lançamento de diferença de tributos no caso de inexatidão quanto ao período de apuração do custo de mercadorias deve ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição dos tributos lançados em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

Não obstante a posição desta Relatora, acima exposta, uma vez colocada a questão para votação em sessão de julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta relatora pelas conclusões, tendo prevalecido o entendimento de que, nesta parte, o recurso especial da Fazenda Nacional deveria ter seu provimento negado por outras razões, que passo a descrever abaixo.**

Especificamente, as Conselheiras Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo entendem que o ônus quanto à prova dos efeitos da postergação é do contribuinte.

A despeito de tal entendimento, verifica-se na decisão de primeira instância, cujo recurso de ofício restou improvido no acórdão recorrido, a análise de outros aspectos da apuração, para além dos efeitos da postergação:

[...]

12 De fato, a tabela de fls.872, anexa ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra claramente que o Auditor Fiscal simplesmente calculou o custo da mercadoria vendida (CMV) nos trimestres considerados, a partir dos dados de estoque final e inicial e compras efetuadas, constantes nas fichas 38A e 4A, nas DIPJ apresentadas pela contribuinte (fls. 705 a 823).

13 Além disso, não levou em consideração os custos que integram o custo dos produtos fabricados pela empresa, reduzindo o cálculo na tabela de fls 872, a um simples cálculo de mercadorias vendidas.

14 Como se constata, a Fiscalização limitou-se a calcular dois resultados comparativos, utilizando os valores de estoque final e inicial da ficha 38A, (que seriam os valores "certos" ao Auditor Fiscal) e os valores dos estoques inicial e final da Ficha 4A (valores da contribuinte). Para os dois cálculos, utilizou os valores de compras constantes na ficha 4A. Quando o valor resultante do cálculo, utilizando os dados da ficha 38A, ultrapassaram o valor do cálculo com os dados da ficha 4A, o Auditor Fiscal, simplesmente lançou essa diferença.

15 Resulta que essas operações aritméticas, apuraram resultados bizarros pois, no ano-calendário de 2001, 2º, 3º e 4º trimestres de 2002, o CMV, calculado com os dados da Ficha 4A, apresentou valores bastante inferiores aos calculados com os dados da ficha 38A, resultando que a contribuinte teria um "crédito" a seu favor, de custos a que teria direito.

16 Observa-se ainda, que a soma desses "créditos" ultrapassa e muito a soma dos "débitos" que foram tributados e evidencia o erro do procedimento efetuado, pois ao se considerar os resultado "contra" a contribuinte teriam que ter sido considerados os resultados "a favor" também.

17 Além disso, essa tabela não demonstra o cálculo real dos custos de produtos vendidos da empresa, pois o Auditor Fiscal além de não levar em conta os custos de industrialização e pessoal envolvidos na fabricação dos produtos que a empresa produz, previstos na ficha 4A, também não considerou sequer o que a empresa efetivamente declarou como custo dos produtos vendidos, arbitrando e lançando o que entendeu ser devido.

18 Por outro lado, embora a contribuinte não tenha trazido aos autos documentos que comprovem, de maneira suficiente, o que alega, limitando-se a apresentar na impugnação, exemplo de ficha de custo para um produto fabricado, esse procedimento não invalida o fato que a apuração efetuada pela Fiscalização foi feita de maneira incorreta, em detrimento do disposto na Lei.

19 Por estes motivos, a exigência de IRPJ deve ser cancelada nesse quesito.

Nesse panorama, fui acompanhada pelas conclusões, para negar provimento ao recurso especial da Procuradoria na matéria conhecida (postergação).

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, quanto à parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Acompanhei a Conselheira Relatora no conhecimento da matéria postergação em relação à infração subavaliação dos estoques porque entendo caracterizado o dissídio jurisprudencial e também discordo das objeções postas pela contribuinte em contrarrazões. A ausência de referência, no recurso especial, a dispositivo legal sobre o qual recai a divergência não infirma a sua ocorrência, dado que a atividade da autoridade lançadora é vinculada à lei e a avaliação em julgamento de sua postura necessariamente tem em conta procedimentos disciplinados na legislação tributária, ou princípios aplicáveis à questão, mesmo que implicitamente considerados. Para além disso, nada obsta que o recurso especial objetive, ao final, a revisão de matéria de prova, se demonstrada divergência jurisprudencial acerca da forma de produção desta prova.

No presente caso, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício e manteve a decisão de 1ª instância que, em primeira linha argumentativa, firmou o entendimento de que a antecipação de custos por meio de subavaliação de estoque final é infração que necessariamente impõe a aplicação do art. 273 do RIR/99 e consequente apuração dos tributos devidos pelo seu valor líquido, descontando-se os valores eventualmente lançados a maior nos períodos subsequentes, em razão da redução dos custos. Sob esta ótica, portanto, imputou à autoridade fiscal a investigação acerca da existência de tributos postergados em períodos subsequentes.

Já no paradigma nº 103-23.308, outro Colegiado do CARF admitiu que, *em tese, a subavaliação de estoques em um determinado período, tem como consequência a majoração de custos nesse mesmo exercício, todavia, obrigatoriamente, implica na apuração de custo a menor, no exercício subsequente, quando as vendas forem efetuadas*, dado que o estoque final do primeiro exercício será o estoque inicial do segundo exercício e assim por diante. Contudo, apesar de classificar esta ocorrência como *caso clássico de postergação no pagamento do imposto*, o Colegiado não imputou sua constatação à autoridade fiscal, mas sim afirmou-a *matéria de defesa, necessitando, por via de consequência, ser provada*.

Considerando que o acórdão recorrido pautou-se apenas na primeira linha argumentativa da autoridade julgadora de 1ª instância para manter a exoneração por ela promovida, os demais aspectos por ela suscitados não se prestam a afastar a similitude fática entre os acórdãos comparados. Tais circunstâncias devem ser considerados na decisão acerca da infração em litígio, se afastada a premissa adotada no acórdão recorrido, mas o dissídio jurisprudencial está caracterizado entre o acórdão recorrido e o paradigma.

No mérito, discordo do entendimento da Conselheira Relatora, alinhado àquele adotado no acórdão recorrido, e vislumbro, à semelhança do firmado no paradigma, que a postergação deve ser demonstrada, em defesa, pelo sujeito passivo. Isto porque, embora a subavaliação de estoque final possa acarretar antecipação de custos e consequente redução de custos em períodos subsequentes, a efetivação destas ocorrências é dependente da forma de escrituração do sujeito passivo, que pode evitar esta redução futura. Para além disso, a postergação somente se caracteriza se, na forma do art. 273 do RIR/99, o **pagamento do imposto** for deslocado para período posterior. Assim, não basta que os custos apurados em períodos subsequentes apresentem-se inferiores aos que poderiam ter sido escriturados se adotado o critério prevalente no lançamento. É imperioso que a redução dos custos represente, também, redução da base tributável sobre a qual incidiram os tributos apurados pelo sujeito passivo. Se originalmente houve prejuízo fiscal, e a infração acarreta, apenas, aumento deste prejuízo fiscal, não há tributo apurado a maior e, por consequência, não há postergação.

Sob esta ótica, o destacado demonstrativo à fl. 872 não se presta a evidenciar postergação, vez que apenas confronta o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV original e o apurado pela Fiscalização, sem evidenciar a repercussão destas diferenças no lucro tributável dos períodos subsequentes. Neste cenário, cumpria à contribuinte demonstrar em sua defesa esta repercussão.

Ocorre que este entendimento não é suficiente para reverter a decisão recorrida e dar provimento ao recurso de ofício, vez que a autoridade julgadora de 1ª instância demonstrou outros vícios na apuração fiscal a inviabilizar o lançamento em debate.

Como bem consignado na decisão de 1ª instância às e-fls. 1190/1223, ao recompor os custos dedutíveis a partir da retificação dos estoques final e inicial, a autoridade fiscal, para comparar sua apuração com a da contribuinte, teve em conta, apenas, as compras constantes na ficha 4A da DIPJ, ignorando os demais insumos. De fato, para apurar as diferenças aqui tributadas de R\$ 9.257.458,12 e R\$ 7.338.536,86, respectivamente, nos 1º trimestres de 2002 e 2003, a autoridade fiscal comparou o CMV por ela apurado (R\$ 8.788.940,33 e R\$ 6.836.736,07) com aquele aferido pela contribuinte (R\$ 18.046.398,45 e 14.175.299,96), mas ao refletir aquele no demonstrativo de fl. 872, a própria autoridade fiscal registra os demais insumos, que não estão refletidos na apuração original da contribuinte. Confirma-se a existência destes outros elementos considerados no cálculo dos custos pela contribuinte nas DIPJ juntadas às e-fls. 740 e 773.

Assim, evidenciadas as irregularidades na apuração do valor tributável, deve prevalecer a conclusão da decisão de 1ª instância no sentido de que *embora a contribuinte não tenha trazido aos autos documentos que comprovem, de maneira suficiente, o que alega, limitando-se a apresentar na impugnação, exemplo de ficha de custo para um produto fabricado, esse procedimento não invalida o fato que a apuração efetuada pela Fiscalização foi feita de maneira incorreta, em detrimento do disposto na Lei.*

Estas as razões, portanto, para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional acerca da matéria postergação na subavaliação de estoque mas, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa