



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

Processo n° 19515.001937/2007-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.121 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria Auto de Infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins
Recorrente Roche Diagnóstica Brasil Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITA. NÃO OCORRÊNCIA.

O fato gerador da omissão de receita é o registro do passivo não comprovado, e não a origem da despesa da importação, pois são imputações e fundamentos diferentes. A autuação se dá em relação ao passivo não comprovado do ano de 2002, e não sobre a glosa das despesas de anos anteriores. Não houve a decadência quanto ao direito do Fisco exigir o IRPJ e a CSL relativo ao passivo registrado em 2002.

ITEM 1 - "OMISSÃO DE VENDAS"

A omissão de vendas devidamente reclassificada, ao transitar pela conta de resultado sob o título de "outras vendas", permite afirmar que foi devidamente oferecida tributação.

ITEM 2 - PASSIVO "OUTRAS CONTAS A PAGAR"

A autuação não se trata de glosa de despesa, mas de omissão de receita por passivo fictício.

Tratando-se de presunção legal de omissão de receitas, é irrelevante se as despesas foram ou não deduzidas no ano-calendário.

ITEM 3 - "PASSIVO NÃO COMPROVADO"

As provas trazidas nos autos demonstram que as importações ocorreram junto a sociedade controladora e o passivo fora registrado, portanto o passivo foi comprovado. Parte da dívida foi capitalizada em favor do sócio estrangeiro Roche Diagnostics para aumento de capital, não existindo irregularidades na operação visto que o passivo foi comprovado.

ITEM 4 - "PROVISÕES NÃO COMPROVADAS"

Não obstante a decisão recorrida ter aplicado o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, em que veda a dedução de qualquer provisão, excetos as contidas para

pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, o fato é que a contribuinte adicionou na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o respectivo valor deduzido da provisão, portanto, podemos afirmar que o lucro tributável ficou preservado.

ITEM 5 - "DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS"

As despesas não comprovadas com perdas com câmbio da importação está relacionada com a existência do passivo e as importações de mercadorias, consideradas como comprovadas e válidas.

CSLL. PIS e COFINS.

Tributação reflexa.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, INDEFERIRAM as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, DERAM provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para cancelar os itens 1, 3, 4 e 5 do Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDA DE ARAÚJO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e Joselaine Boeira Zatorre.

Relatório

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização federal, que cobra da contribuinte IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, relativo ao ano-base de 2002, conforme as seguintes imputações fiscais feitas no Termo de Verificação:

a) Omissão de receita correspondente à venda não contabilizada e não declarada. Nota fiscal fatura nº 32.293, emitida em 04/01/2002 no valor de R\$ 88.191,15;

b) Omissão de receita em razão de passivo não comprovado. Provisão contabilizada para pagamento de confecção de notas fiscais e Pis e Cofins sobre remessa do exterior. Registrado na conta “outras contas a pagar”, cujo saldo em 31/12/2002 era de R\$ 67.799,95;

c) Omissão de receita por falta de comprovação da origem do passivo registrado na conta “fornecedores afiliadas”, no valor de R\$ 28.010.027,25;

d) Omissão de receita por falta de comprovação da origem do passivo registrado na conta provisão para litígios, no valor de R\$ 1.001.432,60;

e) Despesas não comprovadas. Perdas de câmbio. Despesas lançadas como perdas de câmbio na importação, sem apresentar comprovantes da despesa. A fiscalização alega que a contribuinte não comprova a existência da transação, muito menos qualquer tipo de variação cambial. Valor tributável de R\$ 14.454.836,21.

Com isso, a empresa foi intimada a reduzir o seu prejuízo fiscal do período de 2002, do valor de R\$ 13.762.436,05 para zero e a base negativa da CSLL de R\$ 13.762.439,78 para zero.

O auto de infração foi lavrado em 30/07/2007, com multa de 75%. Não há imputação de dolo, fraude ou simulação.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em 29/08/2007.

Os autos, antes do julgamento, baixaram em diligência, conforme decisão abaixo transcrita:

- A empresa alega dentre outros argumentos, que quanto ao passivo não comprovado com fornecedores afiliados, no valor de R\$ 28.010.027,25, o mesmo decorre de importações realizadas pela AVL Instrumentos Médicos Ltda. (AVL Brasil) – controlada pela AVL Biomedical Instruments AG (AVL Suíça) - entre 1994 e 2001, conforme as notas Fiscais de compra, notas fiscais de entrada, guias de importação e pelos registros das operações no Banco Central, elementos agrupados conforme o ano da importação (docs n.º 6 a 534).

- A impugnante explica, também, um conjunto de alterações societárias, para concluir que a controladora prorrogou o prazo de vencimento das obrigações e que a situação do passivo em aberto foi resolvida somente em 2003, quando grande parte da dívida (R\$ 19.893.292,64) foi capitalizada em favor do sócio estrangeiro Roche Diagnostics (doc n.º 544) e uma pequena parcela (R\$ 1.195.681,20) foi objeto de perdão de dívida (doc n.º 545), nada tendo sido dito sobre a diferença.

Quanto às despesas não comprovadas (perdas de câmbio) no valor de R\$ 14.454.836,21, a impugnante explica que se trata de despesa com variação cambial passiva afeta à conta Fornecedores Afiliadas.

As provas referentes ao passivo e à despesa - desacompanhadas dos livros Razão e das memórias e/ou planilhas de cálculo da variação cambial - não permitem concluir quanto desses valores estão comprovados, pois em relação ao passivo, só é possível cotejar os valores em dólares das "invoices" com os da planilha (docs n.º 6 a 534), havendo, todavia, discrepâncias, em moeda estrangeira, entre o total da planilha de fl. 255 e o total do quadro da primeira fl. do doc n.º 544, bem como em relação aos totais do doc n.º 535. Da mesma forma quanto às despesas, pois as memórias de cálculo não foram apresentadas.

Assim, proponho encaminhar o processo à DEFIC/SPO para a realização de diligência em que a fiscalização examine, dentre outros documentos que julgar necessários, os livros Razão das contas Fornecedores Afiliadas, Perdas com Câmbio e Bancos, bem como as memórias de cálculo da variação cambial, para apurar os valores não comprovados das contas em tela.

Foram requisitados ao contribuinte os seguintes documentos e informações:

No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal em referência, o qual solicita informação no processo administrativo fiscal acima, tendo em vista a impugnação apresentada pelo contribuinte, intimo o contribuinte supra qualificado, a apresentar no prazo de 5 (cinco) dias, os documentos especificados abaixo.

1) Em face dos documentos apresentados tempestivamente na impugnação ao Auto de Infração, cujo Processo Administrativo Fiscal recebeu o numero mencionado acima, cuja análise não permitiu concluir-se pela pretendida comprovação do passivo objeto de parte da citada autuação fiscal, pede-se a apresentação de cópias autenticadas dos razão analíticos da conta Fornecedores Afiliadas 2131101101, das datas em que teriam havido os lançamentos dos valores contestados.

2) Pede-se também as cópias dos razão analíticos da conta Perdas Câmbio Import. Afiliadas 31130203, com os lançamentos dos valores autuados e contestados, bem como planilha detalhada dos cálculos das variações cambiais e dos juros incidentes sobre as citadas obrigações.

3) Esclarecer o motivo da diferença de valor em US\$ existente entre o valor do saldo da conta Fornec. Afiliadas (US\$ 7.927.440,99), apresentada na planilha Doc. 544 da impugnação, e o valor que consta da planilha que inicia a apresentação dos Doc. 6 a 534 (US\$7.914.802,46).

A contribuinte apresentou petição, alegando o seguinte:

1. Em 29.8.2007, por não se conformar com a exigência tributária consubstanciada no Auto de Infração objeto deste processo administrativo, a Requerente apresentou sua Impugnação. Em complemento à documentação acostada à Impugnação, a D. Fiscalização lavrou Termo de Intimação, em 24.9.2008, no qual é requerido o que segue:

(i) cópias autenticadas dos razões analíticos da conta Fornecedores Afiliadas 2131101101, das datas em que teriam havido os lançamentos dos valores contestados;

(ii) cópias dos razões analíticos da conta Perdas Câmbio Import. Afiliadas 31130203, com os lançamentos dos valores auauados e contestados, bem como planilha detalhada dos cálculos das variações cambiais; e (iii) esclarecimento sobre a diferença entre o valor em US\$ do saldo da conta Fornec. Afiliadas (US\$ 7.927.644,99) e o valor que consta da planilha que inicia a apresentação dos Doc. 6 a 534 (US\$ 7.914.802,46).

2. Neste Auto de Infração a D. Fiscalização exige valores que teriam supostamente reduzido o lucro real da Requerente no ano-calendário de 2002. Ocorre que no período contestado não houve qualquer lançamento em sua conta de Fornecedores Afiliadas.

3. De fato, como amplamente demonstrado na Impugnação, a D. Fiscalização pretendeu glosar despesas que não foram deduzidas no ano-calendário de 2002, mas que apenas constavam em aberto no seu balanço patrimonial.

4. Sendo assim, em atendimento à referida intimação, requer-se, tempestivamente, a juntada de cópia dos razões analíticos do ano-calendário de 2002, que demonstram a inexistência de quaisquer operações com fornecedores afiliados naquele ano-calendário (Docs. no 2 e 3), bem como de planilha que demonstra o cálculo das variações cambiais no ano-calendário de 2002 (Doc. 4)

5. Além disso, a Requerente informa que está apurando a origem da diferença entre os valores totais do saldo da conta de Fornecedores Afiliadas informados na documentação acostado aos autos. Em vista do volume de documentos a serem examinados, requer-se prazo adicional de 15 dias para que a análise seja finalizada.

Nova intimação foi feita pela fiscalização, para que o contribuinte possa atender o seguinte:

1) Em face dos documentos apresentados tempestivamente na impugnação ao Auto de Infração, cujo Processo Administrativo Fiscal recebeu o numero mencionado acima, cuja análise não permitiu concluir-se pela pretendida comprovação do passivo objeto de parte da citada autuação fiscal, pede-se a apresentação de cópias autenticadas dos razões analíticos da conta Fornecedores Afiliadas, das datas em que teriam havido os lançamentos dos valores contestados.

2) Pede-se também as cópias dos razões analíticos da conta Perdas Câmbio Import. Afiliadas 31130203, com os lançamentos dos valores auauados e contestados, bem como planilha detalhada dos cálculos das variações cambiais e dos juros incidentes sobre as citadas obrigações.

3) *Esclarecer o motivo da diferença de valor em US\$ existente entre o valor do saldo da conta Fornec. Afiliadas (US\$ 7.927.440,99), apresentado na planilha Doc. 544 da impugnação, e o valor que consta da planilha que inicia a apresentação dos Doc. 6 a 534 (US\$7.914.802,46).*

Em resumo, conforme consta do Termo de Informação Fiscal, ficou consignado pela fiscalização que:

A análise dos documentos juntados mostrou que:

a) *Para o item 1 da intimação, o contribuinte juntou apenas cópias do razão da conta Fornecedores Afiliadas do ano de 2002, que não traz no seu bojo os lançamentos dos valores autuados e contestados, originários de períodos fiscais anteriores, em nada alterando a situação de não comprovação daquele passivo, nada havendo a considerar ou alterar na tributação havida;*

b) *Para o item 2 da intimação, o contribuinte juntou o razão da conta Perdas Câmbio Import. Afiliadas 31130203, como solicitado, além da planilha sintética de variação cambial, a qual contém apenas os saldos mês a mês, em US\$ e R\$, contemplando as supostas variações cambiais, sem apresentar as movimentações das faturas (invoices), tanto em US\$ e R\$, cuja falta de detalhamento permite apenas conhecer os valores lançados mensalmente, sem permitir a comprovação dos valores atribuídos a cada obrigação em moeda estrangeira pendente, por ocasião dos lançamentos, em resumo não atendendo o solicitado, nem demonstrando formalmente os valores debitados.*

c) *Para o item 3 da intimação nada foi apresentado.*

No ofício apresentado o contribuinte solicita prazo adicional de 15 (quinze) dias para juntada de outros documentos, que desconsideramos por entender que o prazo dado na intimação de 5 (cinco) dias para resposta esgotou-se no dia 15/09/2008, sendo a data de apresentação o dia 30/09/2008, portanto intempestiva, no mesmo procedimento que pautou o contribuinte durante a fiscalização, tendo sido o mesmo intimado e reintimado a apresentar as comprovações necessárias, recebendo ainda Termo de Constatação no qual foi comunicado mais uma vez da falta de comprovações, sem atender ao solicitado.

Em obediência ao mandamento legal do Art. 44 da Lei 9784/99, será encaminhada cópia desta Informação Fiscal ao contribuinte, para sua manifestação sobre a instrução do Processo Administrativo Fiscal, no prazo de 10 (dez) dias, após o que o PAF será devolvido para a DRJ/SPO I, para prosseguimento.

Intimado a se manifestar sobre o relatório conclusivo da fiscalização, em 24/11/2008, a contribuinte apresenta as seguintes considerações:

1. Em 29.8.2007, por não se conformar com a exigência tributária consubstanciada no Auto de Infração objeto deste processo administrativo, a Requerente apresentou sua Impugnação. Em complemento à documentação acostada à

Impugnação, a D. Fiscalização lavrou Termo de Intimação, em 24.9.2008, no qual foram requeridos diversos documentos.

2. No dia 30.9.2008 a Requerente apresentou a documentação solicitada. Não obstante a demonstração de que os atos praticados pela Requerente estão em consonância com a legislação tributária vigente, a D. Fiscalização manifestou-se no sentido de que "o contribuinte juntou apenas cópias do razão da conta Fornecedores Afiliadas para o ano de 2002, que não traz no seu bojo os lançamentos dos valores autuados e contestados, originários de períodos fiscais anteriores, em nada alterando a situação de não comprovação daquele passivo, nada havendo a considerar ou alterar na tributação havida.

3. Neste Auto de Infração a D. Fiscalização exige valores que teriam supostamente reduzido o lucro real da Requerente no ano-calendário de 2002.

4. Ocorre que, como demonstrado na documentação acostada aos autos, no período contestado não houve qualquer lançamento em sua conta de Fornecedores Afiliadas. De fato, como amplamente demonstrado na Impugnação, a D. Fiscalização pretendeu glosar despesas que não foram deduzidas no ano-calendário de 2002, mas que apenas constavam em aberto no seu balanço patrimonial.

5. Sendo assim, a Requerente reitera os termos de sua Impugnação, de forma que deve ser a Impugnação integralmente provida, com o conseqüente cancelamento do auto de infração.

A DRJ de São Paulo manteve o lançamento fiscal, conforme decisão abaixo transcrita:

PRELIMINAR.

DECADÊNCIA.

A impugnação, tempestiva, traz preliminar de decadência, com argumentos de praxe, apoiando-se no fato de que as despesas que geraram a obrigação registrada no balanço em 2002, "não foi deduzida neste ano-calendário", mas, sim, que as operações contestadas ocorreram entre 1994 e 2001, quando as importações foram realizadas pela AVL Brasil e as respectivas despesas foram deduzidas.

Veja-se que a infração de não comprovação de um passivo - conta patrimonial - é totalmente diferente da infração de não comprovação de uma despesa - conta de resultado - mesmo que esta, eventualmente, lhe tenha dado causa.

*O fato gerador da despesa ocorre no ano-calendário em que a mesma é **apropriada ao resultado**, ao passo que o fato gerador da omissão de receita caracterizada pelo passivo não comprovado ocorre sempre que um **passivo conste no balanço de um certo ano-calendário e o contribuinte não consiga comprovar sua existência naquele ano-calendário.***

A autuação em tela trata de passivo não comprovado do ano-calendário de 2002, e não de glosa das despesas de anos anteriores, que supostamente lhe teriam dado causa. Preliminar indeferida.

MÉRITO.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. FORNECEDORES AFILIADOS.

Este item da autuação diz respeito à própria alegação de decadência, estando em discussão o direito de o Fisco examinar a documentação de datas anteriores à da ocorrência do fato gerador, pois a impugnante não só alegou a decadência, como, mesmo intimada, não apresentou o Razão analítico dessa conte anos anteriores.

Diz o RIR/99:

"Conservação de Livros e Comprovantes Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)." (grifou-se)

Portanto, a teor do § 3º, está claro que os comprovantes, mesmo de períodos decaídos, devem ser apresentados, que foi o que a impugnante fez, na impugnação.

No entanto, o § 3º não pode ser interpretado separadamente do "caput" do art. 264, ou seja, se os livros devem ser guardados enquanto se referirem a atos ou operações que possam vir a modificar sua situação patrimonial, é óbvio, que devem ser apresentados à fiscalização, mediante a respectiva intimação.

Note-se que esse dispositivo não representa uma "nova regra de decadência" como à primeira vista poderia aparentar.

Por exemplo: a compensação de prejuízo fiscal, com a limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar vários anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num certo ano-calendário.

Se essa compensação findar no décimo ano, a empresa pode vir a ser intimada a comprovar a existência desse prejuízo no momento de sua compensação, apresentando a documentação de 10 anos atrás, para comprovar a origem do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em se operou a compensação), o Fisco tem 5 anos para fiscalizar esse fato e, eventualmente, se não for comprovada a existência do prejuízo, a fiscalização poderá glosar as compensações, efetuando os lançamentos referentes aos períodos ainda não atingidos pela decadência..

Todavia, o resultado do período-base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido, pois está protegido pela decadência.

Veja-se a jurisprudência administrativa:

"LIVROS OBRIGATÓRIOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL E COMERCIAL COMPROVANTES DOS LANÇAMENTOS GUARDA - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (art. 195, parágrafo único, do CTN).

1º CC. / 5º Câmara / ACÓRDÃO 105-13.083 em 22.02.2000 - Publicado no DOU em: 07.04.2000.

REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade. 1º CC./3ª Câmara /ACÓRDÃO 103-20.008 em 08.06.1999 - Publicado no DOU em: 17.08.1999."

No que diz respeito a este item, a diligência foi baixada exatamente para apurar se o passivo vinha sendo corretamente contabilizado, pois o fato é que poderia, sim, ter sido pago.

O fato de negociações posteriores, de 2003, feitas dentro do grupo, assumirem a existência do passivo, não é prova suficiente para comprovar a sua verdadeira existência. Portanto, há que se concluir do mesmo modo que a fiscalização. Argumentos improcedentes.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS (PERDAS DE CÂMBIO).

Também este item, que trata da variação cambial da suposta obrigação acima examinada, foi objeto da diligência.

Por óbvio, não estando comprovado o passivo, a respectiva variação cambial tampouco está comprovada.

Note-se, a propósito, que a planilha detalhada pedida pela fiscalização na diligência não foi apresentada, de forma que mesmo que o passivo tivesse sido comprovado, ainda assim este item seria mantido. Argumentos improcedentes.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. (PROVISÃO).

A impugnante traz a demonstração de resultado de 2002 (doc n.º 536) e o LALUR (doc n.º 537) para demonstrar que esta provisão, de R\$ 1.001.432,60, não foi deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Note-se, entretanto, que a autuação, neste item, não trata de glosa de despesa, mas, sim, de omissão de receita caracterizada por passivo fictício.

Tratando-se de presunção legal de omissão de receitas, é irrelevante se as despesas foram ou não deduzidas no ano-calendário em tela, sendo forçoso concluir que a impugnante não logrou comprovar a existência do passivo. Argumentos improcedentes.

OMISSÃO DE RECEITA. VENDA NÃO CONTABILIZADA E NÃO DECLARADA.

Quanto a esta omissão de vendas - de R\$ 88.191,15, registrada em "Contas a Receber de Afiliadas", de código 11310101, bem como no Livro de Registro de Saídas n.º 10 (fls. 80 e 81), representada pela Nota Fiscal-Fatura n.º 32.293, emitida em 04/01/2002 (fl. 79), não declarada na DIPJ - a impugnante diz que a receita transitou, sim, por resultado, mas em "outras vendas", constando na demonstração de resultado como "receita diversa", no valor de R\$ 60.085,02, que corresponderia ao v o de venda (descontado do IPI, que não passa por resultado por ser ônus do adquirente).

O argumento é improcedente, pois o IPI destacado na NF e no Livro de Registro de Saídas é de R\$ 11.503,19, de forma que o valor líquido da NF é de R\$ 76.687,96, e não de R\$ 60.085,02, como alega a impugnante e como consta na demonstração de resultado, à fl. 2.594.

No entanto, na DIPJ, o valor que consta em "Outras Receitas Operacionais" é de R\$ 61.161,61 (fl. 20).

Veja-se que a impugnante não apresentou o Diário e o Razão para demonstrar a veracidade de sua alegação, por meio da correta escrituração dessa NF e do respectivo IPI.

Argumento improcedente.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. (OUTRAS CONTAS A PAGAR).

Quanto à omissão de receitas, de R\$ 67.799,65, caracterizada por passivo não comprovado referente à conta 21211004, "Outras Contas a Pagar" (fl. 83), a impugnante diz que essa conta continha provisões para pagamento de confecção de notas fiscais, de PIS e de COFINS e duas delas foram adicionadas para fins de apuração de IRPJ e CSLL, como se vê na pág. 25 do LALUR de 2001, em 31/12/2001, totalizando R\$ 58.768,65, do total da conta, de R\$ 67.799,95, deduzido na demonstração de resultado (doc n.º 547).

Assim, apenas R\$ 9.031,30 não foram adicionados no LALUR de 2001, reduzindo indevidamente o lucro tributável. Diz que o DARF (doc n.º 548) comprova o recolhimento do IRPJ e da CSLL exigidos com relação a essa provisão e contesta a exigência de PIS e COFINS sobre estes valores, que seriam, na verdade, despesas.

Note-se que a autuação, neste item, novamente, não trata de glosa de despesa, mas, sim, de omissão de receita caracterizada por passivo fictício.

Tratando-se de presunção legal de omissão de receitas, é irrelevante se as despesas foram ou não deduzidas no ano-calendário em tela, sendo forçoso concluir que a impugnante não logrou comprovar a existência do passivo, de forma que PIS e COFINS são devidos.

Argumentos improcedentes.

Os DARFs (às fls. 2.673 e 2.674) deverão ser objeto de AUDITORIA DE CÁLCULOS, para apurar a sua eventual dedução desta autuação.

MULTA E TAXA SELIC.

Quanto à aplicação da multa e utilização da taxa SELIC, há as respectivas previsões legais.

AUTOS RELEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O voto no mérito do IRPJ repercute e na tributação reflexa.

Portanto, VOTO no sentido de o lançamento ser considerado PROCEDENTE, na íntegra, sujeito aos acréscimos legais, de acordo com a legislação vigente.

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 19/05/2009, e apresentou Recurso Voluntário em 17/06/2009, alegando em síntese que:

a) a nulidade do Auto de Infração, já que os supostos fatos geradores de IRPJ, CSL, PIS e COFINS com relação a passivo não comprovado encontram-se extintos pela decadência;

b) se há algum fato gerador de IRPJ e CSL decorrente da dedutibilidade das operações contestadas pela D. Fiscalização, eles ocorreram entre os anos-calendário de 1994 a 2001, quando as operações de importação foram realizadas pela AVL Brasil e as respectivas despesas foram deduzidas;

c) destaca que a presente autuação foi lavrada em 30.7.2007, para exigir tributos relativos a fatos geradores que teriam supostamente ocorrido nos períodos-base compreendidos entre 1994 e 2001 (data em que as importações foram realizadas pela AVL Brasil). Ora, como será demonstrado abaixo, os fatos geradores de IRPJ e CSL ocorridos nestes anos-calendário já se encontram irremediavelmente fulminados pela decadência;

d) informa que está sujeita à apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real. A partir do advento do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982, o IRPJ passou a se submeter à modalidade de lançamento por homologação, já que essa norma fixou um prazo para pagamento do tributo desvinculado da apresentação da declaração de rendimentos. Ou seja, o recolhimento do IRPJ passou a ocorrer independentemente do prévio exame dos DD. Agentes Fiscais, sujeito à sua posterior homologação.

e) Demonstrado, portanto, que o IRPJ é tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para o seu lançamento desloca-se da regra geral contida no artigo 173 do CTN, para a regra específica prevista no artigo 150, § 4º desse mesmo Código;

f) Nos termos do artigo 57 da Lei 8.981/95 e artigo 28 da Lei 9.430/96 aplicam-se à CSL as mesmas normas de apuração e recolhimento do IRPJ. Por tal razão, a CSL também está sujeita à modalidade de lançamento por homologação;

g) De forma a comprovar a aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do CTN, ao caso em análise, a Recorrente junta — exemplificativamente - comprovante de pagamento do IRPJ e da CSL relativos a cada um dos anos-calendário em análise (Doc. nº 3);

h) De todo o acima, não resta a menor dúvida que a exigência de tributos relativos a fatos geradores ocorridos ao longo dos anos-calendário de 1994 a 2001 deveriam, sob pena de invalidade, ter sido lavrada entre 1999 e 2006, o que não ocorreu. Ao contrário, como o lançamento em questão se deu apenas em 30.7.2007, operou-se a decadência do direito de o Fisco pleitear esses créditos, em obediência ao disposto no artigo 150, § 4º do CTN;

i) Por outro lado, mesmo se considerado o artigo 173, inciso I, do CTN como base legal para o cômputo do prazo decadencial aplicável ao caso em tela, ainda assim, a exigência fiscal ora formulada deveria ser cancelada por decadência;

j) Portanto, resta comprovado que se operou decadência quanto ao direito de o Fisco exigir qualquer parcela do IRPJ e da CSL relativa a fatos geradores ocorridos entre 1994 e 2001;

k) Quanto à operação, alega que o suposto passivo omitido tem origem em transações realizadas pela AVL Brasil entre os anos de 1994 e 2001. Tais transações correspondem a diversas operações de importação com empresas afiliadas. Essa era exatamente a função da AVL Brasil: importar e comercializar instrumentos para medições e ensaios para fins medicinais e bioquímicos;

l) Entre os anos de 1994 e 2001, a AVL Brasil importou diversos produtos de sociedades afiliadas no exterior. Tal fato pode ser demonstrado pelas notas fiscais de compra, notas fiscais de entrada, pelas guias de importação e pelos registros das operações no Banco Central;

m) O saldo da conta “Fornecedores” era composto por uma série de obrigações decorrentes da importação de produtos e equipamentos da AVL Suíça. Os débitos, em moeda estrangeira, são comprovados por meio das diversas notas fiscais de compra, notas fiscais de entrada, guias de importação e registro das operações no Banco Central acostadas à Impugnação (*docs. nº 6 a 534 da Impugnação*). Para melhor visualização, as notas fiscais foram agrupadas conforme o ano da importação, ou seja, o período em que a obrigação foi assumida pela AVL Brasil;

n) Essas importações geravam para a AVL Brasil um passivo com a sociedade afiliada no exterior, em moeda estrangeira (portanto, sujeito a variação cambial), que geralmente deveria ser quitado em período inferior a 365 dias;

o) Assim, o simples exame da documentação acostada a estes autos não deixa qualquer dúvida de que o passivo existente na contabilidade da AVL Brasil (antiga denominação da Recorrente) era real e possuía fundamentação econômica;

p) Por diversos motivos negociais e financeiros, contudo, a AVL Brasil não pagou as importações realizadas, permanecendo com uma dívida em aberto no valor de R\$ 28.010.027,25. Percebendo a situação da AVL Brasil, as sociedades afiliadas no exterior permitiram a prorrogação do prazo de vencimento (*doc. n.º 535 da Impugnação*). Foi por essa razão que, ao analisar o balanço patrimonial da Recorrente em 2002, a D. Fiscalização encontrou um passivo em aberto no valor de R\$ 28.010.027,25.

q) Verifica-se, portanto, que: (i) o passivo registrado nas contas patrimoniais da Recorrente possuía origem em efetivas operações de importação de mercadorias junto à sociedade controladora; e (ii) este passivo estava comprovado por documentação hábil e idônea.

r) A situação do passivo em aberto foi resolvida somente em 2003, quando grande parte da dívida foi capitalizada em favor do sócio estrangeiro Roche Diagnostics (*doc. n.º 544 da Impugnação*). Além disso, uma pequena parcela, correspondente a R\$ 1.195.681,20, foi objeto de perdão de dívida (*doc. n.º 545 da Impugnação*);

s) Verifica-se, portanto, que além de a dívida ser existente e ter fundamento documental, ela foi utilizada como base para o aumento do capital social da sociedade brasileira (com o respectivo registro do investimento no Banco Central). Ora, se esta dívida era inexistente — como pretende fazer crer a D. Fiscalização — não seria possível utilizá-la como fundamento para aumento de capital da Recorrente.

t) Além da comprovação da efetiva existência do passivo, é importante ressaltar que, conforme as importações eram realizadas, a dívida com a sociedade estrangeira era reconhecida na contabilidade pelo regime de competência e deduzida como despesa operacional da base de cálculo do IRPJ e da CSL. De fato, os valores das importações:

(i) encontram-se registrados somente no balanço patrimonial de 2002, não sendo contabilizado na Demonstração de Resultados, para fins de cálculo do lucro líquido do período;

(ii) estão devidamente comprovados por documentação hábil e idônea (notas fiscais de compra, notas fiscais de entrada, pelas guias de importação e pelos registros das operações no Banco Central); e (ii) conseqüentemente, não foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL no ano-calendário de 2002.

u) Pelo contrário, os valores das operações foram deduzidos à medida que as operações de venda dos produtos importados eram contabilizadas pelo regime de competência. Dessa forma, as operações realizadas em 1994 foram contabilizadas no próprio ano-calendário de 1994- as de 1995 seguiram o mesmo procedimento e assim sucessivamente. Para comprovar estas afirmações, a Recorrente juntou cópia dos seguintes documentos:

(i) demonstração de resultados de 2002, que evidencia que o valor de R\$ 28.010.027,25 não foi tratado como despesa operacional para fins da Demonstração de Resultados do Exercício ("DRE"), o que afasta a possibilidade de o valor ter sido tratado como despesa operacional para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL (doc. n.º 536 da Impugnação);

(ii) cópia do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR") de 2002, que demonstra que os valores não foram adicionados ou

excluídos para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL (doc. n° 537 da Impugnação); e (iii) cópia das DREs de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, que atestam que as importações foram tratadas como despesa operacional (custo de mercadoria revendida . outras despesas operacionais . despesas com materiais etc.) e deduzidas na apuração do lucro líquido dos respectivos anos/escalonário (docs. n° 538 a 543 da Impugnação). Além disso, estes documentos são aptos a comprovar que o passivo da Conta “Fornecedores” permaneceu em aberto, uma vez que os valores não foram quitados nos respectivos anos/escalonário.

v) outra questão abordada é o fato da existência de passivo no balanço patrimonial não implicar em redução no montante de IRPJ e CSL a pagar;

x) não há qualquer passivo fictício registrado nas demonstrações contábeis. Por este motivo, não há qualquer presunção de omissão de receitas no presente caso. Além disso, cumpre destacar que o fato de a obrigação estar no passivo da Recorrente não representa, em hipótese alguma, lesão aos cofres públicos;

y) a omissão de receitas, para fins tributários, presume-se apenas quando as obrigações forem indevidamente registradas nos livros fiscais do contribuinte. Com efeito, o mero registro de determinado valor no balanço patrimonial não gera a presunção de omissão de receitas, já que não há qualquer impacto fiscal;

z) a D. Fiscalização houve por bem presumir a omissão de receitas com fundamento exclusivo no balanço patrimonial da Recorrente, sem uma análise aprofundada dos livros fiscais. Se a investigação fosse realizada de forma correta, a D. Fiscalização só poderia chegar a uma conclusão: não existe omissão de receitas no presente caso, já que os valores foram apenas registrados no balanço patrimonial da Recorrente, sem qualquer impacto fiscal.

z.1) quanto às despesas não comprovadas com a perda de câmbio, alega que a variação cambial é decorrente das operações de importação realizadas pela AVL Brasil com suas empresas afiliadas entre os anos de 1994 e 2001;

z.2) tendo em vista diversas dificuldades financeiras e operacionais encontradas pela AVL Brasil, as importações não foram quitadas no momento do vencimento. Pelo contrário, os credores das obrigações aceitaram expressamente que a Recorrente pagasse as importações em momento posterior;

z.3) essa dívida trouxe para a Recorrente (na qualidade de sucessora da AVL Brasil) despesas com variação cambial passiva que foram, com base na legislação pertinente, regularmente deduzidas do Lucro Real apurado no período base 2002, para fins de cálculo e recolhimento do IRPJ e da CSL devidos. Vale destacar que a Recorrente optou por apurar a variação cambial de todos os seus tributos em conformidade com o regime de competência;

z.4) no mais, reitera os mesmos fundamentos trazidos na impugnação, destacando as seguintes conclusões:

(i) o suposto passivo omitido pela Recorrente tem origem em importações realizadas pela AVL Brasil entre os anos de 1994 e 2001;

(ii) o valor dessas importações foi deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSL nos anos que as transações foram realizadas (entre 1994 e 2001);

(iii) por essa razão, operou-se a decadência quanto ao direito de o Fisco exigir qualquer parcela do IRPJ, da CSL, de PIS e COFINS relativos a fatos geradores ocorridos entre 1994 e 2001, como é o caso das importações realizadas pela AVL Brasil; e (iv) não há omissão de receitas no presente caso, já que o passivo foi comprovado e a dívida com os fornecedores não foi deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSL (os valores encontravam-se apenas registrados no balanço patrimonial da Recorrente).

(v) as conclusões da diligência realizada pela D. Fiscalização são superficiais e não levam em conta toda a documentação acostada aos autos;

(vi) não obstante, para fazer prova da correta contabilização das despesas e custos incorridos com seus fornecedores afiliados, a Recorrente junta ao presente cópia do seu Balanço Patrimonial para o período de 1994 a 2001, a fim de demonstrar a evolução dos valores na conta de Fornecedores Afiliadas.

Especificamente em relação à alegação de não comprovação de despesas com perdas de câmbio (item 5 do auto de infração), pode-se concluir que:

(i) a variação cambial e decorrente das operações de importação realizadas pela AVL Brasil com suas empresas afiliadas entre os anos de 1994 e 2001;

(ii) por recolher os tributos pelo regime de competência, a Recorrente tem o direito de deduzir as perdas de variação cambial da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em conformidade com o artigo 30, § 1º da MP 2.158-35/01; e (iii) as operações realizadas pela AVL Brasil foram legítimas, de forma que é devida a dedutibilidade de perdas incorridas com a variação cambial (conforme demonstrado, em 2003, com a apuração do Real diante do dólar, a Recorrente reconheceu receita de variação cambial e ofereceu à tributação de IRPJ, CSL, PIS e COFINS);

(iv) aqui também as conclusões da diligência não podem ser admitidas, uma vez que, comprovada a existência do passivo, com toda a documentação acostada à Impugnação e os documentos ora juntados ao Recurso, não subsiste a alegação de inexistência da conta de variação cambial do passivo.

Já no que diz respeito ao suposto passivo não comprovado decorrente de provisão (item 4 do auto de infração), restou demonstrado que tais valores não foram em momento algum deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, mas meramente registrados em sua contabilidade.

No tocante ao item 1 do auto de infração, demonstrou-se que não houve omissão de vendas, mas sim mera reclassificação contábil, sendo as receitas incluídas na DRE e oferecidas à tributação.

Por último, com relação ao suposto passivo não comprovado decorrente da constituição de provisões para confecção de notas de PIS e COFINS, a Recorrente comprovou que apenas uma dentre as referidas provisões teve impacto em seu resultado fiscal. Ainda assim, somente podem ser exigidos IRPJ e CSL sobre os valores de provisão não adicionados no LALUR.

Por tudo isso, a Recorrente tem demonstrada e comprovada a improcedência integral da exigência fiscal em questão, bem como o equívoco cometido pela D. Autoridade Julgadora de Primeira Instância ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis na análise das operações da Recorrente.

Junta guia de recolhimento de outubro de 1994, relativo ao IRRF relativos a alugueis e royalties pagos a pessoa física, guia de recolhimento de dezembro de 1995, relativo a IRPJ estimativa mensal, guia de recolhimento de dezembro de 1995, relativo à CSLL estimativa mensal, guia de recolhimento de dezembro de 1997, relativo à CSLL estimativa mensal, guia relativa a dezembro de 2008, relativo ao IRRF relativos a alugueis e royalties pagos a pessoa física, guia de recolhimento de dezembro de 1999, relativo ao IRRF relativos a alugueis e royalties pagos a pessoa física, guia de recolhimento de dezembro de 2000, relativa à CSLL estimativa e outros tributos, guia de recolhimento de outubro de 2001, relativa à CSLL estimativa mensal.

A Recorrente juntou aos autos parecer técnico da empresa Deloitte, onde afirma ter restado concluído que "comprovada a existência do passivo e sua origem", razão pela qual "justifica-se a necessidade do reconhecimento contábil e fiscal da variação cambial desse passivo."

O parecer enfrentou os seguintes itens dos lançamentos:

(..)

II. ITEM 1— OMISSÃO DE VENDAS - VENDA NÃO CONTABILIZADA E NÃO DECLARADA NA DIPJ VALOR TRIBUTÁVEL - R\$ 88.191,95 Conforme citado no processo administrativo, o valor questionado refere-se à Nota Fiscal nº. 32.293 emitida pela AVL Ltda. (antiga razão social da Roche). A Sociedade nos disponibilizou o Livro de Registro de Saídas original, modelo 2, o qual demonstra que referida Nota Fiscal de saída foi devidamente registrada no dia 4 de janeiro de 2002. Além disso, verificamos o Livro Diário original, cuja página 5 do livro referente ao período de Janeiro a Junho de 2002, demonstra que a receita proveniente desta nota fiscal foi devidamente contabilizada no resultado, na conta 91110173 — "Vendas - Valor Bruto Revenda — RDS", no dia 4 de janeiro de 2002.

Verificamos que, no dia 28 de junho de 2002, o valor contabilizado na conta de Receita de Vendas (R\$76.687,96) foi transferido para outras contas do resultado, conforme demonstrado abaixo:

D/C Conta Valor D 91110173 - Vendas - Valor Bruto Revenda - RDS (Resultado) R\$ 76.687,96 C 91110174 - ICMS (Resultado) R\$ 13.803,83 C 91110176 -PIS (Resultado) R\$ 498,47 C 91110177 - COFINS (Resultado) R\$ 2.300,64 C 98190198 - Receitas Diversas - Terceiros e Aliadas (Resultado) R\$ 60.085,02 Desta forma, verifica-se que, mesmo depois de realizada referida transferência, o valor da nota fiscal que impactou o resultado não foi alterado.

Corroborando com o exposto acima, identificamos no balancete analítico transcrito na página 184 do Livro Diário de Julho a Dezembro de 2002, o valor líquido da receita acima informada, qual seja, R\$ 60.085,02.

Além das demonstrações contábeis, analisamos, também, o Livro de Apuração do Lucro Real ("Lalur") original referente ao ano-calendário 2002 e verificamos que nenhuma exclusão foi realizada no período de janeiro a dezembro de 2002, demonstrando, mais uma vez, que referida receita foi devidamente tributada.

Verificamos, ainda, que o lucro líquido do período de 2002 informado na DIPJ 2003, anocalendário 2002, equivale ao lucro líquido informado no balancete analítico apresentado no Livro Diário e no Livro de Apuração do Lucro Real.

Sendo assim, pudemos constatar que referida receita foi devidamente reconhecida no resultado do exercício de 2002 e devidamente tributada. Não encontramos qualquer outro lançamento nos livros fiscais e contábeis de estorno da referida receita de venda no resultado tributável.

III. ITEM 3 — OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO NÃO COMPROVADO — FORNECEDORES AFILIADAS VALOR TRIBUTÁVEL - R\$ 28.010.027,25 No processo de fiscalização, a D. Autoridade Fiscal questionou o saldo da conta de passivo referente a valores a pagar para afiliadas, que são relativos à importação de produtos, devido a não apresentação de documentos que comprovassem as operações que geraram o montante ora questionado.

De acordo com informações fornecidas pela Roche, o saldo da conta 21310101 "Fornecedores Afiliadas", no valor de R\$28.010.027,25, refere-se à aquisição de mercadorias importadas realizadas pela empresa no período de 1994 a 2000, sendo esta conta demonstrada no balancete analítico arquivado no Livro Diário de 2002 da Sociedade.

Verifica-se, contudo, que no balancete analítico armazenado no sistema de contabilidade (SAP) da Sociedade, a conta 21310101 apresenta zero, sendo o valor de R\$28.010.027,25 apresentado na conta 21310102. A Roche atribuiu a não coincidência entre os saldos e os respectivos códigos das contas à alteração ocorrida com a mudança do seu sistema de contabilidade, o que pudemos corroborar com a discriminação dos valores considerados e o somatório dos saldos.

Com base na composição do valor registrado no passivo, o qual é composto pelas faturas comerciais internacionais ou invoices emitidas no período de 1994 a 2000, analisamos os registros nos livros contábeis de algumas das operações realizadas nos anos-calendário 1999 e 2000 e os cotejamos com os respectivos documentos de suporte. Considerando este período, verificamos a cópia autenticada das invoices com valores mais relevantes emitidas referentes à importação da mercadoria, juntamente com as cópias autenticadas das Notas Fiscais de Entrada relacionadas a referidas operações.

Além disso, em análise do Livro de Registro de Entradas — modelo 1, Livro Razão e Livro Diário originais, verificamos que foram realizadas as devidas contabilizações de compra e que nos históricos de lançamento foram informados (i) o valor da compra em dólares americanos, (ii) o número da Nota Fiscal de Entrada e, por vezes, (iii) o número da Declaração de Importação relacionada e (iv) o número da invoice.

Sendo assim, com base nos dados informados nos históricos de lançamentos efetuados na conta de Fornecedores Afiliadas, pudemos identificar a relação entre as informações contábeis, as invoices e respectivas Notas Fiscais, de forma que o cotejamento entre as informações dos documentos de suporte com os respectivos lançamentos nos livros fiscais e contábeis comprovam a existência das compras e as dividas delas decorrentes.

Em assim sendo, podemos atestar que:

- 1) o valor em dólares americanos informado no histórico de lançamento dos Livros Razão e Diário é igual ao valor da invoice;*
- 2) a descrição das mercadorias importadas informadas na invoice é semelhante a descrição dos produtos informada nas Notas Fiscais de Entrada, assim como a quantidade de cada produto;*
- 3) as informações de lançamento registradas no Livro Diário são iguais às informações apresentadas no Livro Razão, no que se refere à data, valores e histórico;*
- 4) as datas em que foram realizados os lançamentos referentes à compra de mercadorias no Livro Razão, Livro Diário e Livro de Entradas são as mesmas;*
- 5) é possível identificar no Livro de Entradas, o número e valor total da Nota Fiscal de Entrada, assim como os respectivos valores de crédito de IPI e ICMS.*

Informamos que, apesar das análises terem sido realizadas através de amostra, verificamos, através dos Razões Analíticos disponibilizados, que os procedimentos adotados foram semelhantes para o período de 1998 e 2000.

Portanto, com base nos documentos disponibilizados, verificamos que a Sociedade possui, (i) Invoices, (ii) Recibos de Declaração de Importação, (iii) Notas Fiscais de Entrada, e (iii)

evidências indicando que os lançamentos contábeis das referidas compras de mercadoria proveniente do exterior foram devidamente realizados nos livros contábeis Desta forma, podemos afirmar que:

- (a) as operações de importação efetivamente ocorreram, conforme toda documentação apresentada;*
- (b) a obrigação ainda existia em 2002, sendo exigível a essa época;*
- (c) a obrigação registrada no passivo em 2002 atendia a critérios contábeis e fiscais;*
- (d) o passivo deixou de existir em 2003, em virtude de liquidação e capitalização.*

IV. ITEM 4 — OMISSÃO DE RECEITAS — PASSIVO MO COMPROVADO — PROVISÃO NÃO PREVISTA VALOR TRIBUTÁVEL - — R\$ 1.001.432,60 No processo de fiscalização foi questionada a origem do passivo registrado na conta 22220701 —Provisão para Litígios, no valor de R\$1.001.432,60.

Inicialmente, verificamos que a provisão em comento foi constituída em junho de 2000 na conta 942. Posteriormente, o Plano de Contas da empresa foi alterado e o saldo da conta 942 foi transferido para a conta 22220701, objeto de questionamento.

De acordo com a página 285 do Livro Diário relativo a junho de 2000, o saldo da conta questionada esta composto da seguinte forma:

Provisão para despesa de garantia R\$ 31.508,30 Provisão para Baixa de Cheques em Cobrança R\$ 17.424,03 Provisão para Multa e Juros sobre ICMS R\$ 497.329,15 ICMS sobre Demonstração R\$ 178.511,12 ICMS a pagar R\$ 276.660,00 TOTAL R\$ 1.001.432,60 Ainda, em análise ao Livro Diário do mesmo período, nas páginas 147 e 148, identificamos as contrapartidas dos lançamentos das referidas provisões as quais demonstramos, abaixo:

Conta - Partida 942 - Provisão para despesa de garantia 942 - Provisão para Baixa de Cheques em Cobrança 942 - Provisão para Multa e Juros sobre ICMS 942 - ICMS sobre Demonstração 942 - ICMS a pagar Conta - Contrapartida 4314 - Despesas com Garantia 5289 - Perdas Extraordinárias 5300 - Despesas Indedutíveis 5310 - ICMS/IPI sobre Outras 5310 - ICMS/IPI sobre Outras Sendo assim, em análises ao Livro Diário, verificamos que todas as partidas a crédito foram registradas em contas patrimoniais (Passivo) como provisões, enquanto que as contrapartidas a débito foram registradas em contas de resultado como despesas.

Considerando que os lançamentos a débito constituem uma despesa, verifica-se que referidos lançamentos reduziram o resultado contábil da Roche em R\$ 1.001.432,60 em 2000.

De acordo com o artigo 13 da Lei Ordinária nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, é vedada a dedução de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

Através da análise do referido artigo, conclui-se que as demais provisões constituídas pelo contribuinte não podem afetar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Em nossa análise do Livro de Apuração do Lucro Real da Roche relativo a ano-calendário de 2000, pudemos verificar que a Sociedade efetuou a adição dos valores acima demonstrados nas bases de cálculo do Imposto de Renda e também na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Sendo assim, restou comprovado que, apesar dos valores registrados na conta de provisão para litígios terem reduzido o lucro líquido da empresa, uma vez que as respectivas contrapartidas foram registradas em contas de despesa, o lucro tributável da Sociedade ficou preservado, devido à adição de referidos valores na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda e também na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

V. ITEM 5 — DESPESAS NÃO COMPROVADAS - PERDAS DE CÂMBIO VALOR TRIBUTÁVEL - — R\$ 14.454.836,21 No Auto de Infração, a D. Autoridade Fiscal questionou a necessidade da despesa registrada no resultado do ano-calendário 2002, no valor de R\$14.454.836,21, contabilizada na conta "31130203 - Perdas Câmbio Import. Afiliadas-Realiz."

Em análise do Razão Analítico de 2002, pudemos verificar a contabilização desta despesa na conta "311.30203 - Perdas Câmbio Import. Afiliadas-Realiz."

Pudemos verificar, também, que as partidas dos valores registrados na conta "31130203 - Perdas Câmbio Import. Afiliadas-Realiz." foram realizadas na conta "21310102 – Fornecedores Mercadorias Afiliadas - Ajustes". Portanto, constatamos que a Sociedade efetuou os lançamentos de variação cambial, durante o ano de 2002, na conta "21310102 – Fornecedores Mercadorias Afiliadas - Ajustes", em contrapartida A conta "31130203 - Perdas Câmbio Import. Afiliadas-Realiz.", conforme segue:

(...)

Com relação ao valor de R\$8.533,21, lançado em 16/07/2002, verificamos que o lançamento de sua partida foi registrado na

conta 11118326 — "Nossa Caixa — Paulista — Conciliação". De acordo com o inciso II do artigo 184 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

Considerando que, em 2002, o Dólar Americano sofreu uma valorização de 52% (cinquenta e dois por cento) perante o Real e considerando que a Roche possuía registrada em seu passivo uma obrigação em dólares americanos decorrente de operações de importação conforme descrito no item III deste Parecer, podemos afirmar que o registro de despesa com variação cambial no resultado da empresa, no ano de 2002, se fez totalmente necessária e decorrente de obrigações necessárias às suas atividades pelo fornecimento de mercadorias para a fabricação ou venda.

Sendo assim, comprovada a existência do passivo e sua origem na importação de mercadorias ou insumos e seu registro na conta "21310102 — Fornecedores Afiliadas", conforme demonstrado no item IV deste Parecer, justifica-se a necessidade do reconhecimento contábil e fiscal da variação cambial deste passivo, sendo a respectiva despesa dedutível na apuração do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que a empresa optou por tributar por competência os ganhos e perdas decorrentes da variação da moeda estrangeira.

A Fazenda Nacional, sem argumentos técnicos para refutar as informações trazidas no laudo, apresenta retórica padrão quanto ao não conhecimento do documento, visto que fora produzido a destempo.

Em Resolução fora determinada nova baixa dos autos em diligência, para:

Inicialmente, quanto ao laudo trazido pelo contribuinte, conheço do documento, visto que o mesmo atende ao princípio da verdade material, sendo mais uma prova que traduz e se reporta aos documentos já existentes no processo, além de trazer de forma mais organizada e conclusiva informações sobre as operações.

Considerando que o laudo técnico investigou contas e livros fiscais supostamente não juntados pelo contribuinte em sua defesa, conforme inclusive menciona a decisão da DRJ.

Considerando a necessidade da confirmação das constatações quanto aos registros que foram atestados como realizados pela empresa de auditoria independente, quanto ao transporte de valores em contas diversas, partidas e contrapartidas.

Determino a baixa dos autos em diligência, para que a d. fiscalização confirme ou conteste as informações trazidas na perícia apresentada pela Recorrente, em todos os seus aspectos, devendo ainda exigir, caso não esteja juntado nos autos, os

documentos que foram analisados e mencionados pela Deloitte no laudo, no prazo de 10 dias.

A fiscalização abriu MPF para solicitar documentos ao contribuinte, que foram todos apresentados em CD-Rom, como Plano de Contas, DIPJs, LALUR – Parte A, Livro Diário, Invoices, Declarações de Importação, Notas Fiscais, Livro de Registro de Entradas, Livro Razão de Contas Contábeis etc.

Vejamos o que constou no Relatório Fiscal:

1. O presente Relatório Fiscal refere-se ao processo dos Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativo ao ano-base 2002, lavrados em 30/07/2007 pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil- AFRFB Sebastião Guglielmino (matrícula: 12047). De acordo com o Termo de Verificação Fiscal o auditor apurou as seguintes irregularidades:

- 1.1 Omissão de Vendas – Nota Fiscal 32293 - Valor Tributável R\$ 88.191,95 - NF não contabilizada e não declarada;
- 1.2 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta “Outras Contas a Pagar” - Valor Tributável R\$ 67.799,95. Provisão contabilizada para pagamentos de notas fiscais e PIS e COFINS sobre remessa do exterior;
- 1.3 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta “Fornecedores Afiliadas” – Valor Tributável R\$ 28.010.027,25;
- 1.4 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta “Provisão para Litígios” – Valor Tributável R\$ 1.001.432,60;
- 1.5 Despesas não comprovadas – Conta “Perdas com Câmbio - Importação” – Valor Tributável R\$ 14.454.836,21 - A fiscalização alegou que o contribuinte não comprovou a existência da transação e qualquer tipo de variação cambial.

2. Em 29/08/2007, a Empresa inconformada com o lançamento fiscal apresentou impugnação, solicitando o cancelamento do AI. A Delegacia de Julgamento – DRJ baixou o processo em diligência para que a fiscalização se manifestasse sobre a defesa apresentada pela Empresa. A fiscalização manteve os argumentos do Termo de Verificação Fiscal e a DRJ julgou integralmente procedente o crédito constituído.

3. Em 17/06/2009, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário e, em 01/04/2013, solicitou a juntada de parecer técnico, elaborado pela empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu, reiterando os termos do Recurso.



DILIGÊNCIA FISCAL

6. Em virtude da aposentadoria do Auditor Fiscal (autor do lançamento) a Auditora Fiscal Ana Maria Marchi de Carvalho Passos foi incluída no referido MPF, para dar continuidade aos trabalhos.

7. Dando início aos nossos trabalhos neste processo, e em cumprimento à determinação do MPF – Diligência nº 08.1.90.00-2013-05500-2, em 06/01/2014, encaminhamos o Termo de Intimação para que o Contribuinte apresentasse, no prazo de 10 dias, todos os documentos analisados pela Empresa, Deloitte, Touche & Tohmatsu os quais fundamentaram o Parecer técnico juntado ao processo em questão.

8. O referido Parecer, em síntese, apresenta as seguintes considerações e conclusões a respeito das irregularidades discriminadas nos subitens 1.1, 1.3, 1.4 e 1.5 do presente relatório:

8.1 Omissão de Vendas – Nota Fiscal 32293 - Valor Tributável R\$ 88.191,95 – Analisando o Livro de Registro de Saída (modelo 2), o Livro Diário de 2002 (pág 5), o Balancete Analítico (pág 184 do Diário), o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e a DIPJ 2003, a Deloitte conclui: “...podemos constatar que a referida receita foi devidamente reconhecida no resultado do exercício de 2002 e devidamente tributada”;

8.2 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta “Fornecedores Afiliadas” – Valor Tributável R\$ 28.010.027,25 – Analisando o Livro de Registro de Entradas (modelo 1), o Livro Diário/2002, o balancete analítico/2002, registros contábeis efetuados no período 1999 a 2000, cópia autenticada das invóices de maior relevância, as quais estavam acompanhadas das notas fiscais, e por vezes, das Declarações de Importação (DI), a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu_ conclui: “...com base nos documentos analisados, verificamos que a Sociedade possui evidências indicando que os lançamentos contábeis das referidas compras de mercadorias provenientes do exterior foram devidamente realizadas nos livros contábeis.

8.3 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta “Provisão para Litígios” – Valor Tributável R\$ 1.001.432,60– Analisando Livro Diário (páginas 147, 148 e 285) e o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu_ conclui: “...restou comprovado que, apesar dos valores registrados na conta de provisão para litígios terem reduzido o lucro líquido da empresa, uma vez que as contrapartidas foram registradas em conta de despesa, o lucro tributável da Sociedade ficou preservado, devido à adição de referidos valores na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda e também da Contribuição Social do Lucro Líquido.”

8.4 Despesas não comprovadas – Conta “Perdas com Câmbio - Importação” – Valor Tributável R\$ 14.454.836,21 – Analisando o Razão das contas: “31130203 – Perdas de Câmbio”, “21310102 – Fornecedores Mercadorias Afiliadas – Ajustes” e “11118326 – Nossa Caixa – Paulista – Conciliação”, a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu_ conclui: “...comprovada a existência do passivo e sua origem na importação de mercadorias ou insumos e seu registro na conta “21310102”, conforme demonstrado no item IV deste Parecer, justifica-se a necessidade de reconhecimento contábil e fiscal da variação cambial deste passivo, sendo a respectiva despesa dedutível na apuração do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, uma vez que a empresa optou por tributar por competência os ganhos e perdas decorrentes da variação da moeda estrangeira.”

9. Em 17/01/2014, atendendo à nossa intimação, a Empresa apresentou os documentos relacionados aos subitens 1.1, 1.3, 1.4 e 1.5 do presente relatório, sobre os quais relatamos o seguinte:

9.1 Omissão de Vendas – Nota Fiscal 32293 - Valor Tributável R\$ 88.191,95 – Documentos Apresentados: Balancete Analítico/2002, DIPJ 2003, LALUR 2002, Livro de Registro de Saída/2002 e Livro Diário/2002 (páginas 5 e 180). Com exceção da página 5 e da página 180 do Livro Diário/2002, todos os demais documentos, já haviam sido analisados pelo autor dos levantamentos e pela DRJ. **Os registros da página 5 (registro da receita de venda) e da página 180 (transferência da receita de venda), os quais discriminamos a seguir, confirmam as informações dos demais documentos apresentados anteriormente pela Empresa:**

Diário/2002 (página 5)

Débito cta Transitória (11110104) – R\$ 88.191,15
 Crédito cta Vendas Valor Bruto (91110173) – R\$ 76.687,96
 Crédito cta IPI (11221144) – R\$ 11.503,19

Diário/2002 (página 180)

Débito cta Vendas Valor Bruto (91110173) – R\$ 76.687,96
 Crédito cta ICMS (91110174) - R\$ 13.803,83
 Crédito cta PIS (91110176) - R\$ 498,47
 Crédito cta COFINS (91110177)- R\$ 2.300,64
 Crédito cta Receita Diversas (98190198)- R\$ 60.085,02

Obs.: A soma do saldo da conta "Receita Diversas" (R\$ 60.085,02 – pág.184 do Balancete Analítico/2002) com o saldo da conta "Outras Receitas" (R\$ 1.076,59 - pág. 186 do Balancete Analítico/2002), totalizou a importância de R\$ 61.161,61, valor esse declarado na linha 30 da ficha 06A da DIPJ/2003 - Outras Receitas Operacionais.

9.2 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta "Fornecedores Afiliadas" – Valor Tributável R\$ 28.010.027,25 – Documentos Apresentados: Balancete Analítico/2002 e, por amostragem faturas comerciais (invoices) e respectivas notas fiscais, DI's e correspondentes registros nos Livros de Entradas de Mercadorias e nos Livros Diário e Razão. **Somente os registros no Livro Diário, no Livro Razão e no Livro de Entradas de Mercadorias, correspondentes às faturas apresentadas por amostragem, não tinham sido apresentados anteriormente. Tais registros correspondem aos demais documentos a eles relacionados.**

9.3 Omissão de Receita – Passivo não Comprovado – Conta "Provisão para Litígios" – Valor Tributável R\$ 1.001.432,60 – Documentos Apresentados: Livro Diário/2000, Livro Razão/2000, e LALUR/2000, os quais não haviam sido analisados anteriormente pela Empresa, apresentam os seguintes registros:

Diário/2000 (páginas 147/148)

4314	DESPESAS COM GARA 001000 PROVISAO PARA DESPESA DE GARANTIA	31.508,30 D
5289	PERDAS EXTRAORDIN 001000 PROVISAO DE BAIXA DE CHEQUES EM COBRANCA	17.424,03 D
942	MULTA/JUROS SOBRE OUT 001000 PROVISAO DE MULTA E JUROS SOBRE ICMS	497.329,15 D
5300	DESPESAS INDEDUTI 001000 PROVISAO DE MULTA E JUROS SOBRE ICMS	455.171,12 D
5310	ICM/IPI SOBRE OUT 001000 PROVISAO DE ICMS S/ DEMONSTRACAO	455.171,12 D

Total = R\$ 1.001.432,60

Razão/2000 (páginas 285/286 e 343/344)

5289 PERDAS EXTRAORDINARIAS

Saldo Anterior			2.600,00 D
30/06/00	1000	10 PROVISAO IMPOSTO DE IMPORTACAO DEVOLUCAO	42.722,83 D
30/06/00	1000	17 PROVISAO DE BAIXA DE CHEQUES EM COBRANCA	17.424,03 D

Total = R\$ 60.146,86

5300 DESPESAS INDEDUTIVEIS

Processo nº 19515.001937/2007-13
Acórdão n.º 1201-001.121

S1-C2T1
Fl. 14

		Saldo Anterior		
				2.814,42 D
16/05/00	213	17 PAGAMENTO DESP.S/COMPROVANTE	3,00 D	2.817,42 D
16/05/00	213	19 PAGAMENTO DESP.S/COMPROVANTE	70,82 D	2.888,24 D
16/05/00	213	23 PAGAMENTO ESTUPNO. DESPESAS S/ COMPROVANTE	10,00 C	2.878,24 D
16/05/00	213	25 PAGAMENTO DESP.S/COMPROVANTE	11,14 D	2.889,38 D
20/06/00	261	4 PAGAMENTO MULTA DE TRANSITO	68,10 D	2.957,48 D
30/06/00	1000	41 PROVISAO DE MULTA E JUROS SOBRE ICMS	457.329,15 D	500.286,63 D
30/06/00	1001	409 VLR DA BAIXA DO IMOBILIZADO	92.459,26 D	592.745,89 D
30/06/00	1002	539 VALOR DO AJUSTE DE CLIENTES	66.161,02 C	658.906,91 D
30/06/00	1005	24 BAIXA CFE AJUSTE DE AUDITORIA - IMOBILIZADO MOTORES	11.542,11 D	670.449,02 D
30/06/00	1005	26 BAIXA CFE AJUSTE DE AUDITORIA - IMOBILIZADO MEDICAL	40.544,29 D	710.993,31 D

LALUR/2000 (página 10)

Adição de Provisão Garantia (4314) - R\$ 31.508,30
Adição de Perdas Extraordinárias (5289) - R\$ 60.146,86
Adição de Despesas Indedutíveis (5300) - R\$ 710.993,30
Adição de ICMS/IPI sobre Outras (5310) - R\$ 455.171,12

OBS.: Tendo em vista os registros discriminados nos livros contábeis, entendemos que a Empresa comprovou que os referidos valores reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele ano-calendário.

9.4 Despesas não comprovadas – Conta “Perdas com Câmbio - Importação” – Valor Tributável R\$ 14.454.836,21 – Documentos Apresentados: Razão das contas “Fornecedores Afiliadas”, “Perdas Câmbio – Importação”, “Ajustes” e “Nossa Caixa Paulista Conciliação”. **Tendo em vista que apenas a conta “Nossa Caixa Paulista – Conciliação”, não havia sido analisada anteriormente, confirmamos, através desse documento, a contrapartida do lançamento efetuado em 16/07/2002, no valor de R\$ 8.533,21, este mencionado no Parecer da Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu.**

CONSIDERAÇÕES FINAIS

10. Para apresentar nossas considerações, tendo em vista que não fomos o autor dos autos e que a maior parte dos documentos citados no Parecer da empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu já tinham sido analisados anteriormente, verificamos somente as informações dos novos documentos apresentados.

11. Assim, considerando atendida a solicitação do CARF, encerramos os procedimentos fiscais e propomos que, de acordo com o disposto no artigo 35, parágrafo único do Decreto nº 7.574/2011, o presente relatório seja encaminhado ao Contribuinte para ciência e manifestação e que, posteriormente, o Processo seja encaminhado à DRJ.

A contribuinte foi intimada do Relatório Fiscal em 27/02/2014 e apresentou manifestação nos seguintes termos:

Item 1 - "Omissão de Vendas" Descrição do Termo de Encerramento e conclusões da Deloitte:

"Omissão de Vendas - Nota Fiscal 32293- Valor Tributável R\$ 88.191,95 - Analisando o Livro de Registro de Saida (modelo 2), o Livro Diário de 2002 (página 5), o Balancete Analítico (pág. 184 do Diário), o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e a DIPJ 2003, a Deloitte conclui: "...podemos constatar que a referida foi devidamente reconhecida no resultado do exercício de 2002 e devidamente tributada". (não destacado no original)

"Omissão de Vendas - Nota Fiscal 32293 - Valor Tributável R\$ 88.191,95 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD. Autoridades Fiscais]: Balancete Analítico/2002, DIPJ 2003, LALUR 2002, Livro Registro de Saída/2002. Com exceção da página 5 e da página 180 do Livro Diário/2002, todos os demais documentos já haviam sido analisados pelo autor dos levantamentos e pela DRJ. Os registros da página 5 (registro da receita de venda) e da página 180 (transferência da receita), os quais discriminamos a seguir, confirmam as informações dos demais documentos apresentados anteriormente pela empresa (...)" (não destacado no original)

7. Verifica-se que as DD. Autoridades Fiscais reconhecem que os documentos já apresentados em sede de Impugnação pela Requerente, em conjunto com os demais examinados no curso da Diligência (página 5 e da página 180 do Livro Diário/2002), dão suporte às alegações trazidas pela Requerente (e confirmadas pela Deloitte) são suficientes para provar que a receita de venda referente à Nota Fiscal nº 32.293, no valor de R\$ 88.191,15, foi contabilmente reclassificada, tendo transitado pelo resultado sob o título de "outras vendas" (conta nº 98190198), sendo devidamente oferecida tributação. Como consequência, resta clara a total improcedência das alegações relacionadas à suposta "receita não comprovada", pelo que deve ser prontamente cancelada a exigência fiscal correspondente.

Item 3 - "Passivo não comprovado" Descrição do Termo de Encerramento e conclusões da Deloitte:

"Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Fornecedores Afiliadas' - Valor Tributável R\$ 28.010.027,05 - Analisando o Livro de Registro de Entradas (modelo 1), o Livro Diário/2002, o balancete analítico/2002, registros contábeis efetuados no período de 1999 a 2000, cópia autenticada dos invoices de maior relevância, as quais estavam acompanhadas das notas fiscais, e por vezes, das Declarações de Importação (DI), a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu conclui: '... com base nos documentos analisados, verificamos que a Sociedade tem evidências indicando que os lançamentos contábeis das referidas compras de mercadorias provenientes do exterior foram devidamente realizadas nos livros contábeis'". (não destacado no original)

Descrição dos documentos apresentados e conclusões das DD. Autoridades Fiscais sobre Diligência:

"Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Fornecedores Afiliadas' - Valor Tributável R\$ 28.010.027,05 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD.

Autoridades Fiscais]: Balancete Analítico/2002 e, por amostragem faturas comerciais (invoices) e respectivas notas fiscais, DI's e correspondentes registros nos Livros de Entradas de Mercadorias e nos Livros Diário e Razão. Somente os registros no Livro Diário, no Livro Razão e no Livro de Entradas de Mercadorias, correspondentes às faturas apresentadas por amostragem, não tinham sido apresentados anteriormente. Tais

registros correspondem aos demais documentos a eles relacionados."

8. *Com relação a esse item, ficou comprovado que os documentos trazidos pela Requerente durante a diligência confirmam as informações constantes da documentação já juntada anteriormente aos autos.*

9. *Como visto no curso dos autos, no intuito de manter a exigência relacionada a ao item 3 do Auto de Infração, a r. decisão de primeira instância se limitou a alegar que a Recorrente teria deixado de apresentar os razões analíticos de 1994 a 2001, o que justificaria à desconsideração de todo o universo de documentos apresentado.*

10. *Ainda que não tivesse havido diligência e a Requerente não tivesse trazido os documentos em questão e o parecer da Deloitte aos autos, o entendimento da D. Autoridade Julgadora não poderia prevalecer, pois: (i) as Demonstrações de Resultados de Exercícios ("DREs"), dos anos de 1996 a 2002 (docs. nos 536, 538 a 543 da Impugnação); (ii) o Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR"), de 2002 (doc. nº 537 da Impugnação); e (iii) cópia autenticada dos Balanços Patrimoniais de 1996 a 2001 (docs. N.ºs 4 a 10 do Recurso Voluntário); são aptos a comprovar que o passivo da "conta fornecedores" permaneceu em aberto e que os valores não foram quitados pela Requerente.*

11. *A existência efetiva do passivo não quitado foi expressamente confirmada pelo parecer da Deloitte, justamente com base nos documentos acostados aos autos. Confira-se trecho:*

"(a) as operações de importação efetivamente ocorreram, conforme toda documentação apresentada; (b) a obrigação ainda existia em 2002, sendo exigível a essa época; (c) a obrigação registrada no passivo em 2002 atendia a critérios contábeis e fiscais; (d) o passivo deixou de existir em 2003, em virtude de liquidação e capitalização" (pág. 8).

12. *No curso da Diligência, com a apresentação de todos os documentos solicitados à Requerente, inclusive "os registros no Livro Diário, no Livro Razão e no Livro de Entradas de Mercadorias, correspondentes às faturas apresentadas por amostragem, que não tinham sido apresentados anteriormente", a alegação das D. Autoridade Julgadora perde sentido, restando clara a inexistência de "receita omitida" ou de "passivo não comprovado", pelo que deve ser prontamente cancelada a exigência fiscal correspondente.*

Item 4 - "Provisões não comprovadas" Descrição do Termo de Encerramento e conclusões da Deloitte:

"Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Provisão para Litígios' - Valor Tributável R\$ 1.001.432,60 - Analisando o Livro Diário (páginas 147.148 e 285) e o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu conclui: '... restou comprovado que, apesar dos

valores registrados na conta de provisão para litígios terem reduzido o lucro líquido da empresa, uma vez que as contrapartidas foram registradas em conta de despesa, o lucro tributável da sociedade ficou preservado, devido à adição de referidos valores na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda e também da Contribuição Social do Lucro Líquido". (não destacado no original)

Descrição dos documentos apresentados e conclusões das DD. Autoridades Fiscais sobre Diligência:

"Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Provisão para Litígios' - Valor Tributável R\$ 1.001.432,60 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD. Autoridades Fiscais]:

Livro Diário/2000, Livro Razão/2000 e LALUR/2000, os quais não haviam sido analisados anteriormente pela Empresa (...). OBS: Tendo em vista os registros discriminados nos livros contábeis, entendemos que a Empresa comprovou que os referidos valores reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSL daquele ano calendário."

13. Da análise dos números trazidos pelas DD. Autoridades Fiscais, não há dúvida que: **(i)** embora os valores registrados na conta de provisão para litígios terem reduzido o lucro líquido da empresa; **(H)** os efeitos dessa redução são neutros sob o ponto de vista fiscal, pois a Requerente adicionou tais valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

14. Essa conclusão toma por base os documentos apresentados em Impugnação, Recurso Voluntário, no parecer da Deloitte e no curso da Diligência Fiscal. Apesar disso, as DD. Autoridades Fiscais examinam a questão apenas sob uma perspectiva (do item "i" acima), de que os valores da conta de provisão de litígios teriam reduzido o lucro líquido da empresa.

15. Em momento algum a Requerente refuta essa alegação, todavia chama a atenção para uma ponderação óbvia, e que não poderia ser desconsiderada pelas DD. Autoridades Fiscais: a de que os efeitos da redução são neutros sob o ponto de vista fiscal, pois foram adicionados ao lucro tributável da empresa.

16. A esse respeito, cabe transcrever a planilha trazida pelas próprias DD. Autoridades Fiscais no Termo de Encerramento, que reproduz os lançamentos da página 10 do LALUR/2000 e apontam os valores de provisões adicionadas ao lucro tributável da Requerente.

17. Em relação a esse item, as DD. Autoridades Fiscais alegam que a Requerente não teria comprovado provisões para litígios lançadas em sua contabilidade, que teriam afetado seu lucro líquido. Durante a diligência, conforme e possível verificar no quadro abaixo presente no próprio Termo de Encerramento, ficou comprovado que a Requerente adicionou tais provisões no LALUR, portanto incluindo tais provisões na base de cálculo do IRPJ e da CSL, tendo sido tais valores tributados:

LALUR/2000 (página 10)

Adição de Provisão Garantia (4314) R\$ 31.508,30 Adição de Perdas Extraordinárias (5289) R\$ 60.146,86 Adição de Despesas Indedutíveis (5300) R\$ 710.993,30 Adição de ICMS/IPI sobre Outras (5310) R\$ 455.171,12 18.

Tais rubricas e valores, vale dizer, correspondem às indicadas nos lançamentos de despesas consideradas pelas DD. Autoridades Fiscais com base na análise do Livro Diário/2000 (páginas 147 e 148), que perfazem o montante de R\$ 1.001.432,60.

19. Nota-se que: (i) os valores são idênticos no LALUR e no Livro Diário para as rubricas "Adição de Provisão Garantia" e "Adição de ICMS/IPI sobre Outras"; e (ii) os valores adicionados ao LALUR são ainda maiores do que as despesas indicadas no Lucro Diário para as rubricas "Adição de Perdas Extraordinárias" (R\$ 17.424,03) e "Adição de Despesas Indedutíveis" (R\$ 497.329,15).

20. Portanto, considerando que as deduções apontadas pelas DD. Autoridades Fiscais não podem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto com as adições do LALUR que resultaram na neutralidade dos efeitos fiscais dos lançamentos, resta clara a improcedência da exigência fiscal objeto deste item.

Item 5 - "Despesas não Necessárias" Descrição do Termo de Encerramento e conclusões da Deloitte:

"Despesas não comprovadas - Conta 'Perdas com Câmbio - Importação' - Valor Tributável R\$ 14.454.836,21 - Analisando o Razão das contas:

31130203 - Perdas de Câmbio', 21310102 - Fornecedores Mercadorias Afiliadas - Ajustes' e '11118326 - Nossa Caixa - Paulista - Conciliação', a Empresa Deloitte, Touche & Tohmatsu conclui: comprovada a existência do passivo e sua origem na importação de mercadorias ou insumos e seu registro na conta '21310102, conforme demonstrado no item IV deste Parecer, justifica-se a necessidade de reconhecimento contábil e fiscal da variação cambial deste passivo sendo a respectiva despesa dedutível na apuração do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que a empresa optou por tributar por competência os ganhos e perdas decorrentes da variação da moeda estrangeira". (não destacado no original)

Descrição dos documentos apresentados e conclusões das DD. Autoridades Fiscais sobre Diligência:

"Despesas não comprovadas - Conta 'Perdas com Câmbio - Importação' - Valor Tributável R\$ 14.454.836,21 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD. Autoridades Fiscais]: Razão das contas 'Fornecedores Afiliadas', 'Perdas Câmbio - Importação', 'Ajustes' e 'Nossa Caixa Paulista Conciliação'. Tendo em vista que apenas a conta

'Nossa Caixa Paulista - Conciliação', não havia sido analisada anteriormente, confirmamos, através desse documento, a contrapartida do lançamento efetuado em 16/07/2012, no valor de R\$ 8.533,21, este mencionado no Parecer da Empresa Deloitte, Touche 8i Tohmatsu".

21. A exigência do item 5 do Auto de Infração está diretamente relacionada exigência do item 3 do Auto de Infração. No presente caso, por restar demonstrada a origem do passivo discutida no item 3 do Auto de Infração (vide itens 8 a 12 acima), deve ser também cancelada a glosa de despesas com variação cambial das obrigações contraídas no exterior.

22. Através dos documentos trazidos em Impugnação, Recurso Voluntário, parecer da Deloitte e Diligência, não há dúvida que as despesas com variação cambial estão diretamente relacionadas à existência do passivo e sua origem na importação de mercadorias ou insunnos e seu registro na conta 21310102.

23. Nota-se que as DD. Autoridades Fiscais não fazem nenhuma referência a essa conclusão, pelo que presumem-se válidas e perfeitamente comprovadas as conclusões trazidas pela Requerente e confirmadas pelo parecer da Deloitte com relação ao item 5 do Auto de Infração, pelo que a exigência fiscal correspondente deve ser integralmente cancelada.

(c) Itens não contemplados pela Diligência Fiscal

24. Em relação ao item "2" (passivo registrado na rubrica "outras contas a pagar", que não foi objeto de análise pelo parecer da Deloitte, tampouco da Diligência Fiscal), a Requerente reitera que já sanou o equívoco de ter deduzido a provisão no valor de R\$ 9.031,30, da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Para tanto, recolheu a diferença de IRPJ e CSL correspondente (**doc. nº 548 da Impugnação**), devendo, por fim, ser afastada a exigência de PIS e COFINS, pois não se pode admitir a cobrança de tributo sobre valor de despesa.

(d) Conclusão e pedido

25. Dessa forma, resta comprovada a improcedência do Auto de Infração, devendo o Recurso Voluntário ser julgado e provido integralmente pelo E. CARF, com o cancelamento total da exigência fiscal, contemplando principal, multa e juros, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Passemos a analisar as preliminares alegadas pela Recorrente.

A) Nulidade do Auto de Infração e Decadência

A contribuinte alega a nulidade do Auto de Infração, já que os supostos fatos geradores de IRPJ, CSL, PIS e COFINS com relação a passivo não comprovado encontram-se extintos pela decadência. Afirma que se há algum fato gerador de IRPJ e CSL decorrente da dedutibilidade das operações contestadas pela D. Fiscalização, eles ocorreram entre os anos-calendário de 1994 a 2001, quando as operações de importação foram realizadas pela AVL Brasil e as respectivas despesas foram deduzidas.

Destacou ainda que a presente autuação foi lavrada em 30.7.2007, para exigir tributos relativos a fatos geradores que teriam supostamente ocorrido nos períodos-base compreendidos entre 1994 e 2001 (data em que as importações foram realizadas pela AVL Brasil).

Afirma ainda que está sujeita à apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real. A partir do advento do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982, o IRPJ passou a se submeter à modalidade de lançamento por homologação, já que essa norma fixou um prazo para pagamento do tributo desvinculado da apresentação da declaração de rendimentos. Ou seja, o recolhimento do IRPJ passou a ocorrer independentemente do prévio exame dos DD. Agentes Fiscais, sujeito à sua posterior homologação.

Não temos nenhuma dúvida que o IRPJ é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que se houver pagamento a menor aplica-se a regra do artigo 150, parágrafo 4º, e caso não haja pagamento, a regra a ser aplicada é o disposto no inciso I do artigo 173 do CTN.

Da mesma forma é o entendimento quanto à CSL.

Considerando que a contribuinte juntou aos autos comprovantes de pagamentos do IRPJ e da CSL relativos a cada um dos anos-calendários em análise.

Não obstante, a grande discussão aqui é se eu considero o fato gerador os momentos da despesa que ocorreram em 1994 a 2001 nas importações ou o registro no balanço do passivo, que segundo a fiscalização não teria sido comprovado.

Entendo que assiste razão da DRJ, pois o fato gerador da omissão de receita é o registro do passivo não comprovado, e não a origem da despesa da importação, pois são imputações e fundamentos diferentes. A autuação se dá em relação ao passivo não comprovado do ano de 2002, e não sobre a glosa das despesas de anos anteriores:

Veja-se que a infração de não comprovação de um passivo - conta patrimonial - é totalmente diferente da infração de não comprovação de uma despesa - conta de resultado - mesmo que esta, eventualmente, lhe tenha dado causa.

*O fato gerador da despesa ocorre no ano-calendário em que a mesma é **apropriada ao resultado**, ao passo que o fato gerador da omissão de receita caracterizada pelo passivo não comprovado ocorre sempre que um **passivo conste no balanço***

de um certo ano-calendário e o contribuinte não consiga comprovar sua existência naquele ano-calendário.

A autuação em tela trata de passivo não comprovado do ano-calendário de 2002, e não de glosa das despesas de anos anteriores, que supostamente lhe teriam dado causa. Preliminar indeferida.

Diante disso, não houve a decadência quanto ao direito do Fisco exigir o IRPJ e a CSL relativo ao passivo registrado em 2002.

B) Mérito

Item 1 - "Omissão de Vendas":

Na última diligência fiscal a matéria restou superada, pois a conta contábil foi reclassificada e a contribuinte apresentou os documentos faltantes:

"Omissão de Vendas - Nota Fiscal 32293 - Valor Tributável R\$ 88.191,95 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD. Autoridades Fiscais]: Balancete Analítico/2002, DIPJ 2003, LALUR 2002, Livro Registro de Saída/2002. Com exceção da página 5 e da página 180 do Livro Diário/2002, todos os demais documentos já haviam sido analisados pelo autor dos levantamentos e pela DRJ. Os registros da página 5 (registro da receita de venda) e da página 180 (transferência da receita), os quais discriminamos a seguir, confirmam as informações dos demais documentos apresentados anteriormente pela empresa .(...)" (não destacado no original)

Com isso, a omissão de vendas - de R\$ 88.191,15, registrada em "Contas a Receber de Afiliadas", de código 11310101, bem como no Livro de Registro de Saídas n.º 10 (fls. 80 e 81), representada pela Nota Fiscal-Fatura n.º 32.293, emitida em 04/01/2002 (fl. 79), não declarada na DIPJ - são suficientes para provar que a receita de venda referente à Nota Fiscal n.º 32.293, foi contabilmente reclassificada, tendo transitado pelo resultado sob o título de "outras vendas" (conta n.º 98190198), sendo devidamente oferecida tributação.

Nestes termos, entendo pelo cancelamento do Auto de Infração quanto ao item 1, em razão das provas trazidas aos autos.

Item 2 – Passivo “outras contas a pagar”

Quanto ao passivo registrado na rubrica “outras contas a pagar”, a omissão de receitas de R\$ 67.799,65, caracterizada por passivo não comprovado referente à conta 21211004 (fl. 83), a contribuinte afirma que essa conta continha provisões para pagamento de confecção de notas fiscais, de PIS e de COFINS e duas delas foram adicionadas para fins de apuração de IRPJ e CSLL, como se vê na pág. 25 do LALUR de 2001, em 31/12/2001, totalizando R\$ 58.768,65, do total da conta, de R\$ 67.799,95, deduzido na demonstração de resultado (doc n.º 547).

Como bem decidiu a DRJ, o contribuinte confessa que apenas R\$ 9.031,30 não foram adicionados no LALUR de 2001, reduzindo indevidamente o lucro tributável.

Contudo, afirma o contribuinte que o DARF (doc n.º 548) comprova o recolhimento do IRPJ e da CSLL exigidos com relação a essa provisão e contesta a exigência de PIS e COFINS sobre estes valores, que seriam, na verdade, despesas.

Entendo que não merece reparos a decisão da DRJ assim transcrita, sendo que os fundamentos do não acolhimento dos argumentos da contribuinte, visto que não se trata de glosa de despesa, mas de omissão de receita por passivo fictício:

Note-se que a autuação, neste item, novamente, não trata de glosa de despesa, mas, sim, de omissão de receita caracterizada por passivo fictício.

Tratando-se de presunção legal de omissão de receitas, é irrelevante se as despesas foram ou não deduzidas no ano-calendário em tela, sendo forçoso concluir que a impugnante não logrou comprovar a existência do passivo, de forma que PIS e COFINS são devidos.

Argumentos improcedentes.

Item 3 - "Passivo não comprovado"

No caso de "Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Fornecedores Afiliadas' - Valor Tributável R\$ 28.010.027,05, entendo que a última diligência confirmou aquilo que já havia sido atestado na decisão da DRJ, que o passivo existiu e foi confirmado.

Para entender melhor a origem, cumpre fazer alguns esclarecimentos:

As transações ocorreram junto à empresa AVL Brasil nos anos de 1994 a 2001, relativas a importações com empresas afiliadas. Conforme fora trazido nos autos, a referida empresa adquiriu produtos do exterior e apresentou notas fiscais de compra, notas fiscais de entrada, declarações de importação e registros das operações no Banco Central.

Afirma a Recorrente, conforme se constata dos documentos juntados, que o saldo da conta "Fornecedores" era composto por obrigações decorrentes da importação de produtos da AVL Suíça.

Essa obrigação foi assumida pela AVL Brasil, sendo que esses débitos em moeda estrangeira foram comprovados por documentos como notas fiscais de compra, notas fiscais de entradas, Declarações de Importação e registro de operações em Banco Central, juntados na impugnação.

Com isso, criou-se um passivo para a AVL Brasil com a AVL Suíça, em moeda estrangeira, com variação cambial, que deveria ter sido quitado em período menor que 1 (um) ano.

Contudo, não se sabendo ao certo o motivo, a AVL Brasil não pagou as importações realizadas da sua fornecedora AVL Suíça, permanecendo uma dívida em aberto de R\$ 28.010.027,25. Esse passivo registrado no balanço comercial em 2002 foi questionado pela Receita Federal.

A despeito de não conhecermos o motivo do não pagamento, o fato é que as provas trazidas nos autos demonstram que as importações ocorreram junto a sociedade controladora e o passivo fora registrado, portanto é real.

Todavia, em 2003, parte da dívida foi capitalizada em favor do sócio estrangeiro Roche Diagnostics para aumento de capital, conforme documento juntado aos autos (doc. 544 da defesa), existindo ainda um suposto perdão de dívida no valor de R\$ 1.195.681,20.

Observando documentos trazidos nos autos podemos concluir que ocorreu esse aumento de capital.

A Recorrente, na qualidade de sucessora da AVL Brasil, registrou as despesas com variação cambial passiva que foram, com base na legislação pertinente, regularmente deduzidas do Lucro Real apurado no período base 2002, para fins de cálculo e recolhimento do IRPJ e da CSL devidos. Vale destacar que a Recorrente optou por apurar a variação cambial de todos os seus tributos em conformidade com o regime de competência.

Da mesma forma, vejamos o que atestou o Laudo apresentado por empresa de auditoria independente:

Portanto, com base nos documentos disponibilizados, verificamos que a Sociedade possui, (i) Invoices, (ii) Recibos de Declarações de Importação, (ii) Notas Fiscais de Entrada, e (iii) evidências indicando que os lançamentos contábeis das referidas compras de mercadoria proveniente do exterior foram devidamente realizados nos livros contábeis Desta forma, podemos afirmar que:

(a) as operações de importação efetivamente ocorreram, conforme toda documentação apresentada;

(b) a obrigação ainda existia em 2002, sendo exigível a essa época;

(c) a obrigação registrada no passivo em 2002 atendia a critérios contábeis e fiscais;

(d) o passivo deixou de existir em 2003, em virtude de liquidação e capitalização.

Diante do exposto, entendo pelo cancelamento do item 3 do Auto de Infração e acolho os argumentos trazidos pela Recorrente.

Item 4 - "Provisões não comprovadas"

Quanto à "Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Provisão para Litígios' - Valor Tributável R\$ 1.001.432,60 – a última diligência encerra a discussão a favor da contribuinte, ao afirmar que:

"Omissão de Receita - Passivo não Comprovado - Conta 'Provisão para Litígios' - Valor Tributável R\$ 1.001.432,60 - Documentos apresentados [no curso da diligência, após solicitação das DD. Autoridades Fiscais]: Livro Diário/2000, Livro Razão/2000 e LALUR/2000, os quais não haviam sido analisados anteriormente pela Empresa (...). OBS: Tendo em vista os registros discriminados nos livros contábeis, entendemos que a Empresa comprovou que os referidos valores reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSL daquele ano calendário."

A discussão que se põe a seguir é se os efeitos dessa redução atestados pela diligência são neutros sob o ponto de vista fiscal, pois a Requerente afirma que adicionou tais valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

A Recorrente alega o seguinte:

17. Em relação a esse item, as DD. Autoridades Fiscais alegam que a Requerente não teria comprovado provisões para litígios lançadas em sua contabilidade, que teriam afetado seu lucro líquido. Durante a diligência, conforme e possível verificar no quadro abaixo presente no próprio Termo de Encerramento, ficou comprovado que a Requerente adicionou tais provisões no LALUR, portanto incluindo tais provisões na base de cálculo do IRPJ e da CSL, tendo sido tais valores tributados:

LALUR/2000 (página 10)

Adição de Provisão Garantia (4314) R\$ 31.508,30 Adição de Perdas Extraordinárias (5289) R\$ 60.146,86 Adição de Despesas Indedutíveis (5300) R\$ 710.993,30 Adição de ICMS/IPI sobre Outras (5310) R\$ 455.171,12 18.

Tais rubricas e valores, vale dizer, correspondem às indicadas nos lançamentos de despesas consideradas pelas DD. Autoridades Fiscais com base na análise do Livro Diário/2000 (páginas 147 e 148), que perfazem o montante de R\$ 1.001.432,60.

19. Nota-se que: (i) os valores são idênticos no LALUR e no Livro Diário para as rubricas "Adição de Provisão Garantia" e "Adição de ICMS/IPI sobre Outras"; e (ii) os valores adicionados ao LALUR são ainda maiores do que as despesas indicadas no Lucro Diário para as rubricas "Adição de Perdas Extraordinárias" (R\$ 17.424,03) e "Adição de Despesas Indedutíveis" (R\$ 497.329,15).

20. Portanto, considerando que as deduções apontadas pelas DD. Autoridades Fiscais não podem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto com as adições do LALUR que resultaram na neutralidade dos efeitos fiscais dos lançamentos, resta clara a improcedência da exigência fiscal objeto deste item.

A despeito da DRJ ter aplicado a letra fria do artigo 13 da Lei nº 9.249/95, em que veda a dedução de qualquer provisão, excetos as contidas para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, o fato é que a contribuinte adicionou na base de cálculo do IRPJ e da CSL o respectivo valor deduzido da provisão, portanto, podemos afirmar que o lucro tributável ficou preservado.

Nestes termos, entendo pelo cancelamento quanto ao item 4 do Auto de Infração.

Item 5 - "Despesas não Necessárias"

Por fim, quanto às despesas não comprovadas com perdas com câmbio da importação, valor tributável de R\$ 14.454.836,21, relativos às contas '31130203 - Perdas de Câmbio', 21310102 - Fornecedores Mercadorias Afiliadas - Ajustes' e '11118326 - Nossa Caixa - Paulista - Conciliação', a diligência confirmou a contrapartida do lançamento efetuado em 16/07/2012, no valor de R\$ 8.533,21, mencionado no Parecer da Empresa Deloitte, sendo que tal despesa está relacionada com a existência do passivo e as importações de mercadorias, consideradas como comprovadas e válidas nessa decisão.

A presente decisão é aplicada para a CSLL, Pis e Cofins, visto tratarem de tributações reflexas.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, DOU-LHE parcial provimento, para cancelar os itens 1, 3, 4 e 5 do Auto de Infração.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator