



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 24 de março de 19 83.

ACORDÃO Nº 105-0.083

Recurso nº : 86.399 - IRPJ - EX: DE 1975

Recorrente : SUPERMERCADO CRUZEIRO LTDA.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM GOVERNADOR VALADARES - MG

CUSTOS - Mercadorias revendidas - Não se tributa a diferença relativa à majoração indevida do custo de mercadorias revendidas, quando idêntico valor tiver sido adicionado à receita declarada da revenda dessas mercadorias.

LUCRO REAL - Exclusão - Reserva para manutenção do capital de giro próprio - Para efeito do cálculo da reserva para manutenção do capital de giro próprio, não cabe deduzir, do valor do ativo imobilizado, parcela que se refere a lucros suspensos apurados em exercícios anteriores ao que serviu de base para esse cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO CRUZEIRO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *9N*

Sala das Sessões, em 24 de março de 1983

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E RELATOR

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 15 ABR 1983

participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Consel-
ros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gu
Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Richard Ulrich Kreut
Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *SH*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0630/005.051/77

RECURSO Nº: 86.399

ACÓRDÃO Nº: 105-0.083

RECORRENTE Nº: SUPERMERCADO CRUZEIRO LTDA.

R E L A T Ó R I O

SUPERMERCADO CRUZEIRO LTDA., contribuinte domiciliado em Caratinga, recorre a este Conselho (fls. 52/53), da decisão do Delegado da Receita Federal em Governador Valadares (fls. 44/46).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 02), mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 07 e 09) — pelo qual o custo das mercadorias vendidas foi reduzido de Cr\$ 3.456.671,00 para Cr\$ 2.312.802,00, em virtude da aplicação da fórmula estoque inicial + compras - estoque final = custo das mercadorias vendidas, e reduzida de Cr\$ 67.196,00 para Cr\$ 66.278,00 a exclusão do lucro real da parcela representativa de reserva para manutenção do capital de giro próprio, porque no seu cálculo foi considerada a parcela de Cr\$ 192,00 de provisões e depreciações, em lugar da parcela de Cr\$ 2.975,00 — sob a fundamentação seguinte:

"CONSIDERANDO que o custo das mercadorias vendidas, apresentadas no quadro 06 do Anexo A (fls. 12), no valor de Cr\$ 3.456.671,00 não confere com a operação justificada pela teoria contábil, assim discriminada: *JM*

Acórdão nº 105-0.083

item 38, quadro 03, Anexo A - ESTOQUE INICIAL:	Cr\$ 251.933,00
(+) item 50, quadro 08, Anexo A - COMPRAS NO ANO-BASE	2.444.190,00
(-) item 39, quadro 03, Anexo A - ESTOQUE FINAL	383.321,00
(=) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	Cr\$ 2.312.802,00

CONSIDERANDO que o ESTOQUE INICIAL, COMPRAS NO ANO-BASE e ESTOQUE FINAL, conforme dados fornecidos pela própria empresa, folhas do Diário e demonstrativos (fls. 3, 23, 29 a 31), podem ser assim obtidos:

a) MERCADORIAS C/ ESTOQUE	Cr\$ 167.944,26
(+) CAFÉ C/ ESTOQUE	588,00
(+) CIGARROS C/ ESTOQUE	472,74
(+) MERCADORIAS C/ ESTOQUE - DEPÓSITO	82.928,41
(=) ESTOQUE FINAL	Cr\$ 251.933,41
b) MERCADORIAS C/ COMPRAS	Cr\$ 2.338.945,56
(+) CAFÉ C/ COMPRAS	90.641,00
(+) CIGARROS C/ COMPRAS	14.603,67
(=) COMPRAS NO ANO-BASE	Cr\$ 2.444.190,23
c) MERCADORIAS C/ ESTOQUE	Cr\$ 382.465,74
(+) CAFÉ C/ ESTOQUE	676,00
(+) CIGARROS C/ ESTOQUE	179,28
(=) ESTOQUE FINAL	Cr\$ 383.321,02

CONSIDERANDO que os valores encontrados acima conferem com os utilizados no Anexo A para o cálculo correto do CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS no valor de Cr\$ 2.312.802,00;

CONSIDERANDO que as contas MERCADORIAS REMETIDAS - DEPÓSITO e MERCADORIAS REMETIDAS - CASEMG são usadas apenas como um jogo contábil, ao serem debitadas e creditadas a LUCROS E PERDAS pelos mesmos valores, portanto não influenciando no resultado, uma vez que os custos assim utilizados se compensam, também não podem influir no valor final do custo total de Cr\$ 2.312.802,00;

CONSIDERANDO que também o valor do item 05 do quadro 22 não corresponde aos do balanço do período imediatamente anterior, do Anexo A, e por isso mesmo tem de ser retificado o cálculo da Manutenção de Capital de Giro Próprio e corrigido a redução no item 24 do quadro 23 com item 90 do quadro 20;"

Intimado a cumprir a decisão retro citada (fls. 48), conforme A.R. datado de 29/09/82 (fls. 49), o contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 27/10/82 (fls. 54), no qual pede o cancelamento da exigência, alegando, em resumo: a) que

Acórdão nº 105-0.083

ratifica inteiramente os dizeres da impugnação apresentada; b) que, se essa peça tivesse sido examinada por pessoa de prática contábil, teria esta constatado que a diferença entre o custo registrado no quadro 06, item 26, do Anexo A, e o apurado pelo revisor da declaração de rendimentos, comparado com o valor apurado por este, teria que ser originário de "outras entradas"; c) que a autoridade julgadora de primeiro grau deveria ter procurado recompor o custo declarado ou ter solicitado esclarecimentos sobre a composição deste; d) que o custo encontrado na revisão da declaração se deveu a deficiência do quadro 08, item 50 do citado anexo; e) que o custo declarado está integrado, além das parcelas descritas na decisão recorrida, também pelas parcelas de Cr\$ 613.399,00, Cr\$ 131.327,00 e Cr\$ 399.143,00, totalizando Cr\$ 1.143.869,00, exatamente a diferença encontrada pelo revisor da declaração de rendimentos; f) que essas parcelas se referem, respectivamente, às contas "Mercadorias Recebidas", "Mercadorias Recebidas-Caseng" e "Mercadorias Recebidas-Depósito"; g) que, incluídos esses últimos valores, está correto o montante declarado como custo das mercadorias vendidas, no importe de Cr\$ 3.456.871,00; h) que esses valores, que influem no resultado do quadro 06 do Anexo A, mas não foram aplicados no item 50 do quadro 08 do citado Anexo, por se referirem a simples entradas de mercadorias e não a compras; i) que neste quadro, inexistente item apropriado para outras entradas de mercadorias, razão pela qual nele não foram registrados os valores retro mencionados; j) que houve omissão de fato no preenchimento do quadro 08, item 50, do Anexo A, por deficiência do próprio formulário da declaração de rendimentos; l) que na demonstração da conta de lucros e perdas, na parte de receitas, encontram-se os valores das mercadorias remetidas, que compensam as "outras entradas" já citadas, originando, naturalmente, os custos ou despesas; m) que por isso, pede a retificação do valor do item 50, quadro 08, do Anexo A, de Cr\$ 2.444.190,00 para Cr\$ 3.588.059,00, com o que a situação fica devidamente esclarecida e regularizada; n) que não houve engano no preenchimento do quadro 22, item 05 do formulário I, demonstração do capital de giro próprio; o) que talvez não seja o conhecimento da autoridade julgadora que no citado formulário houve erro ao se fazer constar como "período imediatamente anterior" quan

Acórdão nº 105-0.083

do se trata de "período-base".

Intimado a prestar esclarecimento (fls. 19/19 verso), o contribuinte carreu aos autos xerxópias das páginas do livro "Diário" onde se encontra transcrito o balanço geral levantado em 31.12.72 (fls. 22/28), e demonstrativos das contas de "mercadorias", "café" e "cigarros" (fls. 29/32), bem como das contas de "mercadorias remetidas", "mercadorias remetidas-depósito", "mercadorias remetidas-casemg", "mercadorias recebidas-depósito", "mercadorias estoque-depósito", "mercadorias recebidas-casemg", "mercadorias estoque-casemg" e "mercadorias recebidas" (fls. 33/36), esclarecendo que a conta de "mercadorias remetidas" tem a função de registrar as saídas destinadas ao depósito ou à Casemg, e as de "mercadorias remetidas-depósito" e de "mercadorias remetidas-Casemg" se destinam ao registro das remessas efetuadas, em retorno, ao estabelecimento sede da empresa (fls. 33 verso), e que essas contas são compensativas, não influenciando no resultado do exercício.

E o relatório.

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, RELATOR

O recurso interposto encontra guarida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, cujo prazo foi cumprido pelo recorrente.

No mérito, como a seguir se demonstrará, merece reforma a decisão de primeiro grau.

Examinando-se as peças e demonstrativos contábeis a nexados aos autos, verifica-se que o recorrente escritura as compras respectivas nas contas de "mercadorias conta de compras", "café conta de compras" e "cigarros conta de compras", cujos saldos, ao

Acórdão nº 105-0.083

final do exercício social são transferidos para as contas de "mercadorias conta de estoque", "café conta de estoque" e "cigarros conta de estoque", para apuração dos correspondentes custos de vendas, que, por sua vez, são levados a débito da conta de "lucros e perdas".

As vendas são registradas nas contas de "vendas a vista-mercadorias", "vendas a vista-café" e "vendas a vista-cigarros", cujos saldos, na mesma época, são transferidos a crédito da conta de "lucros e perdas".

A conta de "mercadorias remetidas" é creditada pelas remessas de mercadorias ao depósito e à Casemg, tendo como contrapartidas, a débito, as contas de "mercadorias recebidas-depósito" e "mercadorias recebidas-casemg", sendo os saldos destas duas últimas contas transferidos, na citada ocasião, a débito das contas de "mercadorias conta estoque-depósito" e "mercadorias conta estoque-casemg". Os saldos destas duas últimas contas são, na mesma oportunidade, transferidos a débito das contas de "custo de mercadorias saídas-depósito" e de "custo de mercadorias saídas-casemg", que, a sua vez, são levados a débito da conta de "lucros e perdas".

A conta de "mercadorias recebidas" é debitada pelas mercadorias recebidas em retorno do depósito e da Casemg, tendo como contrapartidas, a crédito, as contas de "mercadorias remetidas-depósito" e "mercadorias remetidas-casemg". O saldo da conta de "mercadorias recebidas", na data do encerramento do balanço, é transferido a débito da conta "mercadorias conta estoque", para fins de apuração do custo das mercadorias vendidas que, a seu turno, é, em seguida, levado a débito da conta de "lucros e perdas".

Como se percebe, a empresa utiliza, nas remessas de mercadorias para o depósito e a Casemg, um sistema de contas de compensação, utilizando outras contas de compensação no retorno dessas mercadorias para a sede. *dm*

Acórdão nº 105-0.083.

Entretanto, o sistema de contas de compensação tem a característica de funcionamento compartimentalizado em relação às demais contas contábeis, regra que não foi observada pela recorrente, pois os saldos dessas contas, através de sucessivas transferências, eram finalmente levados a débito e/ou a crédito da conta "lucros e perdas".

Embora de forma inusitada e equivocada, a compensação se dava, não no sistema de contas de compensação propriamente dito, mas através dos lançamentos a débito e crédito da conta de "lucros e perdas", de modo a não alterar o resultado contábil, como a seguir se verá.

O revisor da declaração de rendimentos do contribuinte, utilizando-se dos dados desta (Anexo A, quadro 03, itens 17/38 e 39, e quadro 08, item 02/50), e aplicando a fórmula: "custo das mercadorias vendidas = estoque inicial + compras - estoque final", encontrou o valor abaixo indicado como custo das mercadorias vendidas, arredondadas as frações de cruzeiro, fato a que se devem as diferenças neste valor:

<u>Contas</u>	<u>E.I.</u>	<u>Compras</u>	<u>E.F.</u>	<u>C.M.V.</u>
Mercadorias	167.944)	2.338.945	382.465	2.207.352
Merc. c/estoque-dep.	82.928)			
Café	588	90.641	676	90.553
Cigarros	<u>473</u>	<u>14.603</u>	<u>179</u>	<u>14.897</u>
Totais	251.933	2.444.189	383.320	2.312.802

Por sua vez, o contribuinte consignou, na referida declaração de rendimentos (Anexo A, quadro 06, item 02/26, e formulário 1, quadro 20, item 05/72), o valor do custo das mercadorias vendidas totalizado no quadro abaixo, com a composição alegada pelo mesmo na petição de recurso (fls. 52/53), também arredondadas as frações de cruzeiro, a cujo fator se devem as diferenças nesse valor (os valores de outras entradas foram computados como compras apenas para fechamento da fórmula empregada): *du*

Acórdão nº 105-0.083

<u>Contas</u>	<u>E.I.</u>	<u>Compras</u>	<u>E.F.</u>	<u>C.M.V.</u>
Mercadorias	167.944)			
Merc. c/estoque-dep.	82.928)	2.338.945)	382.465	{ 3.351.221
Outras entradas:				(
Merc. Recebidas		613.399)		(
Idem-Caseng		131.327)		(
Idem-Depósito		399.143)		(
Café	588	90.641	676	90.553
Cigarros	<u>473</u>	<u>14.603</u>	<u>179</u>	<u>14.897</u>
Totais	<u>251.933</u>	<u>3.588.058</u>	<u>383.320</u>	<u>3.456.671</u>

Analisando-se a demonstração da conta "lucros e perdas" anexada à impugnação (fls. 04/05), e a da conta de "mercadorias conta estoque", trazida aos autos como esclarecimento (fls. 29), chega-se à conclusão que o custo das mercadorias vendidas tem a seguinte composição, igualmente arredondadas as frações de cruzeiro, fator a que devem ser atribuídas as diferenças nesse valor (os valores de outras entradas e outros custos foram computados como compras apenas para fechamento da fórmula empregada):

<u>Contas</u>	<u>E.I.</u>	<u>Compras</u>	<u>E.F.</u>	<u>C.M.V.</u>
Mercadorias	167.944	2.338.945)		
Outras entradas:			382.465	2.737.822
Merc. Recebidas		613.398)		
Outros custos:				
Custos merc. saídas-Caseng		131.327		131.327
Idem depósito		482.071		482.071
Café	588	90.641	676	90.553
Cigarros	<u>473</u>	<u>14.603</u>	<u>179</u>	<u>14.897</u>
Totais	<u>169.005</u>	<u>3.670.985</u>	<u>383.320</u>	<u>3.456.670</u>

Considerando que, na revisão da declaração de rendimentos, foi apurado o valor de Cr\$ 2.312.802,00 como custo das mercadorias vendidas, e que o contribuinte computara no cálculo do resultado do exercício, a importância de Cr\$ 3.456.671,00, tributou-se a diferença de Cr\$ 1.143.869,00, por ter entendido o revisor *oh*

Acórdão nº 105-0.083

que esta importância onerara indevidamente o custo das mercadorias vendidas.

Como se constata, o contribuinte realmente onerou indevidamente o custo das mercadorias vendidas, mas, como se demonstrará em seguida, tal procedimento não implicou redução do lucro contábil.

Com efeito, como já se esclareceu, ao final do exercício social, os saldos das contas de "mercadorias remetidas-depósito" e de "mercadorias remetidas-casemg", nos valores, respectivamente de Cr\$ 482.071,43 e de Cr\$ 131.327,00, foram levadas a crédito da conta de "lucros e perdas" (fls. 04).

Por sua vez, o saldo da conta de "mercadorias recebidas-depósito", no valor de Cr\$ 399.143,02, depois de transitar pela conta de "mercadorias conta estoque-depósito", adicionado do saldo inicial desta conta, no valor de Cr\$ 82.928,41, totalizando, portanto, Cr\$ 482.071,43, foi transferido para a conta de "custo das mercadorias saídas-depósito", e o saldo desta, em idêntico valor, foi levado a débito da conta de "lucros e perdas"; e o saldo da conta de "mercadorias recebidas-casemg", no valor de Cr\$ 131.327,00 depois de transitar pela conta "mercadorias conta estoque-casemg", foi transferido para a conta "custo das mercadorias saídas-casemg", e debitado à conta de "lucros e perdas". Esses dois valores estão, portanto, comprovadamente compensados nesta conta, não tendo influenciado na apuração do resultado do exercício.

De outra parte, o saldo da conta de "mercadorias recebidas", no montante de Cr\$ 613.398,43, depois de transferido a débito da conta de "mercadorias conta estoque", para apuração do custo das mercadorias vendidas, passou a integrar este, na importância de Cr\$ 2.737.822,51, debitado à conta de "lucros e perdas". De se notar que o saldo de Cr\$ 613.398,43 da conta de "mercadorias recebidas" é integrado pelo valor de Cr\$ 530.470,02, da conta de "mercadorias remetidas", adicionado do estoque inicial da conta de "mercadorias remetidas", *ch*

Acórdão nº 105-0.083

rias conta estoque-depósito", na cifra de Cr\$ 82.928,41. Este fato justifica a circunstância de, no último quadro retro, não ter constado, destacadamente, a conta "mercadorias conta estoque-depósito", por este último valor, na coluna relativa ao estoque inicial, pois a importância correspondente integra a parcela de Cr\$ 613.398,43, do item outras entradas-mercadorias recebidas.

A importância de Cr\$ 613.398,43, citada no parágrafo precedente, está parcialmente compensada, a crédito da conta de "lucros e perdas", pelo saldo da conta "mercadorias remetidas", no valor de Cr\$ 530.470,02. A diferença, de Cr\$ 82.928,41, não compensada, se refere ao estoque inicial da conta de "mercadorias conta estoque-depósito". Esta parcela se refere à diferença entre o montante de Cr\$ 613.398,43, da conta "mercadorias recebidas" e de Cr\$ 530.470,02, da conta "mercadorias remetidas", e corresponde ao saldo, no início do período social, da conta "mercadorias conta de estoque-depósito".

Tal parcela não foi e nem poderia ser compensada a débito da conta "lucros e perdas", pois não se trata de mercadorias que tenham sido simultaneamente remetidas pelo estabelecimento sede e recebidas em retorno por este, como ocorreram com os demais valores compensados através de débitos ou créditos à conta "lucros e perdas".

Por outro lado, essa mesma parcela de Cr\$ 82.928,41, que constituía o saldo inicial da conta "mercadorias conta de estoque-depósito", integrando o saldo de Cr\$ 613.398,43, da conta "mercadorias recebidas", onerou o custo das mercadorias vendidas, apurado na conta "mercadorias conta de estoque", no montante de Cr\$ 2.737.822,51, valor este que foi indevidamente onerado pelo valor de Cr\$ 530.470,02.

A citada parcela de Cr\$ 82.928,41, onerou uma segunda vez o custo das mercadorias vendidas, como integrante do valor de Cr\$ 482.071,43, da conta "custo das mercadorias saídas-depósi-*dm*

Acórdão nº 105-0.083

to", que, depois de receber o saldo da conta "mercadorias conta de estoque-depósito", foi levado a débito da conta "lucros e perdas". Entretanto, essa mesma parcela, de Cr\$ 82.928,41, como integrante do saldo da conta "mercadorias remetidas-depósito", no montante de Cr\$ 482.071,43, foi levada a crédito da conta "lucros e perdas", fato que compensou a dupla oneração da conta "custo das mercadorias vendidas".

Como se verifica, embora o método utilizado seja inuso, equivocado e mesmo confuso, o custo das mercadorias vendidas foi indevidamente onerado pelas parcelas de Cr\$ 530.470,02, Cr\$ 482.071,43 e de Cr\$ 131.327,00, totalizando Cr\$ 1.143.868,45, a primeira como integrante da conta "custo das mercadorias saídas", e, a segunda e terceira, representando, respectivamente, os saldos das contas de "custo das mercadorias saídas-depósito" e "custo das mercadorias saídas-casemg", enfatizando-se que todas as parcelas citadas foram levadas a débito da conta "lucros e perdas".

As citadas parcelas de Cr\$ 530.470,02, Cr\$ 482.071,43 e de Cr\$ 131.327,00, representando os saldos das contas "mercadorias recebidas", "mercadorias remetidas-depósito" e "mercadorias remetidas-casemg", totalizando também Cr\$ 1.143.868,45, como foram levadas a crédito da conta "lucros e perdas", compensam, na apuração do lucro contábil, as parcelas citadas no parágrafo precedente, não, alterando, portanto, o valor desse lucro.

De se ressaltar que, as mesmas parcelas de Cr\$ 530.470,02, Cr\$ 482.071,45 e de Cr\$ 131.327,00 compensadas a crédito da conta de "lucros e perdas", totalizando Cr\$ 1.143.868,45, integram o valor de Cr\$ 3.959.347,00, relativo à receita da revenda de mercadorias, declarado pelo contribuinte (Anexo A, quadro 05, item 08/16, e formulário I, quadro 20, item 04/70).

Desta forma, esses valores também compensam, até o seu montante, os custos indevidamente majorados na mesma declaração de rendimentos (Anexo A, quadro 06, item 02/26, e formulário I, qua

Acórdão nº 105-0.083

dro 20, item 05/72).

Dai porque, o montante dessas parcelas, no valor de Cr\$ 1.143.868,45, deve ser excluído da tributação.

No tocante ao cálculo da reserva para manutenção do capital de giro próprio, na revisão da declaração de rendimentos, foi adicionada a parcela de Cr\$ 2.783,00 (Anexo A, quadro 04; item 10/19), ao valor de Cr\$ 192,00 declarado (formulário I, quadro 22, item 05), porque o revisor entendeu, ao que parece, que se trataria de provisões ou depreciações.

Todavia, pode-se constatar do balanço geral levantado em 31/12/73 (fls. 22/28), que aquela parcela se refere a lucros em suspenso de exercícios sociais anteriores ao de 1973 (fls. 25).

Desta maneira, não cabe a exigência também nessa parte, na medida em que, a teor do disposto no inciso II e sua alínea "b", do § 1º, do art. 254, do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 02/09/75, determina-se o ajustamento do ativo imobilizado pela dedução, do saldo do balanço anterior, dos valores correspondentes aos fundos de depreciação, amortização e exaustão que estiverem registrados no passivo não exigível, e a parcela citada se refere a lucros em suspenso.

Inexiste, portanto, a diferença de Cr\$ 918,00 no cálculo da reserva para manutenção do capital de giro próprio apurada na revisão da declaração de rendimentos do contribuinte.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 1.143.869,00 e de Cr\$ 918,00, a título respectivamente de diferença na apuração do custo das mercadorias vendidas e da reserva para manutenção do capital de giro *dh*

Acórdão nº 105-0.083

próprio. *dm*

Brasília-DF, em 24 de março de 1983



PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR