



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Proc. nº 0908-01.347/80

Sessão de 15 de abril de 1982

ACORDÃO Nº 101-73.249

Recurso nº 83.502 — IRPJ — Ex. 1975 a 1980

Recorrente COMERCIAL EXPORTADORA MARIALVA LTDA.

Recorrido Inspetoria da Receita Federal em Foz do Iguaçu - PR

IRPJ — REVISÃO DE ARBITRAMENTO — A autoridade lançadora poderá revisar e rever o arbitramento, elevando até o dobro o percentual fixado, desde que comprovados os pressupostos legais que a tanto a autorizem.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE — A apurada no balanço de encerramento causa reflexo no resultado tributável, identificando-se como fator redutor do lucro bruto com mercadorias. A segregação de estoques de mercadorias de dois estabelecimentos da mesma empresa sitos em localidades diferentes, com preço de aquisição e de custo médio diferentes, é medida que se impõe, em face das peculiaridades do caso.

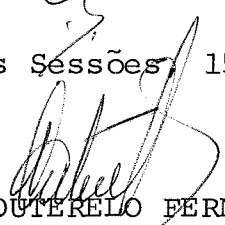
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL EXPORTADORA MARIALVA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para, no valor que remanesceu tributável na decisão recorrida, reduzir o valor tributável a: a) Cr\$ 2.282.400,54, no exercício de 1977, correspondente à subavaliação de estoque; b) Cr\$ 2.222.997,21, no exercício de 1979, também referente a subavaliação de estoque e; c) Cr\$ 12.377.438,00, no exercício de 1980, correspondente a diferença de arbitramento do

lucro; devendo ser compensado o crédito tributário já recolhido constante do DARF de fls. 520, no valor de Cr\$ 1.308.537,00, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, 15 de abril de 1982

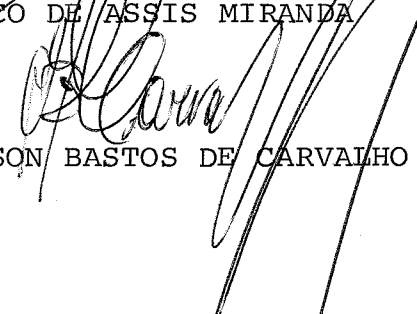

AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

RELATOR

VISTO EM


ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE 15 ABR 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes conselheiros: Sylvio Rodrigues, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Agostinho Serrano Filho, Fernando Cícero Velloso, Luiz André Neto (suplente) e Raul Pimentel.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0908-01.347/80

RECURSO N.º: 83.502
ACÓRDÃO N.º: 101-73.249
RECORRENTE: COMERCIAL EXPORTADORA MARIALVA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Na oportunidade em que esta Câmara baixou a Resolução nº 101-1.671, de 20.10.81, os autos foram relatados, consoante se vê às fls. 537/542.

Cabe-nos agora aduzir que em cumprimento à diligência determinada, a empresa fez a demonstração dos valores imputados aos custos (Lucros e Perdas), referentes as vendas de madeira efetuadas em Foz do Iguaçu e Guaraniaçu, destacadamente, juntando também os balanços e demonstrações dos exercícios em causa (fls. 548/549).

Por seu turno a fiscalização calculou a subavaliação de Foz do Iguaçu e Guaraniaçu, considerando estanques os inventários daqueles estabelecimentos, reajustando-se os consumos em razão das subavaliações apuradas, emitindo seu parecer conclusivo às fls. 573/580, lido em sessão, dando igualmente cumprimento à determinação do Colegiado.

E o relatório.

Acórdão nº 101-73.249

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator

Nesta altura a lide se restringe a seguinte matéria:

a) Revisão do arbitramento relativo ao exercício de 1980, ano-base de 1979, com elevação do percentual, de 15% para 30%;

b) Tributação de subavaliação de estoques nos exercícios de 1976, 1977 e 1979, anos-base de 1975, 1976 e 1978.

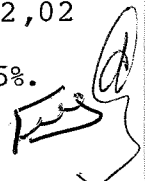
No concernente a alínea "a", a recorrente apresentou sua declaração de rendimentos do exercício de 1980, ano-base de 1979, oferecendo à tributação, mediante auto-arbitramento, o valor de Cr\$ 13.266.531,00, ou seja, 15% da receita bruta de revenda de mercadorias no valor de Cr\$ 85.743.546,00, somadas a Cr\$ 405.000,00, provenientes da venda de bens de seu Ativo Fixo (veículos).

A autoridade fiscal não objetou quanto a forma de apuração do lucro tributável (arbitramento), apenas não concordou com o percentual utilizado pelo contribuinte, elevando-o para o máximo de 30%, daí resultando o saldo a tributar de Cr\$ 12.377.438,00, (Portaria Ministerial nº 22, de 12.1.79).

Rebelando-se contra a majoração do percentual de arbitramento para 30%, alega a interessada que nos quatro anos-base anteriores em que foi procedido o arbitramento, aqueles meses em que o fisco foi buscar os parâmetros, os resultados jamais se aproximaram do percentual de 30%, como se vê do seguinte quadro:

<u>Ano</u>	<u>Receita bruta</u>	<u>Lucro Líquido</u>	<u>%</u>
1975	12.017.667,00	986.345,00	8,20
1976	6.623.393,00	1.182.414,00	17,85
1977	6.502.363,00	893.224,00	13,73
1978	27.553.023,00	566.661,00	2,02

Demonstrou que a média dos quatro anos é de 10,45%.



Acórdão nº 101-73.249

Demonstra ainda que no ano imediatamente anterior, mesmo somando-se a diferença de estoque de Cr\$ 2.057.617,00, o lucro bruto passaria a Cr\$ 11.567.912,00 e o montante das despesas foi de Cr\$ 9.326.875,00 representando 80,60% do referido lucro bruto.

Por outro lado, com o fechamento do balanço do ano imediatamente posterior ao do arbitramento, os lucros da empresa jamais atingiram o coeficiente de 30% proposto pelo fisco, eis que o resultado líquido do ano de 1980, exerc. de 1981, frente a receita bruta do período foi de 16%. Portanto, a improcedência da majoração do coeficiente é flagrante, por não resultar comprovada maior lucratividade da empresa.

A decisão recorrida argumentou ser inaceitável a alegação da recorrente de que seu lucro tributável no exercício de 1980, foi inferior a 30% da receita bruta operacional. Isto porque de acordo com o levantamento que efetuou encontrou a seguinte situação:

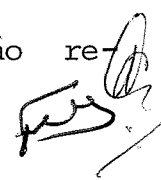
Estoque inicial	Cr\$ 19.858.103,41
Compras do exercício	20.182.540,57
Estoque final	<u>15.626.755,80</u>
Custo das mercadorias	24.413.888,13
Vendas do exercício	<u>85.479.899,29</u>
Lucro bruto	61.066.011,16

Por outro lado as despesas operacionais nos exercícios anteriores tiveram os seguintes comportamentos:

<u>Exercício</u>	<u>Ano-base</u>	
1976	1975	Cr\$ 4.204.481,00
1977	1976	2.556.934,00
1978	1977	2.401.706,00
1979	1978	9.326.875,61

Desta forma, segundo entende, é inaceitável que a despesa operacional do ano-base de 1979, tenha sido superior a 35 milhões de cruzeiros para se chegar a um lucro tributável de valor inferior a 30% da receita bruta operacional.

Examinando-se os dados fornecidos pela decisão re-



Acórdão nº 101-73.249

corrida e pela interessada, chega-se a conclusão de que as despesas operacionais nos quatro exercícios anteriores situaram-se em torno de 33% da receita bruta operacional.

Aplicando-se este percentual no ano-base de 1979, exercício de 1980 (onde houve o auto-arbitramento), sobre a receita bruta de Cr\$ 85.479.899,20, iremos encontrar o valor de Cr\$... 28.208.366,00. Deduzindo-se este valor do lucro bruto de Cr\$ 61.066.011,00, encontraremos o montante de Cr\$ 32.857.645,00, que seria o lucro líquido do exercício, passível de tributação às bases normais.

A autoridade fiscal submeteu à tributação o valor de Cr\$ 25.643.969,00, mediante a aplicação do percentual de 30% sobre a receita bruta de Cr\$ 85.479.899,00. Como o contribuinte havia oferecido à tributação o valor de Cr\$ 13.266.531,00, remanesceu tributável a quantia de Cr\$ 12.377.438,00.

Dispõe o inciso XI da Portaria Ministerial nº 22/79:

"A autoridade lançadora caberá revisar o arbitramento, podendo ainda elevar o percentual até o dobro dos indicados nos itens II e III desta Portaria, desde que comprovada maior lucratividade da empresa em cada atividade econômica."

Emerge daí a necessidade de ser comprovada pela autoridade fiscal maior lucratividade da empresa em cada atividade econômica, para elevar o percentual do arbitramento, e o levantamento elaborado pela decisão recorrida adotando como parâmetro os resultados dos quatro anos anteriores, indica que o percentual utilizado pelo contribuinte no auto-arbitramento do ano-base de 1979, exercício de 1980, resultou num lucro tributável inferior a-quele que seria conseguido mediante a adoção do critério de apuração pelo lucro real.

No tocante a subavaliação de estoques, defende a recorrente que o estoque deve ser avaliado pelo custo de aquisição e somente na falta deste a administração aceita o custo médio.

Possui dois estabelecimentos distintos (matriz em Foz do Iguaçu e depósito em Guaraniaçu), onde são mantidos controles separados quanto às mercadorias e escrituração contábil. As



sim, segundo entende, é absolutamente indispensável a segregação dos estoques de cada um dos estabelecimentos, para tomar-se o custo médio separado e conhecido.

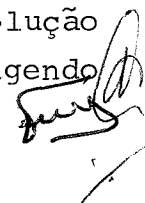
É que o estoque de Guaraniaçu manteve-se inalterável no período fiscalizado, não havendo assim razão para se lhe aplicar o custo médio de Foz do Iguaçu, muitas vezes maior.

Ao dar seu parecer conclusivo sobre o resultado da diligência, asseverou a autoridade fiscal que a empresa elaborou os demonstrativos de fls. 548/549, através dos quais compulsou os valores de estoques iniciais, compras, dispêndios com fretes e estoques finais, colocando em evidência os custos de vendas ou de transferências de mercadorias saídas que compunham os estoques nas cidades de Foz do Iguaçu e Guaraniaçu. Os valores declarados são os mesmos que se acham contidos no processo, trazidos pela fiscalização ou pela empresa, ressaltando porém uma correção na datilografia do valor das compras em 1976, onde a importância correta deve ser Cr\$ 378.928,79.

Do confronto entre o fundamento fiscal e as razões da recorrente, ressalta claro que não existe controvérsia acerca da existência de estoques de mercadorias em dois locais distintos. Discute-se se a avaliação de mercadorias da mesma espécie, existente em ambos os locais deve ser feita em função do preço de aquisição em cada local, ou pelo preço médio ou mais recente relativo a todo o conjunto.

Na primeira das hipóteses as mercadorias existentes em Foz do Iguaçu e em Guaraniaçu, teriam que ser avaliadas em função do preço de aquisição, observado em cada um dos conjuntos, respeitadas as mesmas condições acima explicitadas, quais sejam, as de que os custos atribuídos às mercadorias em inventário, correspondam a preço médio ou aos preços das últimas mercadorias adquiridas.

Laborou a fiscalização na fase de diligência, o demonstrativo de fls. 570 e seguintes, onde apresentou a evolução dos estoques de pinho, primeiramente em Foz de Iguaçu, abrangendo



Acórdão nº 101-73.249

também as mercadorias de Guaraniaçu. A seguir apresentou também a evolução dos mesmos estoques de pinho, separadamente, segundo as quantidades existentes em Foz do Iguaçu e Guaraniaçu.

Nessas demonstrações, os valores dos estoques iniciais, indicados pelo fisco correspondem aos estoques indicados pela empresa em seu livro de registro de inventário. As quantidades e valores das mercadorias adquiridas nos anos de 1975 a 1978, correspondem aos registros existentes na escrituração comercial e fiscal e documentação fiscal da empresa. As somas dos estoques iniciais de cada ano com as compras de cada período, correspondem as mercadorias disponíveis para venda. Esse valor dividido pela quantidade igualmente disponível para venda conduz ao preço médio anual. Os estoques finais apontados para o final de cada período anual, foram determinados pela multiplicação das quantidades existentes conforme inventário, pelo preço médio anual anteriormente demonstrado.

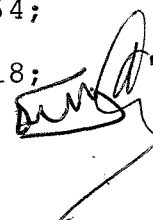
Confrontando os valores por si calculados, com aqueles apurados pela empresa, detectou o fisco subavaliação, com exceção daqueles constantes nos inventários de 31.12.75 e 31.12.77 de Foz do Iguaçu, onde os valores declarados pela empresa são superiores aos cálculos confeccionados pela fiscalização.

Considerando estanke o estoque de Guaraniaçu, admitiu o fisco que nos anos de 1975 a 1977, as mercadorias foram inventariadas em função do seu preço de aquisição, não se manifestando qualquer irregularidade. Entretanto, no final do ano de 1978, verificou uma subavaliação naquele estoque.

Uma vez segregados os estoques de Foz do Iguaçu e Guaraniaçu, a matéria tributável passaria a ter a seguinte configuração (subavaliação do ano, e acumulada):

Estoque em Foz do Iguaçu:

- a) em 31.12.75: não há subavaliação;
- b) em 31.12.76: subavaliação de Cr\$ 2.282.400,54;
- c) em 31.12.77: não há subavaliação;
- d) em 31.12.78: subavaliação de Cr\$ 2.066.089,18;



Estoque em Guaraniáçu:

- a) em 31.12.75: não há subavaliação;
- b) em 31.12.76: não há subavaliação;
- c) em 31.12.77: não há subavaliação;
- d) em 31.12.78: subavaliação de Cr\$ 156.908,03.

Entendemos que realmente a segregação dos estoques dos dois estabelecimentos se impõe, por isso que, se eles têm preço de aquisição ou de custo médio diferente, se considerarmos o valor de apenas um deles, que seja o maior, antecipa-se um lucro de maneira irregular, atribuindo-se avaliação além da real.

Se procedermos de modo contrário, colhendo-se dos dois o menor, estaremos apurando resultado a menor, com evidente postergação do lucro.

Conhecidos pela escrituração fiscal e contábil os custos médios das mercadorias em estoque no final dos anos, em cada um dos estabelecimentos, o cálculo somente poderia ser feito separadamente e não de maneira global envolvendo ambos os estabelecimentos.

Quanto a pretensão da recorrente de ver compensável nas subavaliações subseqüentes os valores figurantes a maior no seu estoque, em relação ao cálculo do fisco, que rotulou de superavaliação, não vemos como poder acolhê-la.

Isto porque, na realidade, ausente está a figura da superavaliação, existindo apenas a declaração espontânea de estoque por um valor que a recorrente entendeu correto, não contestado pela fiscalização.

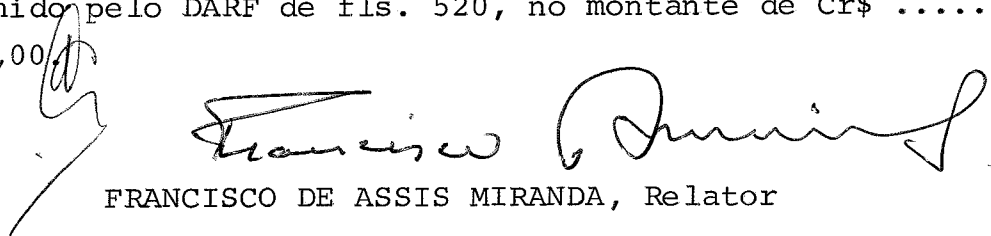
Conforme asseverou o fisco, a empresa para calcular o valor das mercadorias disponíveis para venda e cálculo do preço médio anual, computou sistematicamente como estoque inicial, os valores provados pela fiscalização como subavaliados. Com isso, transferiu para os cálculos do ano seguinte a informação incorreta, tendente a perpetuar o erro cometido.

Diferente seria a hipótese de omissão de mercado



rias, fisicamente, nos inventários, cujo valor e quantidade, uma vez reincluídos nos registros de um exercício, não teriam que ser igualmente tratados em exercícios seguintes, sob a pena de repetições indevidas, a menos que a irregularidade fosse incidente também nos exercícios seguintes.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 1.899.228,45; Cr\$ 1.882.113,07 e Cr\$ 5.281.540,53, nos exercícios de 1976, 1977 e 1979, respectivamente, mantendo-se assim a tributação das quantias de Cr\$ 2.282.400,54, no exercício de 1977, Cr\$ 2.222.997,21 no exercício de 1979 relativas a subavaliação de estoques e Cr\$ 12.377.438,00 referente a diferença do arbitramento do lucro no exercício de 1980, compensando-se o crédito tributário recolhido pelo DARF de fls. 520, no montante de Cr\$ 1.308.537,00.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0908/001.347/80
Acórdão nº 101-73.249

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, PRESIDENTE E REVISOR:

Em primeiro lugar, é digno de todos os encômios o trabalho da equipe fiscal que realizou a perícia fiscal, esclarecendo de maneira admirável as razões e fatos que a levaram às conclusões que adotou.

Com relação à subavaliação de estoques, entendo que, face às peculiaridades do caso, isto é, departamentos totalmente estanques, sem qualquer possibilidade de promiscuidade, dado situarem-se a centenas de quilômetros um do outro e também nada tendo provado a Fiscalização quanto ao intercâmbio de produtos entre eles, acompanho o voto do eminente Relator.

Quanto à revisão do arbitramento do lucro pertencente ao exercício de 1980, embora também acompanhe o lúcido entendimento do mesmo Conselheiro, na condição de revisor, me proponho a externar o que se segue.

A primeira coisa que nos surpreendeu no exame dos autos refere-se ao fato de que a recorrente somente nesse ano-base fez questão de não ser tributada com base no lucro real, deixando, para tanto, de escriturar os livros comerciais e de apresentar os documentos de custos e despesas, quer dizer nos anos-base de 1975, 1976, 1977 e 1978 (anteriores) e 1980 (posterior) pagou o tributo com base no lucro real.

Outro fato que cabe ressaltar e que, além de não haver sido provado qualquer fato alheio a vontade da recorrente que a obrigasse a tal situação, ainda se observa que ela estava tão sabedora de sua situação que não aguardou o Fisco para ter o seu lucro arbitrado, tendo-se auto-arbitrado antes da visita fiscal. Quais as razões que a teriam levado a assim proceder?

Como declara a Fiscalização e os demonstrativos de fls. 381 e 382 comprovam o ano social de 1979, foi, para a recorrente



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0908/001.347/80
Acórdão nº 101-73.249

te, excepcional, dado que de uma receita bruta de Cr\$ 6.623.393,00; Cr\$ 6.502.363,00 e Cr\$ 27.553.023,00, respectivamente nos anos de 1976, 1977 e 1978 (que imediatamente lhe antecederam), no período cuja documentação de custos e despesas não foi apresentada, atingiu o expressivo montante de Cr\$ 85.479.899,29 (fls. 317).

Por outro lado, como oportunamente esclareceu a equipe fiscal, também foi nesse exercício que a empresa vendeu 9.207,000 m³ de madeira de pinho a razão de Cr\$ 8.666,42 por m³ (dos quais 8.364,972 m³ proveniente de transferência de estoque depositado em Guaraniaçu - PR e inventariado em 31/12/78 ao preço de Cr\$ 187,59 por m³, representando uma diferença (lucro) entre o valor figurado no inventário e o de venda na ordem de 4.619,87%, o que teria de proporcionar em lucro excepcional, dado que o custo médio de estoque de Foz do Iguaçu já se situava em Cr\$ 2.281,17 ($1.163,82 \times 187,50 : 95,66$), conforme fls. 316 c/c 438].

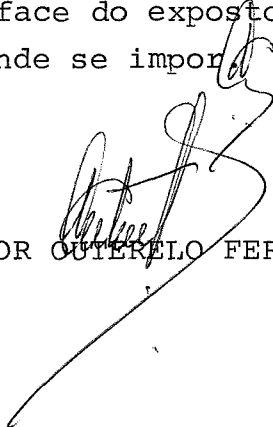
Ora, se numa venda de Cr\$ 85.479.899,29 o custo das vendas (a principal parcela redutora do lucro líquido em qualquer atividade, exceto talvez na de colheita de produtos silvestres) não ultrapassou Cr\$ 24.413.888,13, ou seja, 28% do valor da venda, apurando-se um lucro bruto de Cr\$ 61.066.011,16 (dados ratificados pela autuada), como justificar que as despesas operacionais tenham ultrapassado o montante de Cr\$ 35.422.072,16, que correspondem a mais de 41% do valor de venda, notadamente quando nos períodos anteriores elas sequer atingiram esse percentual e no exercício seguinte, embora o custo das vendas tenha se elevado para mais de 38,5%, o lucro líquido, excluído o resultado em alienação de imóveis e a provisão para devedores duvidosos e a correção monetária de balanço (parcelas estas que não são computadas, no caso do lucro arbitrado), ainda se elevou a Cr\$ 29.362.610,80, isto é mais de 25,5%, portanto se os custos mantivessem a mesma proporção o lucro seria de 36% ($25,5\% + 10,5$ aumento do custo das vendas). Tudo conforme fls. 517.

Note-se mais que mesmo arbitrando-se o lucro em 30%, o FISCO ainda deu margem a que a fiscalizada tivesse despesas operacionais de 42%, já que os custos das vendas, nesse exercício foi, com provadamente, de apenas 28%, enquanto que a mesma rubrica (despesas operacionais) quer no exercício anterior (1978), quer no posterior

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0908/001.347/80
Acórdão nº 101-73.249

(1980) se excluídas as parcelas não dedutíveis no lucro arbitrado se situou na casa de apenas 30%. Portanto, o arbitramento do lucro na base de 30%, foi absolutamente correto, dado que somente com a apresentação de documentos correspondentes a despesas operacionais, no montante igual a Cr\$ 48.800.000,00, justificaria o arbitramento com base no percentual de 15%, nesse exercício de lucro excepcional, em face do reduzidíssimo custo das mercadorias vendidas (28%), como visto.

Em face do exposto, acompanhar o voto do Relator é o que o Revisor entende se impor



AMADOR QUIÉRELLO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E REVISOR