



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 06 de janeiro de 1984

ACORDÃO Nº 105-Q.661

Recurso nº : 87.297 - IRPJ - EXS: DE 1976, 1979 e 1980

Recorrente : MOTORMAC - DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E MOTORES S.A.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE - RS

CUSTOS OPERACIONAIS - Integra o custo das mercadorias vendidas o valor correspondente à sua aquisição devidamente contabilizado na data respectiva, ainda que registrado no Livro de Entradas no período-base seguinte.

DESPESAS OPERACIONAIS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - Admite-se a dedução, como despesas operacionais, do valor do imposto sobre circulação de mercadorias incidente sobre o valor do estoque de mercadorias na data do balanço levantado em 31.01.79, se a contabilização da respectiva compra foi feita pelo valor das notas fiscais correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOTORMAC - DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E MOTORES S.A.,

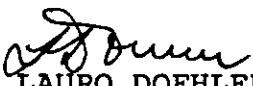
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 06 de janeiro de 1984


PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

- 6 JAN 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *Sm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/016.117/80

RECURSO Nº: 87.297

ACÓRDÃO Nº: 105-0.661

RECORRENTE: MOTORMAC - DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E MOTORES S.A.

R E L A T Ó R I O

MOTORMAC - DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E MOTORES S.A., contribuinte domiciliada em Porto Alegre, recorre a este Conselho (fls. 228 a 230), da decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls. 213/224).

Na decisão supra, aludida autoridade deferiu parcialmente a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 28/43), mantendo, porém o lançamento "ex officio" contestado (fls. 23/23 verso), na parte em que foram tributadas: a) no exercício de 1976, a parcela de Cr\$ 1.098,00 relativa à omissão de receitas correspondente à diferença a menor entre os valores declarados e os registrados no livro de registro de duplicatas, a que foi reduzida a cifra autuada de Cr\$ 1.188.297,00; e a parcela de Cr\$ 92.460,00 referente à glosa da diferença a maior entre o valor do custo das mercadorias vendidas declarado e o apurado pela fiscalização mediante emprego da fórmula estoque inicial + compras - estoque final, a que foi reduzida a importância autuada de Cr\$ 127.243,00; b) no exercício de 1979, a parcela de Cr\$ 56.616,00 correspondente ao excesso de retiradas não adicionado ao lucro líquido na demonstração do lucro real; e c) no exercício de 1980, a parcela de Cr\$ 225.958,00 atinente à glosa do valor do ICM registrado como despesa operacional, correspondente aos valores contidos nos estoques *gmr*

Acórdão nº 105-0.661

em 31/01/78, "que já haviam sido diminuídos do estoque em 31/01/79". Foram considerados infringidos os artigos 161 e 483 "c", do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 02/09/75, combinados com o artigo 9º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/77, e os artigos 179 §§ 3º e 4º e 222 alínea "c", daquele Regulamento.

A decisão singular, da qual houve recurso de ofício, está embasada na seguinte fundamentação:

"Omissão de Receita

9. Os valores apontados pelo autuante como representativos da receita da empresa foram extraídos do livro Registro de Duplicatas, de cujo total foi diminuído apenas o valor das duplicatas canceladas, conforme demonstrado às fls. 14 a 18 do processo.

10. Na diligência efetuada posteriormente e relatada às fls. 201 a 210, novos levantamentos foram efetuados, sendo examinada a documentação relativa às operações de devolução de vendas, simples remessa, vendas sem valor comercial, anulações, venda de bens do imobilizado e vendas normais, confirmando-se em parte as alegações da autuada. Com base nestes documentos, foram apurados os valores compilados e demonstrados no Anexo 5, e sintetizados no item V da informação (fls. 206/207).

11. Conforme estes elementos, o valor correto da receita líquida e, conseqüentemente, da receita omitida, sobre a qual deve se manter a tributação, é de:

Ex.	Receita líquida apurada na diligência	Receita líquida declarada	Diferença tributável
1976	1.020.313,40	1.019.215,00	1.098,00

.....

Diferença nos custos apropriados

12. Ex. 1976:

A justificativa apresentada pela autuada contém três itens:

12.1. Compras escrituradas após o encer

Acórdão nº 105-0.661

ramento do exercício social:

Uma vez verificado o registro tardio destas compras (anexo 20), para admitir seu cômputo no custo do período-base encerrado em 31.01.75 dever-se-ia demonstrar: a) que as mercadorias em questão foram vendidas no próprio período, ou b) que compunham o estoque final computado como fator negativo no cálculo do custo das mercadorias vendidas do mesmo período. Nenhuma destas provas é produzida, não podendo pois prosperar a pretensão da interessada neste ponto.

12.2. Fretes:

Efetivamente, a documentação trazida (anexo 21) comprova o valor dos fretes devidamente registrados na contabilidade (Cr\$ 9.389,00), pagos para o transporte das mercadorias adquiridas, valor este que deve compor o custo das mercadorias vendidas.

12.3. Custo dos serviços vendidos:

Também este ponto é comprovado pela documentação juntada ao processo (anexo 22), onde se demonstra, pelas cópias autenticadas dos respectivos registros contábeis, o valor destes custos: Cr\$ 25.394,15.

13. Pelo que se expôs, deve ser aceito como custo a apropriar neste exercício o seguinte:

Estoque inicial.....	—
(+) Compras.....	Cr\$ 1.468.865,00
(+) Fretes.....	Cr\$ 9.389,00
(-) Estoque final.....	Cr\$ 1.055.067,00
Custo das mercadorias vendidas...	Cr\$ 423.187,00
(+) Custo dos serviços vendidos.....	Cr\$ 25.394,00
Total.....	Cr\$ 448.581,00
Custo declarado.....	Cr\$ 541.041,00
Diferença a tributar.....	Cr\$ 92.460,00

.....

Excesso de remuneração dos diretores:

16. Efetivamente, o limite a ser observado para o cálculo do excesso deve ser, no caso, aquele previsto no artigo 236, § 2º, do RIR/80, já que o critério utilizado pelo fisco no Auto de Infração somente será adotado pa-*ch*

Acórdão nº 105-0.661

ra determinar o valor mínimo a ser admitido como dedução a este título, em qualquer hipótese.

17. Este dispositivo (artigo 236, § 2º, do RIR/80) admite a dedutibilidade destas remunerações no limite de 30% (trinta por cento) do lucro real, antes de feita a dedução das mesmas. Sendo a Provisão para Devedores Dvidos e a Manutenção do Capital de Giro Próprio valores computados como elementos diminutivos na apuração do lucro real, não pode prevalecer a alegação da autuada no sentido de que devam ser a ele adicionadas para o cálculo do excesso de retiradas.

18. O valor do excesso que resta a ser tributado, já que igualmente não se aplicam ao caso as restrições previstas no "caput" e no § 1º do mesmo artigo 236, é pois de Cr\$ 56.616,00, assim demonstrado:

Lucro real.....	Cr\$	- 0 -
(+) Remunerações.....	Cr\$	736.350,00
	Cr\$	736.350,00
Limite 30%.....	Cr\$	220.905,00
Excesso.....	Cr\$	515.445,00
(-) Tributado na declaração.....	Cr\$	410.445,00
(-) Parte não litigiosa.....	Cr\$	48.384,00
Diferença a tributar.....	Cr\$	56.616,00

Despesa de ICM:

19. Motivou a exigência, nesta parte, o fato de a autuada ter efetuado os lançamentos contábeis descritos no Termo de Verificação de fls. 20, registrando, a débito da conta de ICM (despesa) e a crédito das contas de estoques de peças, as quantias correspondentes ao ICM recuperável contido nos mesmos, quantias estas já diminuídas dos estoques para efeito no cálculo do custo das mercadorias vendidas neste mesmo período.

20. Tem razão a autuada ao alegar que procedeu aos ajustes preconizados no Parecer Normativo CST nº 104/78. Entretanto, tais ajustes, que visam adequar os registros contábeis à sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598/77 e disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 051/78, excluindo do custo de aquisição de mercadorias e de matérias-primas o valor do ICM recuperável destacado na nota fiscal, só podem ser efetuados após o levantamento dos estoques e a apura-*ção*

Acórdão nº 105-0.661

ção do resultado na conta de mercadorias, o que deve ser feito utilizando-se os valores do estoque final e das compras com o ICM. Admitir-se procedimento diverso implicaria duplicidade na redução do valor daquele imposto, uma vez como despesa do exercício e outra integrando o custo das mercadorias vendidas.

21. Não é supérfluo observar que os lançamentos de ajustes indicados no Parecer Normativo mencionado têm por objetivo unicamente regular a passagem, na escrituração, de um sistema a outro. Assim, o estoque final do exercício a ser encerrado, no qual se utilizou a sistemática de registro das compras englobando o ICM, deverá se igualar ao estoque inicial do exercício seguinte, onde já se utilizará o sistema de registro com a exclusão do imposto. Os lançamentos recomendados permitem, pois, o expurgo do ICM contido naquele estoque final e o seu registro diretamente em despesa do exercício, ao invés da constituição da provisão anteriormente admitida.

22. Pelo exposto, não pode ser aceito o procedimento adotado pela interessada."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 225), recebida conforme A.R. datado de 16/11/82 (fls. 226), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 09/12/82 (fls. 228), no qual pede a reforma do decisório recorrido, alegando em síntese: a) que comprova a escrituração, em sua contabilidade, dentro do período-base, dos valores correspondentes à diferença de custo apurada pela fiscalização; b) que esses registros foram, por um lapso, efetuados no livro de registro de entradas de mercadorias somente no período-base seguinte, conforme também comprova; c) que, relativamente ao valor do ICM, o procedimento da recorrente foi exatamente idêntico ao apontado na decisão recorrida; d) que, conforme comprova com as fichas de razão anexas, o custo das mercadorias vendidas é apurado mensalmente, e o respectivo valor é lançado a débito da conta de "Custo de Mercadorias Vendidas" e a crédito da conta de "Estoque"; e) que, no final do exercício social, são feitos somente os ajustes necessários nos estoques, conforme se comprova das fichas de razão anexas; d) que, se julgada insufi-

Acórdão nº 105-0.661

ciente a prova documental apresentada, coloca-se à disposição para as informações que forem consideradas necessárias; e) que anexa comprovante do pagamento da exigência relativa às demais matérias, das quais não recorre.

Ao recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeiro grau, foi negado provimento pela autoridade revisora (fls. 275/277).

É o relatório. *dm*

Acórdão nº 105-0.661

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra guarida no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente.

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

De acordo com os fatos consubstanciados nestes autos e sumariados no relatório, a recorrente concorda com a tributação das parcelas relativas à omissão de receita e ao excesso de retiradas, tendo pago o crédito tributário correspondente. O litígio remanesce, apenas, em relação às parcelas referentes à diferença de custo das mercadorias vendidas e ao valor do ICM registrado como despesa operacional.

No que concerne à diferença de custo das mercadorias vendidas, inicialmente apurada, no montante de Cr\$ 127.243,00 (fls. 23), foi ela constatada considerando-se o valor declarado de Cr\$ 541.041,00 e a cifra resultante da aplicação da fórmula estoque inicial + compras - estoque final (Cr\$ zero + Cr\$ 1.468.865,00 - Cr\$ 1.055.067,00 = Cr\$ 413.798,00). Não há nos autos qualquer indicação sobre qual a fonte onde foram conseguidas as importâncias relativas aos elementos da citada fórmula, presumindo-se que a cifra referente às compras tenha sido obtida no livro de Registro de Entradas de Mercadorias.

As alegações da contribuinte, na impugnação apresentada e no recurso interposto, devidamente comprovadas com os documentos anexados aos autos, são no sentido de que a diferença se deveu ao fato de algumas compras terem sido registradas na contabilidade durante o período-base, e, no período-base seguinte, lançadas no livro de Registro de Entradas de Mercadorias. *fm*

Acórdão nº 105-0.661

Nessa parte, a matéria tributável foi reduzida para Cr\$ 92.460,00, tendo a autoridade julgadora singular aceito os valores de Cr\$ 9.389,00 e de Cr\$ 25.394,00, correspondente a fretes pagos pelo transporte de mercadorias adquiridas e ao custo dos serviços prestados. A tributação da parcela remanescente foi mantida sob o fundamento de que não foi demonstrado que as mercadorias, contabilizadas no período-base e registradas no livro de Registro de Entradas de Mercadorias no período-base seguinte, foram vendidas naquele período ou que integravam o estoque na data do balanço correspondente (fls. 218/219).

A recorrente comprova que as notas fiscais relacionadas no montante de Cr\$ 96.174,27 (fls. 231), foram contabilizadas em 30/11/74 (fls. 232/233), e registradas no livro de Registro de Entradas de Mercadorias em 21/02/75 (fls. 234), documentos esses que estão anexados ao recurso (fls. 235/256), constando das referidas notas fiscais carimbos dos postos fiscais, pelos quais transitaram, com datas de novembro de 1974, ou a indicação de utilização de transporte aéreo, bem como carimbos que indicam terem as respectivas mercadorias sido fichadas no citado mês, e o valor dos fretes correspondentes.

As indicações a carimbo nas aludidas notas fiscais, sobre o fichamento das respectivas mercadorias, confirmam as alegações da recorrente no sentido de que possui ela controle de custos integrado a sua contabilidade.

Por outro lado, tendo ela comprovado que os valores correspondentes a essas notas fiscais foram oportunamente registrados em sua contabilidade, a conclusão que se firma é a de que essas mercadorias, ou foram vendidas durante o período-base, ou compõem o estoque ao final desse período.

De sua parte, não tendo o autuante indicado a fonte onde foram conseguidos os valores dos elementos integrantes da fórmula estoque inicial + compras - estoque final, mas constando do "termo de exibição de livros" (fls. 13/13 verso) que examinou

Acórdão nº 105-0.661

os livros Diário, de Registro de Inventário e de Registro de Entradas de Mercadorias, presume-se que a diferença de custo de vendas de mercadorias foi apurada no confronto dos registros da contabilidade e dos citados livros fiscais.

Examinada a questão nesse contexto, e não tendo o autuante feito qualquer referência ao fato de a diferença apurada se referir a mercadorias vendidas ou em estoque, ou de o valor das compras no período-base ter sido levantado na contabilidade, não se pode deixar de considerar comprovada a diferença submetida à tributação, razão porque essa parcela deve ser excluída.

Isto porque, no lançamento "ex officio" a prova cabe ao autuante, e, se dúvida houvesse quanto ao fato de as mercadorias correspondentes terem sido vendidas ou permanecido no estoque, deveria ela ter sido esclarecida em diligência efetuada antes da decisão de primeiro grau, mesmo porque essa questão não foi ventilada anteriormente nos autos.

Desta maneira, presumindo-se que o montante das compras consideradas pelo autuante foi obtido no livro de Registro de Entradas de Mercadorias, esse valor não teria levado em conta as cifras lançadas nesse livro no período-base seguinte. Sana essa irregularidade, pela adição desses valores ao importe das compras, e empregando-se a mesma fórmula utilizada pelo autuante, deixa de existir a diferença de custo.

No que tange à glosa do valor do ICM registrado como despesa operacional, porque já havia sido diminuído do estoque existente em 31/01/79, também tem razão a recorrente.

Com efeito, examinada a ficha de Razão atinente à conta "I.C.M." (fls. 51), verifica-se que ela foi debitada ao fim dos meses de fevereiro de 1978 a janeiro de 1979, pelo valor correspondente a cada um desses meses, dados que foram obtidos, presume-se, no Livro de Apuração desse imposto. Em seguida, foram de of

Acórdão nº 105-0.661

bitadas as cifras relativas ao valor do ICM recuperável contido nos estoques existentes em 31/01/79, data de encerramento do período social da recorrente.

Como se constata, a recorrente nada mais fez do que cumprir integralmente o procedimento prescrito nos itens 6, da Instrução Normativa nº 051, de 03/11/78, e 5.2 do Parecer Normativo CST nº 104/78, segundo os quais:

"6. Deve ser excluído do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do imposto sobre circulação de mercadorias recuperável destacado em nota fiscal.

5.2. Os contribuintes que vêm imputando ao custo de estoque o inteiro preço das mercadorias ou matérias-primas, nele contido o ICM, podem prosseguir até o fim do exercício social a contabilização de maneira uniforme, mas não poderão criar nova provisão para ICM. Os ajustes consistirão em:

I- em qualquer momento do exercício corrente: reversão da provisão feita no exercício anterior;

II- no final do exercício:

2) para os que vinham adotando o regime de competência:

Déb.: "DESPESAS COM VENDAS - "ICM"

Créd.: "ESTOQUES"

(Pelo valor do ICM recuperável contido nos estoques no final do exercício)."

Para compreender a razão desse procedimento é necessário atentar para o fato de que o Livro de Apuração do ICM funciona como conta corrente, nele sendo debitados os valores correspondentes ao imposto calculado sobre as vendas e creditados os importes relativos ao imposto incidente sobre as compras. Assim, ao final do exercício social, estão debitados os valores referentes às vendas e creditados os atinentes às compras, inclusive das mercadorias não vendidas e que, por essa razão, permanecem em es-⁹⁷

Acórdão nº 105-0.661

toque nessa data.

Desta forma, os créditos do imposto correlativos às mercadorias em estoque estão reduzindo, em igual valor, o montante do imposto apurado sobre as vendas e que constitui despesa operacional, o que implica diminuição do montante desta em valor idêntico ao importe daqueles créditos.

O procedimento adotado pela recorrente, portanto, além de estar amparado nos dispositivos transcritos dos citados atos normativos, se torna necessário para ajustar o valor das despesas com ICM ao montante efetivamente incorrido no exercício.

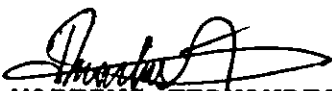
Esclareça-se, por último, que a recorrente efetuou a reversão da provisão para ICM constituída no exercício anterior e não fez nova provisão com a mesma finalidade no exercício de que se trata (fls. 64).

Por outro lado, como o fundamento da glosa não foi o fato de a recorrente contabilizar as compras pelo valor das notas fiscais excluído o do ICM, e como nenhuma alusão existe nos autos nesse sentido, forçoso é concluir que esse registro foi feito pelo valor dessas notas fiscais, nele incluído o do referido imposto, como, aliás, se depreende das respectivas fichas de razão (fls. 257/264 e 267/268).

Por essas razões, é também incabível a exigência nessa parte.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. *fm*

Brasília-DF, 06 de janeiro de 1984



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR