



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 13 de Dezembro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.853

Recurso nº - 85.502 - IRPJ - EXS: de 1977 a 1981

Recorrente - TECIDOS DEMÉTRIO ROCHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA DA CONQUISTA (BA)

IRPJ - ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO - A escrituração do livro Registro de Inventário é obrigatória, devendo minudenciar estoques que compõem o inventário de mercadorias, produtos manufaturados e em fabricação, matérias-primas e de outros bens, de forma a averiguar-se a justeza dos valores nele inscritos. Se efetuada, de maneira pormenorizadamente específica, como dispõe a lei, os seus cálculos não de ser precisos, a fim de não provocarem detrimentos ao resultado real do exercício. Implica em escrituração inexistente, aquela que se faz sem nenhum rol dos estoques que comporiam o inventário, caso em que se retira da contabilidade o atributo de poder-se conferir ao resultado acusado a característica de admiti-lo real, devendo, assim o tributo ter por base de cálculo o arbitramento do lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TECIDOS DEMÉTRIO ROCHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) em 13 de Dezembro de 1982

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

SILVIO RODRIGUES

- RELATOR

ERNANDO

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0540-010.144/81-79

RECURSO N.º: 85.502

ACÓRDÃO N.º: 101-73.853

RECORRENTE: TECIDOS DEMÉTRIO ROCHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA

R E L A T Ó R I O

TECIDOS DEMÉTRIO ROCHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA., empresa estabelecida na cidade de Itabuna, Estado da Bahia, com observância de prazo manifesta recurso contra a decisão do Delegado da Receita Federal em Vitória da Conquista que, in deferendo-lhe a petição impugnativa, manteve a exigência do crédito tributário especificado no Auto de Infração de fls. 04/08.

A empresa tomou conhecimento da autuação pelo AR de fls. 85, ao receber a intimação nº 305/81 (fls. 84), uma vez que a peça básica de fls. 04/08 deixara de ser assinada por seu representante, ausente na hora da lavratura.

A autuação tem por fundamento, no exercício de 1977, diferença de cálculo do estoque final de 31.12.1976, por erros de multiplicação das quantidades inventariadas pelo respectivo valor unitário, conforme anotações feitas à margem, na coluna de "Observações", das folhas xerocopiadas dos livros Registro de Inventário - Matriz (fls. 15/39) e Registro de Inventário - Filial Vitória da Conquista, e, nos exercícios de 1978 a 1981, a falta de discriminação por espécie, quantidade e valor unitário das mercadorias, matérias-primas e dos produtos acabados existentes na data do encerramento do balanço, por haver sido usado, nos inventários de cada um dos dias 31 de dezembro de 1977 a 1980, da expressão "mercadorias inventariadas em ...", seguindo-se o dia 31

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

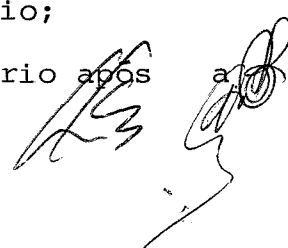
Acórdão nº 101-73.853

e indicando-se o total do estoque final, sem nenhum outro pormenor (cópias das folhas do livro Registro de Inventário - fls. 40/43, 61/70 e 76/83).

A diferença do estoque de 31.12.1976 se acresceu ao lucro real declarado no exercício de 1977 e arbitrou-se o lucro sobre a receita operacional pelos coeficientes de 15%, nos exercícios de 1978 e 1979, e pelos de 18% e 21%, nos exercícios de 1980 e 1981, respectivamente.

Contraditando o procedimento fiscal, extraem-se, por síntese, tanto da petição impugnativa como da recursória, por menção que esta faz àquela, razões de defesa consistentes em dar a entender:

- que o julgador de primeira instância proferiu decisão imperfeita, desprovida da necessãria motivação ou fundamentação, porque não teria examinado os argumentos expendidos na impugnação, esteados na realidade contábil e na jurisprudência administrativa e judicial;
- que não lhe é possível precisar se os erros encontrados na escrituração do inventário de 31.12.1976, provêm de incorreção quantitativa ou de transcrição de dados pelo responsável na escrituração do livro;
- que o autuante se apegou descabidamente a um mero erro aritmético sem que tivesse feito um levantamento físico do estoque inventariado e, em função de percentual médio de lucros nos tipos de negócio explorado pela recorrente, se certificasse se ocorreu erro de multiplicação ou tão-só de quantidades a mais, ou a menos, por quem escriturou o livro de inventário;
- que a recorrente não fez o inventário após a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.853

- lavratura do Auto de Infração para provar que as quantidades das mercadorias existentes, mais as entradas e menos as saídas de 1977, conferiam rigorosamente com as escrituradas em 31 de dezembro de 1976, porque o autuante se recusou a dele participar;
- que a fiscalização, ao desclassificar a escrita contábil dos exercícios de 1978 a 1981, dá como causa o fato de nos registros de inventários, feitos no livro específico, não terem sido arroladas por espécie, quantidade e valor unitário as mercadorias existentes na data do balanço;
 - que não se trata de falta de registro, mas de registro não discriminativo, mera falha técnica na escrituração do livro Registro de Inventário, cujos estoques foram escriturados pelos totais anuais.

É o relatório.

V O T O

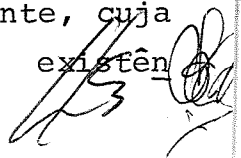
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O inventário dos estoques apurados na data do encerramento do exercício constitui peça de grande significação na apuração do resultado operacional, a tal ponto que a legislação fiscal impõe o dever de adotar-se um livro para registro das matérias-primas, das mercadorias ou dos produtos manufaturados e existentes na época do balanço. No livro Registro de Inventário, diz a lei, deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado.

A descrição minuciosa dos estoques se considera como necessidade imperiosa à conferência do resultado operacional conciliável com o dever, imposto à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

A lei, ao falar em escrituração alude tanto à do Diário com à de qualquer outro livro obrigatório. Assim, se a disposições legais, ao se referir à escrituração do livro Registro de Inventário, determina que o inventário dos estoques se faça de maneira especificativa que facilite a identificação dos bens arrolados (mercadorias, produtos e outros), através de inventário discriminativo testifica-se a realidade dos estoques existentes na data do encerramento do balanço.

A suplicante procedeu à escrituração pormenorizada do inventário relativo a 31.12.1976. Operou, no entanto, com erro na multiplicação de várias quantidades inventariadas pelo respectivo valor unitário. Os erros cometidos, segundo informação fiscal a fls. 177, foram em número de setenta e nove, e acarretaram redução dos estoques. Os erros se acham anotados à margem das cópias das folhas do livro Registro de Inventário (fls. 15/39 e 75). Trata-se, na hipótese, de estoques calculados incorretamente, cuja inexatidão pôde ser apurada em valor preciso, diante da existência



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.853

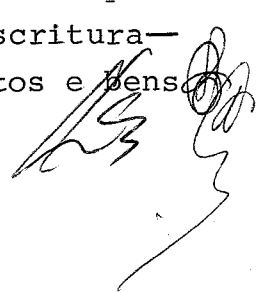
cia de inventário discriminativo quanto ao balanço encerrado em 31.12.1976.

As irregularidades cometidas na apuração do citado inventário diminuíram, em consequência, o lucro real, a base de cálculo do crédito tributário que, por sua vez, se acha subtraído de um menor valor, correspondente à proporcionalidade obtida pela aplicação da alíquota do imposto sobre a importância da diferença dos estoques, não computada na determinação do resultado do exercício.

Paradoxalmente com o que dissera na petição impugnativa, quando alegou não lhe ser possível precisar a natureza do erro, se derivado de multiplicação ou tão-só de quantidades, por quem escriturou o livro de inventário (fls. 92, início e final), a defesa veio afirmar, na petição de recurso, que a recorrente não fez o inventário após a lavratura do Auto de Infração para provar que as quantidades das mercadorias existentes, mais as entradas e menos as saídas de 1977, conferiam rigorosamente com as escrituradas em 31 de dezembro de 1976, porque o autuante se recusou a dele participar (fls. 191, item b).

Ao afirmar que, procedendo a inventário na forma como expôs, provado ficaria que as quantidades das mercadorias existentes conferiam "rigorosamente" com as escrituradas em 31 de dezembro de 1976, a defesa manifesta, com todo relevo, que o erro deriva de simples multiplicação incorreta. Ora, se as quantidades conferem rigorosamente com as escrituradas é óbvio que o erro só pode ser de multiplicação.

Tem-se como perfeitamente compreensível a recusa do autuante, porquanto, no exercício da fiscalização, a sua função consiste em verificar se a lei foi cumprida, observando se todas as operações realizadas pela pessoa jurídica receberam escrituração em ordem, e não recompor escrituração, sobretudo na espécie dos autos, ante à evidência dos erros e à falta de escrituração de inventários discriminativos de mercadorias, produtos e bens.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.853

que comporiam os estoques supervenientes ao de 31.12.1976.

A lei traça a linha mestra do comportamento jurídico, mas jamais confunde as pessoas e os atos ou fatos que pretende regular.

Por outro lado, é sabido que o Direito tem assento primordial nas disposições legais e, como ciência normativa, encerra normas jurídicas objetivas, que, por terem fundo axiológico, alcançam o dever de ser do comportamento perante o que a lei determina, na exatidão dos seus termos.

Não tem cabimento a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever de ser do comportamento, coexista o pretense direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O artigo 161, inciso I, do RIR/80, que consolida idêntica disposição do art. 140, alínea "a", do RIR/75, impõe às pessoas jurídicas, sujeitas à tributação com base no lucro real, o dever de possuir, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, livro para registro de inventário, o qual, na forma do artigo 163 do RIR/80 (art. 140, § 1º, do RIR/75), há de conter, em sua escrituração, arrolados, com especificações que facilitem suas identificações, as mercadorias os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período-base de incidência.

Ao determinar que os bens - mercadorias, produtos e outros - sejam arrolados com especificações que facilitem sua identificação, a disposição legal não deixa dúvida de que a escrituração de cada um deles se faça de modo a discriminar-lhes os pormenores, distinguindo-os em qualidade, natureza ou tipo, e quantidade.

Conquanto assim seja a clareza do mandamento legal, a recorrente procedeu, em relação aos inventários dos esto



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.853

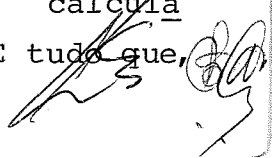
ques pertinentes a cada um dos dias 31 de dezembro de 1977 a 1980, sem qualquer especificação. Para cada um desses inventários usou apenas da expressão "mercadorias inventariadas em 31.12.77 (ou 78, ou 79, ou 80)", como se vê das fls. 40 a 43, 61 a 70 e 76 a 83. Dizer que isso é inventário...

Ocorreu, portanto, menosprezo das disposições legais, pois, a forma de indicar-se apenas o total do inventário, sem diferenciar os elementos com os quais se comporiam os estoques, implica em mutilar-se a lei, violentando-se a estrutura íntima da norma. Não há nenhum rol especificativo de estoques.

Com o procedimento simplista adotado pela recorrente, deixando de singularizar as peças componentes dos estoques, retirou-se da escrituração a possibilidade de confirmarem-se, em verdade, os resultados operacionais acusados nos exercícios de 1978 a 1981 não se lhe podendo atribuir a característica de realidade.

Não se trata de simples falha técnica, que pudessem ser suprida pelo labor fiscal, tal como este se houve em relação ao exercício de 1977, quando retificou os erros de multiplicação para aproveitar a tributação com base no lucro real. Ao contrário, trata-se, sim, de irregularidade profunda e contundente à certeza dos resultados declarados, cuja base de cálculo não dá segurança à cobrança do crédito tributário em montante integralmente devido, nos exercícios de 1978 a 1981, se feita a tributação com suporte no lucro real.

Não é de esquecer-se que, respeitante ao exercício de 1977, único dos cinco examinados, para o qual a recorrente procedeu, em 31.12.1976, a inventário especificativo, muitos erros, em número de 79, ela os cometeu em detrimento do lucro real mas, aqui, quanto aos exercícios de 1978 a 1981, a simples indicação de que o inventário atingiu a cifra de tanto, não desdobra do por espécie, sem minudenciar, portanto, as quantidades, natureza ou tipo, e a qualidade dos estoques que entram em sua composição, evidencia ter sido ele avaliado a olho, isto é, calculado sem conta, peso nem medida, enfim, por estimativa. E tudo que,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

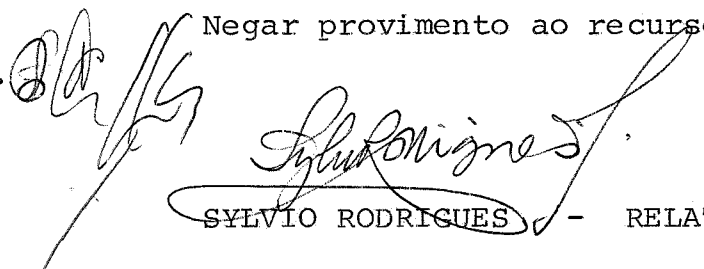
Acórdão nº 101-73.853

desse modo, se faz por estimativa se sujeita a mero critério subjetivo de cada um.

Diz a defesa que a desclassificação de escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro, é prática administrativa considerada de exceção, de base jurisprudencial, louvando-se em decisões, que cita, do Primeiro Conselho de Contribuintes e da área judicial (Tribunal Federal de Recursos e Supremo Tribunal Federal).

Realmente, embora se conheçam decisões no sentido como a defesa cita, transcrevendo-lhes até as ementas, todavia, cabe colocar em relevo que não se conhecem decisões que dêem validade a que, através de mera estimativa, dependente apenas de opinião de quem a profere, se possa ter convicção de que se apurou resultado real, isto sem precisar dizer que as decisões jurisprudenciais somente trazem benefício aos participantes da relação processual.

Negar provimento ao recurso é, pois, o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR