



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ASP

Sessão de 17 de junho de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.916

Recurso nº - 88.551 - IRPJ - EX: DE 1980

Recorrente - CIBRAL - COMPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS VEGETAIS

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BAURU - (SP)

IRPJ - ESTOQUES DOS PRODUTOS ACABADOS - AVALIAÇÃO POR ARBITRAMENTO - Não há reserva legal que determine ajustamentos ao maior preço de venda utilizado como padrão de avaliação, por arbitramento, dos estoques de produtos acabados, quando deixarem de constar, expressamente, da nota fiscal de venda ou da fatura de serviços circunstâncias redutoras do preço de venda. Circunstâncias ou eventos supervenientes à omissão desses documentos não se permitem como redução do maior preço de venda, em virtude de provocarem subavaliação dos estoques dos produtos acabados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIBRAL - CIA. INDUSTRIAL DE ÓLEOS VEGETAIS.

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

Sala das Sessões (DF) 17 de junho de 1985

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE 20 JUN 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: RAUL PIMENTEL, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NU-
NES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA
PINTO, AGOSTINHO SERRANO FILHO e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE
ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0825-008.101/83-08

RECURSO Nº: 88.551

ACÓRDÃO Nº: 101-75.916

RECORRENTE: CIBRAL - COMPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS VEGETAIS.

R E L A T Ó R I O

CIBRAL - COMPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS VEGETAIS, empresa estabelecida em Lins, Estado de São Paulo, após ser submetida à ação fiscalizadora, deparou-se capitulada no Auto de Infração de fls. 01, lavrado em 01.09.1983, no qual se descrevem fatos havidos como irregulares por ocorrências nos exercícios de 1979 e 1980, mas, em face da compensação de prejuízos, como se discrimina a fls. 04 em Termo de Verificação Fiscal, ficaram restritos ao exercício de 1980, representados por subavaliação de estoques, falta de correção monetária de obrigações da Eletrobrás e excesso na composição de prejuízo fiscal.

A empresa litiga o crédito tributário apenas quanto à parte constituída com base na subavaliação de estoques que, consoante demonstrativo de fls. 05, elaborado pela fiscalização, se calcularam por arbitramento, como estipula o artigo 187, inciso II, do RIR/80, tendo sido colhidos, de acordo com a capacidade em litros da embalagem do produto óleo vegetal, os maiores preços de venda das notas fiscais ali indicadas, para considerá-los no índice de 70%.

Como resumo que possa fazer a respeito das contrarrazões de defesa, disse a autuada:

- que, no cálculo do arbitramento, a fiscalização não levou em consideração as distâncias para onde se enviaram os produtos vendidos, preponderan

temente para Belo Horizonte e São Paulo e assim crê não ser justo excluir do preço de venda o valor do frete e também em não ter sido permitido dele abatê-lo o valor do ICM, baseando em interpretação retroativa do Parecer Normativo CST nº 14, de 19.05.1981;

- que os encargos financeiros, dentro do preço de uma mercadoria vendida a prazo, também influenciam no valor de toda a mercadoria em estoque;
- que não se levando em consideração o preço do frete incluso em vendas efetuadas longe da sede da empresa, determina-se nas futuras vendas do produto a criação da figura "Lucro Expectativa";
- que o fisco se esmera no sentido de evitar e punir a postergação do imposto, tão danosa em termos de arrecadação, mas adota exatamente contra o contribuinte procedimentos os quais não admite que sejam praticados contra si, pois, no seu caso, está exigindo antecipadamente o pagamento do imposto, antecipação esta tão danosa à empresa como o é a postergação para a Receita Federal;
- que só pelo fato de não integrar seus dados de custo com a contabilidade, embora os tenha com base em dados de suporte dessa mesma contabilidade, a empresa venha a sofrer todas essas penalidades, que ao fim nada mais é do que a tributação, uma vez que este imposto, ora reivindicado, já foi declarado e recolhido no ano-base de 1980, não havendo assim importância alguma a ser exigida a título de tributo.

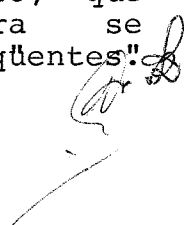
O Delegado da Receita Federal em Bauru julgou improcedente a petição impugnativa, havendo salientado que, na falta



de sistema de contabilidade de custo integrado com o restante da escrituração, a avaliação do estoque de produtos acabados é feita por arbitramento pela aplicação do coeficiente de 70% sobre o maior preço de venda no período-base. Esclareceu que o maior preço de venda é apenas uma base utilizável no cálculo que toma referência em um padrão determinado pelo próprio dispositivo que introduziu a norma relativa à avaliação dos estoques de produtos acabados, quando feita por arbitramento. Evidenciou que, por integrar-se ao preço de venda, o ICM dele não poderá ser excluído, sob pena de modificar-se o parâmetro estabelecido na lei é, por igual razão, não poderão ser excluídos os valores dos fretes e transporte e nem o do acréscimo das receitas por vendas a prazo, dizendo não lhe caber discutir se a legislação aplicável ao fato é justa ou injusta, e sim decidir se a mesma foi aplicada corretamente.

No respeitante à afirmação da defesa, de que o imposto do exercício de 1980 já fora recolhido no exercício seguinte, no de 1981, e assim a prevalecer a exigência fiscal haveria bitributação, uma vez que sendo o inventário final de um exercício o inventário inicial, ou de abertura do exercício seguinte, o lucro que na aquele se diminuir por subavaliação de estoque final se compensará' com um lucro majorado no exercício imediato pela razão de inventário inicial subavaliado em valor igual, e, destarte, só ocorreria postergação do imposto, aduz a autoridade julgadora de primeiro grau que a empresa apurou prejuízo no exercício de 1981, conforme declaração de rendimentos a fls. 31, realçando que o caso é de falta de recolhimento do tributo e não de postergação, para frisar que, se admitido como correto o procedimento da empresa, isso significaria' homologar a compensação do lucro verificado num exercício, e não oferecido à tributação, com o prejuízo apurado no exercício seguinte e, expressamente, dizer:

"A compensação autorizada pela Lei se processa no sentido inverso do adotado pela contribuinte: primeiro ocorre o prejuízo que se compensa com os lucros subseqüentes, e não primeiro ocorre o lucro, que não é oferecido à tributação, para se compensar com os prejuízos subseqüentes."



Acórdão nº 101-75-916

Em novo debate da matéria, agora sob a petição recursória de fls. 51/52, apresentada com guarda no prazo legal, a defesa confirma que os seus argumentos são os mesmos da petição impugnativa inicial, mas se reserva em contra-argüir os fundamentos da decisão singular. A defesa diz não conseguir identificar os parâmetros em que a decisão se baseia para negar-lhe deferimento à petição impugnativa, a não ser para dissimular os dados a fim de encobrir a bitributação, porque se a empresa não teve lucro no ano-base seguinte, tal fato nada tem a ver com o que se discute, pois a compensar o prejuízo acumulado ela contrabalança o lucro pela compensação de um prejuízo menor decorrente da subavaliação de estoques.

Ao tomar assento na Sessão de 13 de fevereiro de 1985, este Plenário decidiu pela Resolução nº 101-01.856 (fls. 55/56) converter o julgamento em diligência, para o fim de que ficasse esclarecido se os fretes e encargos financeiros constavam, ou não, distintamente das notas fiscais de venda.

De acordo com a peça de fls. 58, a resposta da diligência fiscal foi pela negativa de não constar, expressamente, de forma em separado, nem valor de frete nem de quaisquer encargos financeiros



É o relatório.

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

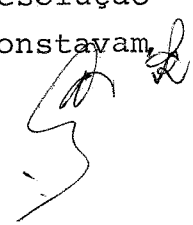
A legislação fiscal estabelece, quando a pessoa jurídica se dedica à atividade industrial, que se mantenha um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, como critério principal na avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (art. 186, § 1º, do RIR/80). Tal critério se considera principal, ou comum, na avaliação dos estoques, porque as empresas industriais em geral possuem controles de custos, nos quais se baseiam os registros contábeis (contabilidade de custos).

Se, porém, a escrituração não satisfaz as condições do sistema de contabilidade de custos, na forma indicada no artigo 186, § 1º, do RIR/80, a avaliação dos estoques de produtos acabados se faz por arbitramento, na base de 70% do maior preço de venda no período-base (art. 187, inciso II). Este é o caso da recorrente, o de avaliar, por arbitramento, o estoque de produtos acabados.

Não é, todavia, sobre o critério de avaliar os estoques por arbitramento o motivo da sua insurgência. Ela demanda apenas a base de cálculo do arbitramento, que o dispositivo regulamentar cita como sendo o maior preço de venda, cuja matriz provém do artigo 14, § 3º, alínea "b", do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977.

A empresa litiga a base de cálculo pelo fato de pretender que se leve em conta as distâncias para onde remeteu as mercadorias, entendendo que, para fins de avaliação dos estoques dos produtos acabados, do valor bruto, constante das notas fiscais, seja diminuído o frete pelo transporte e também excluído o ICM, na determinação do maior preço de venda e, ainda, que se distingam os acréscimos de receitas quando se tratar de vendas a prazo.

Motivado por tal pretensão, este Plenário, na Sessão de 13 de fevereiro de 1985, se inclinou em baixar a Resolução nº 101-01.856, a fim de que a Fiscalização esclarecesse se constavam



distintamente, das notas fiscais de venda o valor dos fretes e o dos encargos financeiros das vendas a prazo.

A resposta, como se vê da peça de fls. 58, se estampa no sentido negativo: não há qualquer menção em separado nem a fretes nem a encargos financeiros, de forma que tanto um e outro integra o preço de venda.

Para que esses eventos constituam circunstâncias redutoras do preço de venda, é necessário que eles não dependam de fatores ou acordos posteriores à emissão da nota fiscal de venda e fiquem, expressamente, nela consignados de forma distinta. E é ainda de salientar-se que, por imposição legal, o ICM compõe parcela de preço de venda.

O entendimento da recorrente não se conforma, portanto, com as disposições legais. A razão é óbvia. O maior preço de venda deixa de ser maior, se dele se fizer alguma diminuição. As disposições legais fazem menção ao maior preço de venda sem nenhuma espécie de condicionamento, para que se distingam valores de fretes, ICM e acréscimos de receitas de vendas a prazo. A prevalecer o entendimento da recorrente, não mais se poderia falar em receita bruta de venda, pois o maior preço de venda passaria, em verdade, a refletir-se em receita líquida da venda.

Essas duas espécies de receita se acham definidas no artigo 12, e seu parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, que o Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, as consolida, respectivamente no artigo 179, como receita bruta de vendas, e, no artigo 178, como receita líquida de vendas.

Ambos os dispositivos regulamentares copiaram literalmente aquelas disposições do Decreto-lei nº 1.598/77, que a seguir se transcrevem, para o fim de compará-los e ficar bem evidenciado do que, se forem diminuídos da receita bruta quaisquer valores, a receita obtida se define por líquida, e, conseqüentemente, desatender-se-á, na avaliação dos estoques dos produtos acabados, a base do ar



bitramento, prevista no art. 14, § 3º, alínea "b", do citado Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 187, inciso II, do RIR/80), sobre o maior preço de venda:

"Art. 179 - A receita bruta de vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados."

"Art. 178 - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."

Não se vislumbra pela definição de que a receita bruta compreende o produto da venda de bens, como dispõe o artigo 179 do RIR/80, de que tal produto seja diferente do maior preço de venda, para diminuir-se deste qualquer valor, seja a que título for, a menos que não mais se esteja querendo referir a produto bruto da venda e, por via de consequência, a maior preço de venda e sim a líquida de venda, para definir-se a receita líquida de vendas nos termos do artigo 178 do mesmo regulamento. Tampouco, na cogitação do maior preço de venda, não se perquire se a venda é a prazo ou a vista, para fazer a distinção pretendida pela defesa. O artigo 187, inciso II, do RIR/80 cita maior preço de venda de forma genérica e, assim, tudo o que estiver integrado ao preço, produto de venda é.

Nem se diga que, em face do Parecer Normativo CST nº 14, de 19.05.1981, se está dando efeito retroativo ao que se entende por maior preço de venda, pois este é um padrão predeterminado por lei antecedente à ocorrência dos fatos ocorridos no ano-base de 1979. O Parecer Normativo CST nº 14, de 19.05.1981, tão-somente cita que o maior preço de venda no período é apenas uma base utilizável no cálculo do arbitramento, que toma como referência, uma padrão predeterminado, que o próprio dispositivo indicou, ao introduzir a norma relativa à avaliação dos estoques de produtos acabados, sem lhe permitir nenhuma espécie de ajustamento, como se lê do seu item 5, assim:

"5. ... O maior preço de venda no período



do é apenas uma base utilizável no seu cálculo, por arbitramento, que toma por referência um padrão predeterminado, indicado pelo próprio dispositivo que introduziu a norma relativa à avaliação dos estoques de produtos acabados. Assim, esse padrão predeterminado, deve ser tomado integralmente, sem sofrer ajustamentos não previstos na legislação!

O Parecer Normativo CST nº 14/81 unicamente explica a compreensão do que seja o padrão predeterminado pelo maior preço de venda, salientando não haver reserva legal para se permitir espécie alguma de ajustamento, não implicado tal interpretação em retroatividade nenhuma, uma vez que esse é o entendimento da norma da lei que admitiu o citado padrão.

Diante dessa associação de entendimentos, não há por que se deixar de considerar o maior preço de venda, o valor constante das notas fiscais de venda, sem qualquer ajustamento, como base de cálculo para o arbitramento dos estoques dos produtos acabados.

É necessário entender-se que a lei fiscal, ao estabelecer os critérios de avaliação dos estoques, não indaga se eles são justos, ou não, nem tampouco determina que os estoques somente se avaliem pelo critério de arbitramento. Se a recorrente acha que este critério não é justo, procure, então, possuir um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, pois só assim poderá evitá-lo.

A aplicação da norma legal se faz pelo que a disposição da lei diz e não pelo que devia dizer. O que a norma legal devia dizer, mas não disse, é pura filosofia destinada a transgredir o conteúdo da disposição de lei.

Sendo a subavaliação de estoques um fato que pode ocasionar um retardamento no pagamento do imposto, a jurisprudência, ao atender às disposições do art. 171 do RIR/80, admite que se cobrem apenas acréscimos de encargos tributários decorrentes da postergação na satisfação pecuniária do imposto. Não ficando, porém, comprovado, ainda que tardio, o recolhimento efetivo do imposto em exer

cício posterior, o que se tem realmente a cobrar é o tributo em sua totalidade e não apenas a diferença relativa aos encargos da postergação.

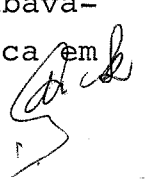
Frise-se, a fim de bem situar-se a demanda, que o crédito tributário questionado tem por base de cálculo a subavaliação de estoques ocorrida no ano-base de 1979.

Para controverter a cobrança do crédito tributário em causa, a defesa alegou, na petição impugnativa, de forma expressa, "que no fim nada mais é do que a bitributação, uma vez que este imposto ora reivindicado já foi declarado e recolhido no ano base de 1980, não havendo assim nada a ser exigido a título deste tributo".

Note-se que a defesa diz, de modo categórico, claro e definido, que o imposto reivindicado, quanto ao ano-base de 1979, exercício de 1980, já fora declarado e recolhido no ano-base de 1980, exercício de 1981.

Desacreditada na afirmação pela decisão da autoridade julgadora de primeiro grau, que evidencia, à vista do documento juntado a fls. 31 (quadro 14, formulário I, da declaração de rendimentos do exercício de 1981, ano-base de 1980), que a empresa não recolheu imposto nenhum nesse exercício, e o caso não ser de postergação de imposto, mas de falta de recolhimento, por isso a falta dessa natureza comporta exigirem-se imposto, correção monetária e multa de lançamento de ofício, a recorrente passa a pretender que a falta de recolhimento do imposto seja levada em consideração na compensação de prejuízos, numa verdadeira inversão da compensação autorizada por lei, pois primeiramente há de ocorrer o prejuízo a compensar-se com os lucros futuros, e não primeiramente ocorrer o lucro, não oferecido à tributação, para se compensarem os prejuízos subsequentes, fato bem esclarecido na decisão recorrida.

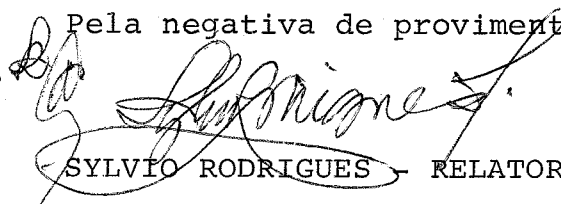
Mostre a defesa onde está, na legislação fiscal, que o maior preço de venda se sujeita a ajustamentos para efeito de arbitrarem-se os estoques de produtos acabados e, no caso de subavaliação dos estoques, o imposto que se deixa de pagar se justifica em



Acórdão nº 101-75.916

decorrência de prejuízos subseqüentes que se venham acusar e não fique saltando de argumentação, ora, dizendo que o tributo não fora pago no ano-base de 1979, exercício de 1980, porém o foi no ano-base seguinte, de 1980, exercício de 1981, e uma vez demonstrado não ser isso verdade, ora, vindo com outra afirmação, relativa à compensação de prejuízos subseqüentes.

Pela negativa de provimento do recurso é, pois, o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR