



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Recurso nº : 130.012 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994
Recorrente : DRJ-BELÉM/PA
Interessado(a) : PANASONIC DA AMAZÔNIA S/A
Sessão de : 04 de dezembro de 2002
Acórdão nº : 103-21.102

LEVANTAMENTO DE ESTOQUES - Nos termos da legislação vigente, o sistema de inventário permanente e os livros de Registro de Inventários e de Controle da Produção e do Estoque são os meios hábeis para a apuração de diferenças de estoques, descabendo a utilização de documentos com fins diversos, onde acham-se contidos dados estimativos de consumo.

LUCRO REAL MENSAL - Na autuação de pessoas jurídicas submetidas à tributação sob a forma de resultados apurados ao final de cada mês, a matéria tributável deverá ser imputada ao período mensal respectivo, inadmitido o lançamento para períodos anuais.

ISENÇÃO/SUDAM - Norma legal que versar sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111, II). No art. 566, § 3º do RIR/94 (art. 451, § 3º do RIR/80), o vocábulo "resultado" refere-se ao lucro da exploração, e os termos "ampliação" e "modernização" não podem ser equiparados e estão conceituados no art. 20 do Regulamento de Incentivos Fiscais Administrados pela SUDAM, aprovado pela Resolução nº 7077/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELÉM/PA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O julgamento foi acompanhado pelo Dr. Maurício Souza Wanderley, inscrição OAB/DF nº 13.555.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PASCHOAL RAUCCI
RELATOR

FORMALIZADO EM:

06 DEZ 2002



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

Recurso nº : 130.012 - EX OFFICIO
Recorrente : DRJ-BELÉM/PA

RELATÓRIO

1. Em ação fiscal realizada no domicílio da empresa PANASONIC DA AMAZÔNIA S/A, CNPJ 04.403.408/0001-65, compreendendo o exercício de 1994, ano-calendário 1993, e abrangendo o exercício de 1995, ano-calendário 1994, neste último apenas em relação a incentivos fiscais, foram apuradas as seguintes irregularidades (fls. 007/008):

**"1- OMISSÃO DE RECEITAS
DIFERENÇA DE ESTOQUE**

Omissão de receita operacional, caracterizada por diferenças apuradas em estoque final, conforme descrição pormenorizada dos fatos que deram origem à infração supramencionada, descrição esta pertencente ao presente auto de infração de forma integrante e inseparável do mesmo (páginas 0047 a 0052 deste auto de infração), sob o título "Descrição dos Fatos", "Assunto: "Diferença de Estoque."

<u>Exercício ou Fato Gerador</u>	<u>Valor Apurado</u>	<u>% Multa</u>
12/93	1.442.070.489,45	75,0

Enquadramento Legal: Arts. 157 e parágrafo 1º; 163; 179; 181;182 e 387, inciso II, do RIR/80. Arts. 43 e44 da Lei nº 8541/92.

**"2- IMPOSTO/ISENÇÃO. REDUÇÃO INCENTIVO AO
DESENVOLVIMENTO REGIONAL OU SETORIAL
EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDAM
ISENÇÃO/SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO**

Os fatos que deram origem a superestimação do gozo dos incentivos fiscais encontram-se detalhados nas folhas de páginas 0053 a 0059, páginas estas pertencentes ao presente auto de infração de forma integrante e inseparável do mesmo, sob o título "Descrição dos Fatos", assunto: "Superestimação do Gozo dos Incentivos Fiscais".

<u>Exercício ou Fato Gerador</u>	<u>Valor Apurado</u>	<u>% Multa</u>
02/93	83.739,37	75,0



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

<i>Vide descrição dos fatos do mês de fevereiro/93</i>		
03/93	231.170,67	75,0
<i>Vide descrição dos fatos do mês de fevereiro/93</i>		
04/93	74.185,81	75,0
06/93	50.627,63	75,0
09/93	103.753,92	75,0
<i>Vide descrição dos fatos do mês de fevereiro/93</i>		
11/93	360.001,76	75,0
<i>Vide descrição dos fatos do mês de fevereiro/93</i>		
04/94	116.308,04	75,0
08/94	167.983,17	75,0
10/94	257.235,32	75,0

Enquadramento Legal:
Artigos 450, c/c 412, do RIR/80
*Artigos 555 e 565, do RIR/94.**

2. Em face das irregularidades acima reproduzidas, foram lavrados autos de infração para exigência do IRPJ (fls.006/021), e das tributações reflexas de PIS (fls. 022/028), COFINS (fls. 028/032), IRRF (fls.033/037) e CSLL (fls. 038/042).

3. Relativamente à diferença de estoque, foram descritos os critérios aplicados no levantamento fiscal no ano-calendário de 1993 (fls. 047/052), que levou em conta os estoques inicial e final, constantes do livro de registro de inventários, ou seja, os estoques existentes em 31/12/92 e 31/12/93, respectivamente, bem como a movimentação de compras e vendas registradas nos livros de Registro de Entradas e Registros de Saídas. Para a determinação da estrutura de insumos necessários para a fabricação de produtos fabricados e vendidos, foram consideradas as informações constantes dos DCR's (Demonstrativos de Coeficiente de Redução).

4. Quanto a superestimação do gozo dos incentivos fiscais, a fiscalização admitiu o incentivo fiscal, porém limitado a 50% do I.R. a pagar, por considerar que os incentivos integrais (100%) só se aplicam à quantidade da concessão em vigor, bem como aos quantitativos de unidades que ultrapassarem o limite imposto pela concessão já vencida (fls. 053/055).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

5. Na impugnação de fls. 318/343, a autuada questiona a forma utilizada para a lavratura do auto de infração, envolvendo diversos anexos e fazendo referências a apreciável número de documentos, o que dificultou sobremaneira a elaboração da defesa, exigindo que os erros cometidos pela Fiscalização sejam apontados por meio de exemplos representativos de situações que se repetem em relação a diversos itens.

6. Aduziu o defendente que um levantamento dessa magnitude deveria ser apurado de forma paulatina, oferecendo-se à fiscalizada a oportunidade de prestar esclarecimentos, pois a conclusão dos trabalhos e a imediata lavratura do auto de infração implica em cerceamento ao direito de defesa, que demandaria lapso de tempo superior a trinta dias.

7. Alegou que goza de isenção de tributos federais e estaduais, não havendo qualquer sentido lógico para se presumir compra ou venda sem a respectiva documentação fiscal, como presumiu a Fiscalização, ressaltando que sob essa ótica é que o litígio deve ser examinado.

8. Questiona o levantamento dos estoques, alegando erros conceituais e materiais, aí compreendida a metodologia empregada e a documentação utilizada, bem como a atribuição de preços a itens do estoque e erros materiais, como o cômputo em dobro de valores, a falta de conversão de moeda e outros.

9. Discorreu longamente sobre a inadequação do DCR para determinar o consumo de componentes, alegando que tal documento nada tem a ver com o controle de estoques, produzindo efeitos exclusivamente na área do imposto de importação.

10. Asseverou o impugnante que a legislação fiscal determina que o controle dos estoques seja feita em livros próprios, especialmente o Registro de Controle da Produção e do Estoque e o Registro de Inventário, consoante dispunha o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

art. 279 e seguintes do Regulamento do IPI então vigente, e art. 359 e seguintes do Decreto nº 2367/98.

11. Considera a autuada como erro conceitual *"o lançamento do valor total das pretensas diferenças em 31/12/93, quando o regime de tributação pelo Lucro Real adotado naquele ano foi à tributação mensal."* Contestando o lançamento conjunto das diferenças, aduziu: *"Ainda que existissem as alegadas diferenças, elas deveriam ser apuradas mês a mês, resultando em valores totalmente distintos, em vista a enorme variação de preços dos componentes naquele ano (conforme demonstram os Anexos 08 e 09 do próprio auto de infração)."* (Fls. 325, item 9).

12. Considerou equivocada a atribuição de preços aos diversos itens de estoque, feita pela Fiscalização, diferentemente do custo médio ponderado adotado pela empresa, com apoio nos artigos 183 e 186 do RIR/80, correspondentes aos artigos 232 e 237 do RIR/94.

13. A impugnação ainda aponta falhas na conversão de moedas (Cruzeiro para Cruzeiros Reais) e na multiplicação de valores constantes do Registro de Inventário, sem qualquer justificativa, insurgindo-se ainda contra a soma de valores positivos e negativos, quando caberia a compensação entre ambos.

14. Considera o impugnante que o resultado do levantamento fiscal, por sua grandeza, não se mostra razoável, pois representa valor superior ao estoque final e cerca de 60% do custo da impugnante para o ano de 1993. Corresponderia tal diferença a 30.000 televisores de 20 polegadas, ou metade da produção da fábrica, no ano de 1993.

15. E arremata: *"Estes 30.000 televisores de 50 centímetros enfileirados cobririam uma distância de 15 quilômetros!"* Para tal empreitada, alega que seria necessária uma outra fábrica e que seria impossível efetuar compra e venda de tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

quantidade, ao desabrigo da necessária documentação fiscal, passando por portos, aeroportos, ou transportados por via rodoviária, sem que não fosse detectada a irregularidade por qualquer Fiscalização ou pela reputada empresa de auditoria que audita as demonstrações financeiras da impugnante, considerando ainda que a diferença apontada corresponde a 7.789.922,70 UFIR, ou R\$ 7.486.894,00.

16. O contribuinte alegou, ainda, *"que mesmo que existissem as pretensas diferenças de estoque, tais diferenças não permitiriam a conclusão inequívoca de sua ocorrência. Adita que o artigo 43 da Lei 8541/92 dispõe sobre o lançamento do imposto de renda quando "verificada a omissão de receita", hipótese inexistente nos autos, pois foi "alegadamente verificada diferença nos estoques e presumida a omissão de receita."* (Fls. 327/328, item 1).

17. Reitera a autuada que só há duas hipóteses para que a tributação seja feita com base em omissão de receita: *"sua verificação ou a presunção legal de sua ocorrência."* Seguindo essa linha de raciocínio, a impugnante alegou (fls. 328):

"No presente caso não existe nem verificação, que exige a prova da omissão, nem presunção legal, que só existe em relação a passivo fictício e saldo credor de caixa (art. 180 do RIR/80)."

18. Com o propósito de respaldar suas alegações, transcreve ementas do Acórdão CSRF/01.1632, de 24/03/94 e de outros Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes (v. fls. 328/329).

19. Alegou, mais, que mesmo sendo procedente a diferença de estoque e que esta resultasse em omissão de receita, caberia a recomposição do lucro líquido do exercício *"a partir do custo das mercadorias vendidas e a partir deste no lucro líquido para chegar ao lucro da exploração e ao lucro real"*, mas que esse procedimento seria inócuo do ponto de vista fiscal, em face da isenção de que é beneficiária a interessada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

20. De outra parte, argüiu que eventuais diferenças de estoque caracterizam hipótese de postergação, conforme decisões do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, transcrevendo as ementas dos Acórdãos números 103-07361/86 e 105-5.438/91 (fls. 329/330).

21. Visando a apuração de falhas no trabalho fiscal, a autuada informa ter elaborado, com base nos dados colhidos em sua contabilidade, especialmente nos livros de Registro de Inventário, Registro de Controle da Produção e Estoque e Controle Interno de Produção, demonstrativos e levantamentos referentes a doze itens de estoques, chegando-se aos valores constantes de sua escrituração, sem qualquer discrepância, a denotar que as diferenças a que chegou a Fiscalização não podem prevalecer. Pleiteia a realização de perícia técnica, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, formulando os quesitos e indicando o perito, devidamente qualificado.

22. Quanto ao segundo item da autuação, designada de superestimação no cálculo do incentivo, o impugnante alega haver um descompasso entre a acusação fiscal e os dispositivos legais infringidos, ou seja, os arts. 412 c/c art. 450 do RIR/80 e arts. 555 e 565 do RIR/94, pois os arts. 412 e 565 estabelecem a definição de lucro da exploração, enquanto os arts. 450 e 555 dispõem sobre a isenção do IRPJ e adicionais, por dez anos, para as empresas industriais e agrícolas que se instalarem na área de atuação da SUDAM. Como a autuada está instalada na região desde 1970, não há compatibilidade entre os fatos descritos e o enquadramento legal, devendo ser considerado nulo o lançamento.

23. No mérito o impugnante diz que em 1992 obteve da SUDAM aprovação de projeto de modernização, que implicou em novos e substanciais investimentos, sendo-lhe concedida pela SUDAM isenção de imposto de renda por dez anos, a contar de 1992, sendo equivocado o entendimento da Fiscalização de que o benefício refere-se apenas às quantidades adicionadas aos níveis de produção anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

24. Reporta-se o defendente ao Regulamento de Incentivos Fiscais Administrados pela SUDAM, promulgado pela Resolução nº 7077, de 16 de agosto de 1991, em cujo art. 20 contam os conceitos de ampliação (alínea "b") e modernização (alínea "d"), ficando clara a diferenciação entre uma e outra hipótese.

25. Nos termos do § 3º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1564/77, a isenção para os casos de ampliação ou modernização *"não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior"*. Para a Fiscalização, o benefício atingiria apenas o acréscimo de produção, enquanto que, segundo o contribuinte, pelo projeto de modernização, estar-se-ia cuidando de nova produção, deixando de existir a produção anterior. Nessas condições, alega o impugnante que a isenção atinge a totalidade da produção resultante do projeto de modernização.

26. Justifica a autuada que o propósito do legislador foi impedir que a isenção se aplique a produtos produzidos anteriormente à concessão, citando como exemplo empresa que produz e continua produzir produtos antigos e, ao mesmo tempo, passasse a produzir produtos novos. Nesse caso o benefício aplicar-se-ia exclusivamente à nova produção, não sendo abrangida pela isenção a produção antiga.

27. Assevera a interessada que os produtos de sua fabricação, referentes a projetos anteriores, tornaram-se obsoletos, sendo abandonada à produção anterior, por razões de mercado. Alega que houve novas instalações, aquisição de novas máquinas e novos equipamentos, saindo da linha de produção novos e mais modernos produtos. Nessas condições, acrescenta, não há que se falar em produção anterior, mas de nova produção, integralmente contemplada pelo novo período isencional.

28. Quanto aos reflexos de IRRF, CSLL, PIS e COFINS, o impugnante alega que são decorrentes das diferenças de estoque, tidas como omissão de receita, tratando-se de presunção não prevista em lei. Descabendo a autuação de IRPJ, alega que igual sorte é destinada às autuações reflexas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

29. Argumenta ainda a autuada que não foi considerado pela Fiscalização o prejuízo fiscal apurado no próprio mês, de R\$ 1.184.405.903,70, além dos saldos negativos de prejuízos advindos dos meses de janeiro, maio, julho, agosto e outubro de 1993, conforme o LALUR, sendo cabível a compensação em procedimentos de ofício, conforme já reconhecido pelo Conselho de Contribuintes (Ac. 1º CC 105-1089/84). Igual tratamento aplica-se às bases negativas da CSLL.

30. À vista do relatório de fls. 363/367, a DRJ/Manaus autorizou a realização de perícia solicitada na peça impugnatória.

31. A fls. 372 consta requerimento da autuada solicitando a substituição do perito representante da Fazenda Nacional, pois a designação recaiu no próprio Auditor-Fiscal autuante. À vista da informação de fls. 373/374, o pedido de substituição foi indeferido.

32. O laudo do perito indicado pelo contribuinte encontra-se a fls. 376/387, enquanto o do perito designado pelo Delegado da Receita Federal em Manaus (fls. 370) consta de fls. 388/420. Despachos saneadores estão a fls. 422/426.

33. A DRJ/Belém - deferiu a impugnação apresentada e declarou improcedente as autuações objeto destes autos, conforme Acórdão nº 217, de 26/02/2002 (fls.427/444), assim ementado :

"OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇAS DE ESTOQUE.

Falta exatidão ao levantamento que apura diferenças de estoque, baseado em quantidades de consumo informadas por estimativa no Demonstrativo de Redução do Imposto de Importação -DCR. Dispondo a empresa dos controles específicos de produção e estoque exigidos pela legislação tributária, o levantamento em questão deve neles estar baseado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

PERIODICIDADE MENSAL.

Exige a lei que o fato gerador do imposto, inclusive decorrente de receita omitida, seja apurado mensalmente, sendo inválido o lançamento formalizado a partir de base de cálculo anual.

ALCANCE DA ISENÇÃO. PROJETO DE MODERNIZAÇÃO.

A isenção objetiva concedida em decorrência de aprovação pela SUDAM de projeto de modernização, alcança integralmente o resultado da exploração dos produtos modernizados, aos quais foi destinado o benefício fiscal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Declarada improcedente a exigência principal, igual decisão se estende aos lançamentos reflexos.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE."

34. Em razão de terem sido exonerados créditos tributários excedentes ao limite de alçada, foi interposto recurso de ofício (fls. 428).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

VOTO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator

35. O recurso *ex officio* se impõe, em face do montante dos créditos tributários exonerados, por isso dele tomo conhecimento.

36. O voto condutor do Acórdão DRJ/BEL nº 217/02, na apreciação do item "Omissão de Receita - Diferença de Estoque", aponta divergência entre os laudos periciais.

37. Registra que o perito da União, o próprio autuante, admite algumas incorreções materiais, na resposta ao quesito nº 9 e defende a utilização do DCR como instrumento confiável para efeito de levantamento de estoque (quesito nº 4). Na resposta ao quesito nº 8, que versa sobre a exatidão do levantamento trazido à colação com a peça impugnatória, discrepante do levantamento fiscal, declara que não foi possível confirmar os números apresentados pelo contribuinte, pois este vale-se do livro (fichas) de Controle de Produção e Estoque, que representa um controle permanente, como também com o sistema de custeio por absorção, ambos adotados pela empresa, sendo incompatível com o inventário periódico (anual), utilizado pela Fiscalização nos procedimentos que adotou e que resultaram nas diferenças de estoques, levadas à tributação.

38. Ao revés, ressalta o relator da decisão e primeiro grau, o perito indicado pela impugnante declara que o DCR não se presta ao levantamento de estoques, cujo controle, por determinação legal, deve ser efetuado por meio dos livros de Registro de inventário e Registro de Controle da Produção e do Estoque, afirmando que os demonstrativos anexados à impugnação espelham a realidade da movimentação de estoques.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

39. Com muita propriedade, o item 11 do decisório da DRJ/Belém registra (fls. 441):

"11. Nessas circunstâncias, o ponto central da divergência é a consistência de metodologia empregada pelo procedimento de auditoria, com a finalidade de verificar a obrigação correspondente e determinar a matéria tributável, que são elementos indispensáveis para constituir o crédito tributário, como exige o art. 142 do CTN."

40. Depois de discorrer sobre a metodologia do trabalho fiscal e as características e finalidades do DCR, conclui o Relator da decisão proferida pela DRJ/Belém que *"as informações contidas no DCR, por traduzirem consumo estimado, não são adequadas para embasar um levantamento quantitativo de estoque, que deve ser exato, por lhes faltar à precisão exigida por um trabalho dessa natureza, no qual deve ser comprovado, por meio seguro, o consumo efetivo dos insumos empregados no processo produtivo, de modo a firmar convicção do julgador."*

41. Encerrando as razões para decidir, quanto ao item da autuação, sobre omissão de receitas decorrentes de diferenças de estoques, o voto vencedor anotou (fls. 442):

"16. De outra parte, dispõe o art. 739, § 1º, do RIR/94, com base no art. 43, § 1º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, que, na hipótese de omissão de receita, considera-se o fato gerador ocorrido no mês da omissão, o que não foi observado pelo procedimento fiscal, o qual computou toda a diferença apurada ao longo do ano-calendário como ocorrida em dezembro de 1993, distorcendo a temporalidade do fato gerador."

17. Diante dessas circunstâncias, como não se pode, concretamente, firmar convicção acerca da exatidão da matéria tributável capitulada como diferença de estoque e, ainda, pela falta de observância da periodicidade mensal do fato gerador, como exige a legislação de regência, voto pela exclusão desse item do lançamento de ofício, deixando de apreciar, por consequência, as preliminares e demais razões suscitadas pela impugnante."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

42. As DIRPJ's anexadas ao processo pelo autuante, referentes aos exercícios de 1994, ano-calendário 1993 (fls. 142/226) e 1995, ano-calendário (fls. 227/312), deixam claro que o contribuinte é tributado com base no lucro real, com apuração mensal.

43. A Lei nº 8541/92, vigente para o ano-calendário de 1993, em seu art. 3º, dispunha:

"Art. 3º - A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal."

44. Essa matriz legal foi consubstanciada no RIR/94, em seu art.234, "in verbis":

"Art. 234 - Ao final de cada período-base de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques."

45. A Instrução Normativa nº 56/92, que dispõe sobre a apuração mensal da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, estabeleceu:

"Art. 1º - As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão apurar resultado ao final de cada mês, mediante levantamento de balanço ou balancete com observância das leis comerciais e fiscais."

.....

"Art. 3º - A pessoa jurídica, para fins do disposto no art. 1º, deverá promover, ao final de cada mês, levantamento de seus estoques, bem como sua escrituração no livro "Registro de Inventário".

46. Outrossim, os critérios para avaliação dos estoques de empresas industriais estão previstos na Lei nº 6404/76, art. 183, II e no Decreto-Lei nº 1598/77, art. 14, § 1º, dispositivos consolidados no art. 236 do RIR/94, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

"Art. 236 - Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Leis nºs 154/47, art. 2º, § 4º, e 6.404/76, art. 183, II). (v. notas 375 e 376 após o § 2º)

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados. (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 14, § 1º).

§ 2º - Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele: (v. notas 375 e 376 após a alínea d)

- a) apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);*
- b) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;*
- c) apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;*
- d) que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos."*

47. É intrínseco à tributação pelo lucro real mensal o controle permanente dos estoques, sob pena de inviabilizar a apuração dos custos de produção e, conseqüentemente, impossibilitar a apuração do resultado ao final de cada mês.

48. Além disso, o sistema de contabilidade de custo deverá ser integrado e coordenado com a escrituração, para que os estoques possam ser avaliados pelo custo de fabricação.

49. A desconsideração do método de inventário permanente, para utilização de inventários periódicos anuais, no levantamento de estoques, não encontra apoio lógico ou técnico e conflita com toda a sistemática legal e de atos da Administração Tributária, estabelecidos por meio de Instruções Normativas e as decisões proferidas em consulta e no contencioso fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

50. É inadmissível, no estágio tecnológico em que nos encontramos, que empresas de médio ou grande porte não disponham de sistema de inventário permanente, sob pena de abster-se de precioso instrumento gerencial.

51. De outra parte, a afirmativa contida no laudo pericial, de que é impossível aferir a exatidão dos estoques, em face da existência de controle permanente dos estoques e do sistema de custeio por absorção, corresponderia a admitir que os custos não podem ser aferidos e, por via de consequência, o próprio lucro líquido, ponto de partida para determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

52. O que o perito da União teria pretendido dizer é que a metodologia utilizada para o levantamento fiscal não permitiria, por si só, formar juízo de valor mediante cotejo com os demonstrativos juntados na impugnação, pois não seria razoável ou crível admitir que o sistema de inventário permanente não se presta ao levantamento de estoques.

53. Ademais, a tributação pelo lucro real mensal exige, como foi visto, apuração de resultados ao final de cada mês, que deverão ser recompostos também mensalmente, caso a Fiscalização identifique matéria tributável, para a determinação do lucro real mensal, com as deduções e compensações previstas em lei. —

54. Pelo já exposto, entendo dispensável outras considerações sobre a presunção legal da omissão de receitas por diferença de estoques, posto que o núcleo da autuação - o levantamento fiscal - padece de consistência técnica e jurídica, como reconhecido pelo órgão julgador de primeira instância, entendimento que também perfilho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

55. A outra parte da autuação concerne ao incentivo fiscal, consistente na isenção obtida pela autuada, em virtude de projeto de modernização aprovado pela SUDAM.

56. A DRJ/Belém, examinando a segunda parte da autuação, assim se pronunciou e decidiu, "in verbis" (fls. 443/444):[

"22. Como se vê, a letra do texto legal diz, no que concerne à isenção para projetos de modernização, que o benefício concedido não se estende ao resultado da exploração da produção anterior ao projeto. A propósito, determina o art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que a legislação tributária versando sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. Por esse mandamento, o sentido da lei deve ser aplicado de modo a não eliminar isenção por ele alcançada nem criar isenção nele não prevista, descartando interpretação restritiva ou extensiva.

23. A partir do teor do dispositivo legal anteriormente reproduzido, entende-se, literalmente, que, em se tratando de isenção concedida para projeto de modernização, não são alcançados pelo benefício os resultados correspondentes à produção anterior, ou seja, o lucro da exploração gerado pelos produtos que a empresa vinha fabricando antes da aprovação do projeto, aos quais, obviamente, não se estende a renúncia fiscal sobre o lucro da exploração dos produtos modernizados. É o que ressalva o tópico final da Declaração DCI/DAI nº 046/92, de que o atual ato concessório não atribui ou amplia benefícios às produções constantes das Declarações DCI/DAI nºs. 306/85, 356/87 e 206/91.

24. Nessa ordem de idéias, para admitir o entendimento do autuante, em um projeto de modernização, seria necessário a fiscalização comprovar que a empresa, nos anos-calendário de 1993 e 1994, após a aprovação do projeto, teria auferido resultados provenientes da produção anteriormente incentivada, cujo período de isenção já houvesse expirado.

25. Por fim, considerar que a isenção objetiva concedida ao resultado da exploração dos produtos constantes do projeto de modernização se aplica restritivamente, apenas às unidades quantitativamente adicionadas à capacidade de produção anterior, equivaleria a dar à modernização o tratamento aplicável à ampliação, em decorrência da qual a empresa continua a fabricar o mesmo produto anteriormente produzido, em maior quantidade."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

57. Não noticiam os autos e nem consta da acusação fiscal ser inexistente o projeto de modernização, e também não foi posta em dúvida que o mesmo foi aprovado pela Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia, outorgando-lhe o benefício da isenção.

58. A questão está centrada no campo de abrangência da isenção, que a Fiscalização entende mais restrita e o contribuinte dá-lhe conotação mais ampla, divergência de entendimento resultante de interpretações díspares em face do que dispõe o art. 1º, § 3º, do Decreto-Lei nº 1564/77, matriz legal do art. 451, § 3º do RIR/80 e do art. 566, § 3º do RIR/94.

59. O dispositivo legal mencionado estabelece:

"§ 3º - A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior."

60. Para o Fisco, a empresa *"utilizou INDEVIDAMENTE os incentivos fiscais a ela concedidos"*, afirmando:

"Os incentivos integrais (100%) do I.R. (Imposto de Renda) a pagar só se aplicam à QUANTIDADE da concessão em vigor. Dessa forma o quantitativo de unidades produzidas que gozarão dos incentivos integrais será aquele que ultrapassar o limite imposto pela concessão vencida."

(Descrição dos Fatos - Assunto: Superestimação dos Incentivos Fiscais - Anexo integrante do auto de infração - fls. 053).

61. Por seu turno, a autuada empresta outro sentido à norma legal, assim se manifestando (fls. 335, subitem 24/2) :

"O que sustenta a fiscalização neste item da autuação é que apenas quantidades adicionadas aos níveis de produção anteriores estariam isentas por força do projeto de modernização. Tal entendimento, no entanto, é equivocado, fazendo-se necessário para demonstrá-lo rever conceitos de ampliação e modernização."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

62. Reporta-se a autuada, em abono da sua tese, aos conceitos estabelecidos no art. 20 do Regulamento dos Incentivos Fiscais Administrados pela SUDAM, aprovado pela Resolução nº 7077, de 16/08/91 (fls. 335, item 25) :

- "a) implantação - quando o projeto objetivar a introdução de uma nova unidade produtora no mercado;
- b) ampliação - quando o projeto objetivar aumento da capacidade nominal instalada de unidade produtora existente, quer quanto a sua produção global, quer quanto a uma linha de produto.
- c) diversificação - quando o projeto objetivar a introdução de novas linhas de produção com ou sem exclusão de linhas de produção existentes;
- d) modernização - quando o projeto objetivar maior produtividade e/ou melhoria na qualidade e/ou maior grau de competitividade dos bens produzidos, com a introdução de novo métodos, processos e/ou meios mais racionais de produção ou de inovações tecnológicas."

63. O impugnante, concluindo sua interpretação, registra (fls. 335, subitem 25/1):

"Fica clara, portanto, a diferenciação entre ampliação e modernização. Ao passo que a ampliação representa o aumento da capacidade instalada, isto é, o potencial e produzir mais unidades de uma mesma coisa, a modernização significa uma inovação quer na forma de produzir, quer no produto propriamente dito. Não significa a produção de algo distinto (diversificação), mas uma nova forma de produzir o produto, via de regra melhorado em relação ao anteriormente produzido. O incremento de produtividade é apenas um dos possíveis aspectos da modernização. Não fosse assim, não seria necessário prevê-la, já que toda modernização seria necessariamente uma ampliação."

64. A descrição dos fatos motivadores da autuação fiscal, na forma de anexo, expressamente se refere a aumento de quantidade:

"Dessa forma, o quantitativo de unidades produzidas que gozarão dos incentivos integrais será aquele que ultrapassar o limite imposto pela concessão vencida."

(Fls. 053 - Os destaques não são do original).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.006962/98-84
Acórdão nº : 103-21.102

65. Parece-me não restar dúvidas que o enfoque fiscal está direcionado a projeto de ampliação, diferentemente do projeto submetido à aprovação da SUDAM, que trata de modernização.

66. Por outro lado, o § 3º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1564/77, reproduzido no art. 566, §3º do RIR/94 (451, §3º do RIR/80) refere-se a **resultados** correspondentes a produção anterior, no que concerne aos benefícios.

67. Como o benefício é representado pela isenção do imposto de renda sobre o lucro (resultado) da exploração, não é adequado, a meu juízo, uma interpretação diversa daquela contida no **texto** da lei, por versar sobre outorga de isenção (CTN, art. 111. inciso III).

68. Isto posto, entendo correta a interpretação dada ao art. 1º, § 3º, do Decreto-Lei nº 1564/77, pela decisão da DRJ/Belém-PR, e as conclusões decorrentes.

CONCLUSÃO

Pelas razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, NEGO PROVIMENTO ao recurso *ex officio*.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2002.


PASCHOAL RAUCCI

