



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 11 dezembro de 1985

ACORDÃO Nº 101-76.312

Recurso n.º - 89.726 - IRPJ - Exercício de 1983

Recorrente - MALHARIA BRASLING LIMITADA

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA (MG).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITO BANCÁRIO - RECURSOS DE CAIXA - Não é de presumir-se omissão de receita, quando, no registro da importância do depósito bancário, houve a penas inversão de algarismos, uma vez que os recursos, que lhe dão cobertura, se movimentaram por crédito de caixa e não por conta de receita.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - A falta de um sistema de contabilidade de custo integrado é coordenado com o restante da escrituração im pede apurar-se custo médio ponderado móvel, variável em proporção ao acréscimo que a entrada de novas unidades provoca às pré-existent e, neste caso, os estoques se avaliam tomando por base o maior preço despendido pela pessoa jurídica em todas as suas operações de compra do bem inventariado. A inobservância do maior preço de aquisição acarreta subavaliação de estoques.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MALHARIA BRASLING LIMITADA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a quantia de Cr\$270.000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 11 de dezembro de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

Francisco de Assis Miranda - RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE: 12 DEZ 1985

AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES,

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES,

AGOSTINHO SERRANO FILHO,

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN,

ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e

RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10.640-000.994/84-91

RECURSO Nº: 89.726

ACÓRDÃO Nº: 101-76.312

RECORRENTE Nº: MALHARIA BRASLING LIMITADA

R E L A T Ó R I O

MALHARIA BRASLING LIMITADA, empresa industrial com sede na cidade de Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, depois de obter deferimento parcial em sua petição impugnativa oposta à ação fiscal descrita no Auto de Infração de fls. 15, conformou-se, em parte, com a cobrança do crédito tributário relativo ao exercício de 1983.

O deferimento parcial proferido pelo Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora se houve, de acordo com a papuleta de fls. 135, reduzindo a base de cálculo, do item 01 da peça de autuação, de Cr\$ 2.615.600 para Cr\$ 270.000, do item 03, de Cr\$ 3.694.396 para Cr\$ 278.703, mantendo, sob tributação, o valor de Cr\$ 96.700 do item 02, com o qual a autuada se conformou, ao pagar o crédito tributário correspondente, consoante guia DARF a fls. 152 e excluindo da incidência tributária o valor de Cr\$... 2.668.250, constante do item 04. Restaram, portanto, para exame das contra-razões de defesa, expostas na petição de recurso de fls. 145/151, tempestivamente apresentada, parte do item 01 e também parte do item 03.

No Auto de Infração, o item 01 se encontra descrito

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Acórdão nº 101-76.312

to por omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados pela empresa e o item 03, por subavaliação de matérias-primas em desacordo com as normas legais.

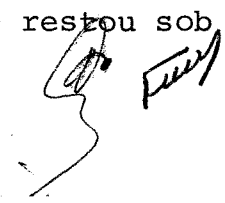
Depois do julgamento da petição impugnativa a omissão de receita, de que trata o item 01, se restringe à diferença de contabilização do depósito efetuado em 07.04.1982, no Banco de Crédito Comercial S.A. O depósito de Cr\$ 1.309.100 (fls. 18) foi contabilizado por Cr\$ 1.039.100 (fls. 17), a menos, portanto, em Cr\$ 270.000. E a subavaliação de estoques de matérias-primas, a que se refere o item 03, ficou, na conformidade do demonstrativo de fls. 133/134, restrita ao "fio de nylon 40" e "lycra", de acordo com os preços tomados, respectivamente, às notas fiscais nº 430.347, de 01.11.1982, emitida pela Rhodia S.A. (fls. 45 e 69) e nº 000422, de 27.12.1982, emitida por Du Pont do Brasil S.A. (fls. 45 e 83).

Ao se referir ao depósito mencionado, disse a defesa, a fls. 38 da petição impugnativa, que:

"Quanto ao Banco de Crédito Comercial S.A., não se pode considerar omissão de receita, visto que o saldo de caixa em 30.04.82, era de Cr\$ 3.328.001,88 e em 31.12.82, era de Cr\$... 2.777.219,56, que comportaria com margem suficiente a referida importância deixando portanto de existir a presunção de tal "OMISSÃO" se verificou por falta de disponibilidade de caixa, mas sim um erro formal, "ad argumentandum".

A respeito da nota explicativa constante do demonstrativo de fls. 29, a defesa critica a indicação do critério adotado na subavaliação de inventário de matérias-primas, dizendo que a norma tributária não consagra que se adote o maior preço unitário das aquisições no último trimestre, fazendo, na sequência, menção ao parágrafo 2º do artigo 186 do RIR/80, transcrevendo-o.

Em sua decisão, concernentemente ao que restou sob



Acórdão nº 101-76.312

tributação, disse a autoridade julgadora de primeiro grau, a fls. 140:

"De acordo com o artigo 157 do RIR/80, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

O parágrafo 1º do citado artigo estabelece que a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

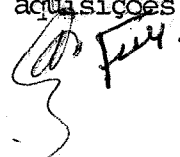
Com base no dispositivo supra e face a jurisprudência firmada pelo Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes a fiscalização procedeu à tributação da importância de Cr\$. 2.615.600 (dois milhões, seiscentos e quinze mil e seiscentos cruzeiros), referente a depósitos bancários não escriturados na contabilidade da impugnante.

Na fase impugnatória, a interessada trouxe documentação suficiente para comprovar os depósitos no montante de Cr\$ 2.345.600 (dois milhões, trezentos e quarenta e cinco mil e seiscentos cruzeiros). A parcela restante, de Cr\$ 270.000 (duzentos e setenta mil cruzeiros) é referente à diferença entre o depósito de Cr\$ 1.309.100 (um milhão, trezentos e nove mil e cem cruzeiros), contabilizado por Cr\$. 1.039.100 (um milhão, trinta e nove mil e cem cruzeiros), não foi contestada pela interessada. A alegação generalizada de que o saldo existente em caixa comportava com certa margem de folga a importância tributada, não é suficiente para ilidir a tributação da referida parcela.

.....
.....
.....

No que se refere à avaliação do estoque de matérias-primas, o artigo 185 do RIR/80 prevê que as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição.

Já o Parecer Normativo CST nº 06/79 esclarece o seguinte: a) Se a empresa possui sistema de Inventário Permanente, o estoque de matérias-primas poderá ser avaliado de acordo com o preço médio ponderado ou pelas aquisições



Acórdão nº 101-76.312

mais recentes; b) Se a empresa não possui sistema de Inventário Permanente, será avaliado segundo inventário físico, avaliado aos últimos custos de aquisição.

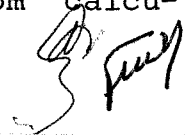
Considerando que a autuada não possui sistema de inventário permanente, deve ser adotado o método descrito na alínea "b" supra.

Para o "fio de Nylon 40", o valor constante do Registro de Inventário é de Cr\$ 1.152' (hum mil, cento e cinquenta e dois cruzeiros) por Kg e o preço da última compra, constante da nota fiscal nº 430.347 (cópia às fls. 69), já excluído o ICM, é de Cr\$ 1.244,88 (hum mil duzentos e quarenta e quatro cruzeiros e oitenta e oito centavos). Portanto, deve ser mantida a tributação da parcela correspondente à Subavaliação, no valor de Cr\$ 278.640 (duzentos e setenta e oito mil, seiscentos e quarenta cruzeiros), conforme demonstrativo de cálculo de fls. 133.

Da mesma forma, para a "Lycra" o valor constante do Registro de Inventário é de Cr\$ 10.490. (dez mil quatrocentos e noventa cruzeiros) por Kg e o preço da última aquisição, constante da nota fiscal nº 000422 (cópia às fls. 83), já excluído o ICM, é de Cr\$... 10.490,43 (dez mil, quatrocentos e noventa cruzeiros e quarenta e três centavos). Portanto, deve ser mantida a tributação apenas da parcela correspondente à subavaliação, no valor de Cr\$ 63,00 (sessenta e três cruzeiros), conforme demonstrativo de cálculo de folhas 133."

Voltando a ter oportunidade em debater a ação fiscal, a defesa reitera, na petição de recurso, o seu entendimento anterior da existência de erro formal na contabilização a menos, em Cr\$ 270.000, do depósito feito no Banco de Crédito Comercial S.A., insistindo na tese de notória margem de saldo de caixa.

Quanto à outra parte remanescente da ação fiscal, relativa à subavaliação de estoque de matérias-primas, tendo a defesa afirmado, na petição impugnativa, que a empresa não possui contabilidade de custo e nem a isso está obrigada a assim proceder, veio dizer, na petição de recurso, que se baseara em custo médio, de acordo com os últimos custos de aquisição e com cálcu-



Acórdão nº 101-76.312

los a que procedeu. Como exposição de tais cálculos, tomou o peso constante de notas fiscais de compras feitas da Rhodia S.A. multiplicando-o pelo preço unitário sem o ICM, para, afinal, somar os valores obtidos com o produto obtido em cada multiplicação e dividir a soma pelo total das quantidades adquiridas.

É o relatório.

Acórdão nº 101-76.312

V O T O

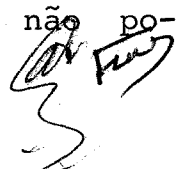
Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Os depósitos bancários, cujos valores não se comprovam quanto à origem e natureza dos recursos que lhes dão base, constituem sinal presuntivo da ocorrência de omissão de receita. Trata-se, não há dúvida, de uma presunção relativa, portanto, "iuris tantum", pois, em realidade, os depósitos bancários, por si sós, não constituem rendimentos ou receitas tributáveis, mas aqueles que não tenham as importâncias, que lhes dão base, comprovadas quanto à origem de onde provêm, presume-se que advenham de receitas obtidas no desempenho da própria atividade e que se omitiram na escrituração contábil.

Na hipótese dos autos, a omissão de receita se revelaria por indícios através de depósitos bancários que não se comprovasse a origem das importâncias que os estruturam. Então, porque o fisco se protege de uma presunção relativa ao imputar a ocorrência de omissão de receita, como está aqui sendo feita, incumbe ao sujeito provar uma situação contrária àquela pela qual foi acusado em haver cometido. Presunção "iuris tantum" não constitui, portanto, prova plena, pois admite prova em contrário.

A autoridade fazendária não é adivinha para saber a fonte dos recursos percebidos pelo contribuinte. Basta que ela prove, mesmo por indício, a aquisição da disponibilidade econômica de renda. E diligencie o contribuinte em destruir, com prova eficaz, tais indícios, explicando, minuciosamente, a fonte, origem ou natureza dos recursos constantes de depósitos bancários.

Em torno desses indícios, a razão, ao proceder a pesquisas, elabora conjectura, faz perquirições, estabelece opiniões, tira conclusões e assim se formam as presunções. Todavia, estas, porque reflitam um estado subjetivo de convicção, não po-



Acórdão nº 101-76.312

dem dar escape à certeza do fato imputado, evitando que aquele que delas se serve veja desmoronar-se todo o arcabouço da causa perseguida. Os indícios e as presunções, têm, portanto, de ser veementíssimos, para afastar em definitivo as possibilidades contrárias.

Não se descuidou a recorrente em oferecer prova contrária à presunção fiscal, a tal ponto que, pelo julgamento da sua petição impugnativa inicial, viu reduzir-se, consideravelmente, a imputação de omissão de receita por depósito bancário, de Cr\$ 2.615.600 para Cr\$ 270.000.

Embora não se reconheça nenhum relevo em ponderar a defesa com o argumento de notória margem de caixa para contrariar a presunção de omissão de receita, pois mesmo com saldo favorável de caixa pode também haver omissão de receita, na espécie, a tributação dos Cr\$ 270.000 não se justifica, não porque houvesse saldo suficiente de caixa e sim porque ocorreu mero erro contábil de inversão de algarismo que compõe o valor do depósito bancário efetuado, em 07.04.1982, no Banco de Crédito Comercial S.A. O depósito bancário é de Cr\$ 1.309.100 e foi registrado por Cr\$.. 1.039.100. Para que se positivasse a omissão de receita, seria necessário que a fiscalização tivesse provado que o citado depósito bancário se realizara por crédito de conta de receita. Não é, porém, isso o que se verifica pelo demonstrativo de fls. 17. Ali, pelo que se depreende a respeito da citação ao livro Caixa nº 03, o mencionado depósito se efetuou com recursos que se creditaram ao Caixa e não por movimento de conta de receita. Não se discute a existência de erro contábil. Erro há, mas sem nenhuma influência no resultado do exercício. O erro tão-somente reflete saldo bancário em importância menor de Cr\$ 270.000 do que a real, mas, em compensação, também reflete um saldo maior de caixa, em igual importância. Este fator afasta em definitivo a possibilidade de omissão de receita, uma vez que apenas se movimentaram contas de ordem e não diferenciais de apuração de resultados.

O Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 estabelece



Acórdão nº 101-76.312

padrões distintos de avaliação dos estoques, conforme se trate de inventário de mercadorias e matérias-primas ou de produtos acabados e em andamento de fabricação.

Na hipótese dos autos, a divergência entre o fisco e a recorrente se situa na determinação do inventário de matérias-primas pertinentes a "fio de nylon 40" e "lycra".

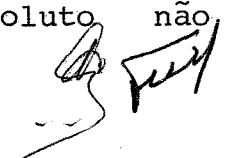
Quanto à avaliação dos estoques de matérias-primas como bens adquiridos para revenda ou como ingredientes de produção, é de cogitar-se, por força do artigo 14, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 186, § 2º, do RIR/80), se a empresa possui, ou não, inventário que pressuponha a existência de controle escritural permanente de estoques.

Existindo inventário permanente, os estoques das matérias-primas podem ser avaliados, optativamente, pelo custo médio ponderado ou pelo custo das aquisições mais recentes.

A avaliação pelo custo médio reflete uma prática que o fisco já vinha aceitando muito antes de vir a ser disciplinada, pela primeira vez, em disposição legislativa como ocorreu pelo Decreto-lei nº 1.598/77.

O critério de avaliar-se o estoque pelo custo médio de aquisição consiste num sistema em que a cada entrada de mercadoria ou matéria-prima ocorre alteração do custo imediatamente anterior, provocada pela ponderação de outras quantidades que se adicionam àquelas antes existentes. Há, assim, a ocorrência de um preço médio ponderado móvel. Fora do controle de cada entrada de mercadoria ou matéria-prima ocorre o uso de uma média ponderada fixa, porque relativa às aquisições realizadas durante um período por inteiro.

A exposição que a defesa faz, a fls. 149/150, na petição de recurso, referindo-se a custo médio, em absoluto não



Acórdão nº 101-76.312

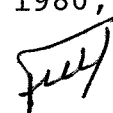
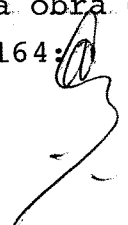
se concilia com a ocorrência de um custo médio ponderado móvel e sim por um custo aritmético anual fixo em relação às compras realizadas em um exercício inteiro. Não usou, portanto, o custo médio de aquisição-por-aquisição, apurado a cada entrada de matéria-prima, de forma a obter preço médio móvel provocado pela ponderação de outras quantidades que se adicionassem àquelas antes existentes.

Em realidade, a exposição feita pela defesa revela o comportamento do uso de um só módulo, fixado em índice anual de preço de custo, e não se harmoniza com o custo médio móvel, variável em função da ponderação de cada acréscimo de novas unidades às pré-existentes.

Se, ao invés de um custo médio ponderado móvel, como se explicitou, a empresa opte em avaliar os estoques pelo custo das aquisições mais recentes, o regime de apuração do custo há de seguir o sistema conhecido pela abreviatura PEPS, identificado pela terminologia internacional FIFO, correspondente à expressão "first in, first out", ou seja, "o primeiro a entrar, o primeiro a sair", mediante o qual as saídas (baixas) dão preferência à ordem de entrada, resultando daí ficar o estoque sempre representado pelos bens adquiridos mais recentemente e, nos regimes inflacionários, de custos sempre mais elevados.

Em razão da norma do artigo 14, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, o sistema conhecido pela abreviatura UEPS, equivalente à sigla LIFO, extraída da frase inglesa "last in, first out", igual a "último a entrar, primeiro a sair", não é permitido usar, o que, aliás, nunca o foi pela jurisprudência dominante.

Comentando a avaliação dos estoques, ELISEU MARTINS, Insigne Professor da Universidade de São Paulo, assim se expressa, em sua obra Contabilidade de Custos, edição Atlas, ano de 1980, pág. 164:



Acórdão nº 101-76.312

"É bom lembrar que o fisco atualmente só aceita o uso do PEPS (FIFO) ou do Preço Médio Ponderado Móvel. Não aceita a UEPS (LIFO) e também não mais admite a utilização de uma média ponderada fixa, isto é, relativa às compras de um exercício, já que se pode estar atribuindo a um produto de alta rotação, e comprado por isso há pouco tempo, um preço que diz respeito a uma média válida como representativa dos preços de já seis meses."

Se, na conformidade da transcrição retro, assim é, admitindo-se que os preços se reajustem a cada seis meses consequências mais profundas refletem eles quando são reajustados em intervalos menores de tempo e, no entanto, na avaliação dos estoques, se utiliza média ponderada fixa relativa às compras efetuadas em um exercício.

Enfim, porque a empresa não possui registro de inventário permanente relacionado com sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, devia ter avaliado os estoques das matérias-primas de "fio de nylon 40" e "lycra" pelo custo das aquisições mais recentes, seguindo o regime de apuração PEPS (LIFO), mas, não o tendo seguido, subavaliou os estoques desses bens, como se acha demonstrado a folhas 133/134.

Nesta diretriz do entendimento, o relator vota pelo provimento parcial ao recurso, a fim de excluir-se da base de cálculo do tributo a importância de Cr\$ 270.000.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.