



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-3

Processo nº : 10640.002163/93-63  
Recurso nº : 113.594  
Matéria : IRPJ - Exs. de 1989 a 1991  
Recorrente : INPA - INDUSTRIA DE PAPÉIS SANTANA S/A  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 17 de setembro de 1997  
Acórdão nº : 107- 04.380

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ - NULIDADE. A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, agravando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA - ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO QUE O INDEFERE. Não dá causa à nulidade da decisão o indeferimento de pedido de realização de perícia, se a autoridade julgadora, diante dos elementos de convicção satisfatórios carreados aos autos, considera sua realização prescindível.

IRPJ - CUSTOS - AVALIAÇÃO DE ESTOQUES. Na falta de inventário permanente, a pessoa jurídica deve avaliar seus estoques aos últimos preços de aquisição.

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL. As antecipações de pagamento do valor residual garantido não implicam o exercício da opção antecipada pela compra do bem objeto do arrendamento, se cumprida a determinação do item II da Portaria MF nº. 140/84. Por conseguinte, descabe a glosa das respectivas despesas e o lançamento de ofício sobre o valor da correção monetária correspondente.

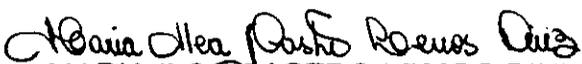
Preliminares rejeitadas em parte.

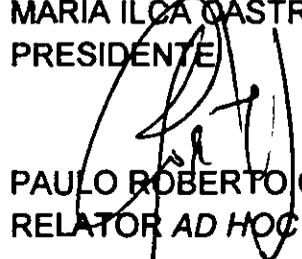
Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INPA - INDUSTRIA DE PAPÉIS SANTANA S/A.

Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACATAR a preliminar referente ao agravamento da exigência, REJEITAR as preliminares de nulidade da decisão face ao indeferimento do pedido de realização de perícia e às contra-razões fiscais e, quanto ao mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR AD HOC

FORMALIZADO EM: 13 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA (RELATOR ORIGINAL), NATANAEL MARTINS, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

Recurso nº : 113.594  
Recorrente : INPA - INDUSTRIA DE PAPÉIS SANTANA S/A

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado a pessoa jurídica nomeada à epígrafe, contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que julgou procedente em parte o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração de fls. 156/159, referente ao IRPJ do exercícios de 1989 a 1991, pelas razões a seguir descritas.

Em síntese, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 147/151) e seus anexos, consta que a recorrente cometeu as seguintes irregularidades:

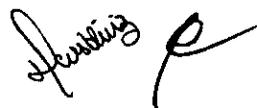
1. SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES (produtos acabados e materiais em processamento).

a. a empresa, não possuindo contabilidade de custos integrada com o restante da escrituração, nos termos do disposto no artigo 186 do RIR/80, computou às caixas de papelão estocadas ao final de cada período-base o custo de fabricação correspondente a 70% dos preços médios das saídas ocorridas no mês de dezembro, apurados em fichas de registro de controle da produção e do estoque (anexas), estabelecendo o artigo 187 do mesmo RIR que este percentual deve ser aplicado sobre o maior preço de venda do período-base, contrariado, assim, pela fiscalizada;

b. para compatibilizar os valores constantes da escrituração contábil à legislação fiscal buscamos identificar, em cada período-base, as notas fiscais de saídas com maior valor de venda/kg, por ter sido esta a unidade de medida usada pela empresa para quantificar os estoques (valores demonstrados): para o ano de 1988, 744,59; 1989, 34,97; 1990, 150,63;

c. por conseguinte, os valores acima, correspondentes a 70% do custo por quilograma, foram utilizados na valoração dos estoques. Ressalte-se que a empresa, apesar de produzir diversos tipos e padrões de caixas de papelão, as relacionou no registro de inventário sem discriminá-las por espécie, registrando somente o peso total em quilograma e adotando um só preço/kg para avaliá-las;

d. entretanto, pesquisando os controles extra-contábeis da fiscalizada, deparamo-nos com mapas paralelos nos quais identificamos, em relação aos anos de 1988 e 1990, as relações de produtos encomendados por cliente, existentes nas datas dos balanços patrimoniais, totalizando exatamente o volume de mercadorias inventariadas;



e. constatamos, ainda, que, em regra, apesar das encomendas de determinado cliente constituírem-se em caixas dos mais variados tipos, o preço de venda por kg mantém-se constante para saídas efetuadas num mesmo período, o que nos leva a crer que, se adotarmos para a avaliação do estoque relativo à encomenda em aberto desse cliente o maior preço praticado com ele em dezembro, estaremos muito próximos à valoração correta dos estoques;

f. assim, para não onerar o contribuinte em mais do que realmente devido, ajustamos o maior preço de venda no período ao maior preço de venda praticado com o cliente no mês de dezembro, quando então ocorreram saídas para o mesmo;

g. restaram, porém, arbitrados na regra geral (pelo maior preço de venda praticado no período-base) os estoques correspondentes à encomendas para as quais não encontramos saídas no mês de dezembro e, conseqüentemente, não tivemos meios de apurar o tipo e padrão de caixa existente no estoque;

h. quanto ao estoque de caixas de papelão em 31.12.89, não conseguimos obter o estoque relacionado pelas encomendas dos clientes, como em relação aos outros anos. Contudo, também para não onerar o contribuinte além do devido pela aplicação do maior preço praticado no período-base independente do tipo de caixa em estoque, tendo em vista que o mesmo trabalha, em regra, sob regime de encomenda, consideramos estocadas em 31.12.89 as caixas correspondentes aos clientes cujos pedidos foram atendidos imediatamente após o término do período-base, ou seja, as saídas expressas nas notas fiscais nº 65532 a 65558, emitidas em 03.01.90, e para avaliá-las utilizamos o mesmo critério adotado para os estoques existentes em 31.12.88 e 31.12.90;

i. face ao problema encontrado na avaliação dos estoques das caixas de papelão refizemos, também, as avaliações de papel miolo e papel capa, que na conceituação da contabilidade de custos, no caso em tela, caracterizam-se como produtos em elaboração na linha de produção de caixas de papelão;

j. a empresa tem nas aparas de papel e papelão a matéria prima de toda a sua linha de produção, que inclui, além de caixas, o papel maculatura, papel padaria, papel manilha, saquinhos de papel, etc. Da massa produzida pela desagregação de toda a sucata adquirida é produzido o papel, que, depois de bobinado, segue para as linhas de produção. Na linha de produção de caixas de papelão, as bobinas geram o papel capa e o papel miolo, este diferindo do primeiro pelo tratamento de enrugamento a que é submetido o papel bobinado. Colando-se a uma placa de papel miolo duas de papel capa, uma de cada lado, obtém-se a chapa de papelão padrão, utilizada na fabricação das caixas. Pelo exposto, constata-se que estes papéis não são produtos acabados conforme consta do livro de registro de inventário, mas sim produto em elaboração destinado à fabricação de caixas, devendo, portanto, serem avaliados segundo a regra do artigo 187, inciso I, do

RIR/80, ou seja, em 80% do valor dos produtos acabados determinados conforme acima esclarecido;

l. não foi este, entretanto, o procedimento da empresa, que, vendendo esporadicamente algumas chapas de papel miolo, avaliou os seus estoques com base no preço de venda, alternativa não prevista pela legislação fiscal;

m. assim, à luz da legislação, tomamos os preços de avaliação das caixas de papelão expressos nos demonstrativos de avaliação das mesmas, em anexo, e sobre eles aplicamos 80% para obtenção do preço/kg de avaliação do papel miolo e do papel capa, conforme demonstrado: caixas: 31.12.88, 544,20; 31.12.89, 20,92; 31.12.90, 111,96; papéis: 1988, 435,36; 1989, 16,73; 1990, 89,56.

A partir desses valores, foram determinadas as diferenças que majoraram os respectivos custos em razão das subavaliações dos estoques, cuja tributação deu-se em face dos efeitos da postergação do imposto, nos termos dos artigos 154, 163, 171, 185 e 387 do RIR/80.

## 2. ARRENDAMENTO MERCANTIL (descaracterização da operação).

Neste caso, a fiscalização constatou que, de acordo com os contratos de leasing, houve opção antecipada de compra dos bens, no momento em que foram firmados, desvirtuando a operação de arrendamento mercantil e evidenciando operação de compra e venda segundo o disposto no item 11 da Res. BACEN nº. 980/84. Por conseguinte, as despesas com os pagamentos foram glosadas e seus valores ativados e corrigidos monetariamente para efeito de tributação pelo imposto de renda. Tal procedimento teve por fulcro os artigos 154, 157, 191, 193, 227, 235, 347, 348, 352, 353, 357, 358 e 387 do RIR/80. A peça básica cita ainda os artigos do D.L. nº 2.341/87 e da Lei nº 7.799/89, também pertinentes ao referido procedimento.

Em sua defesa, colacionada às fls. 182/200, a pessoa jurídica argüi, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por faltar as assinaturas dos AFTN autuantes, eis que apenas os rubricaram. Em seguida, nega o cometimento das infrações e diz que o lançamento é presuntivo e que enseja dúvida a seu favor. No mérito, quanto ao leasing, assevera que não houve o exercício da opção de compra antecipada dos bens arrendados, em nenhum dos contratos, os quais, assevera, apenas fazem tal previsão criando um fundo garantidor da solvabilidade da arrendatária caso a opção seja mais tarde exercida, e que os documentos ora juntos fazem prova de que a opção foi exercida tacitamente, ao final de cada contrato, nos termos da cláusula 25, parágrafo 2º. Alega ainda que a carta da arrendadora enviada sessenta dias antes do final de cada contrato demonstra que não ocorreu nenhuma opção antecipada e que os recibos de venda dos veículos mostram que a compra dos mesmos só ocorreu após o final de cada contrato.

Insurge-se, também, contra a tributação da correção monetária sobre as parcelas de arrendamento glosadas.

Quanto à avaliação dos estoques, considera que o TVF é bastante confuso e inverossímil para pode sustentar a acusação fiscal, que o mesmo parte de presunções sem fundamento real, destacando trechos do referido termo, e sugere a realização de perícia para constatar a alegada confusão. Após descrever o processo produtivo passa a criticar o TVF, afirmando, de início, que o papel estocado ou é mercadoria ou é produto acabado, pelo que diz haver no aludido termo equívoco de premissa, o qual parte de suposições e não de certeza, conforme se verifica pelas próprias palavras "*estaremos muito próximos à valoração correta dos estoques*", cujo critério, embora os fiscais o considerem menos oneroso, não está muito próximo da realidade dos estoques (em relação aos anos de 1988 e 1990). Diz que os dados de 1989 constantes do registro de inventário foram abandonados pelos fiscais e partiram para a presunção, além de considerar estocadas no final de 1989 as caixas vendidas a clientes em 03.01.90, não examinando as primeiras notas fiscais emitidas nesse mesmo dia e notas fiscais correspondentes a clientes emitidas em dezembro de 1989, tomando-se falho o critério. Afirma que o papel capa ou miolo tanto pode ser vendido como está na linha de produção de chapas ou caixas, os quais podem ser vendidos em bobina de um ou de outro, diferindo, ambos, não só pelo enrugamento mas por características intrínsecas. Prossegue em alentada argumentação no sentido de justificar o descabimento da avaliação feita pelos fiscais sobre os estoques desses papéis, e, referindo-se, novamente às caixas de papelão, diz que se fossem aplicados corretamente os critérios de avaliação em relação a 1988 e 1990 os números seriam menores, pois várias notas fiscais foram emitidas em dezembro de 1988 e das emitidas em dezembro de 1990 várias conduziram a valores menores que os apurados pela Fiscalização, as quais não foram consideradas na avaliação; que dentre os clientes a Pelikan do Brasil não comprou em dezembro de 1988, mas sim em 04.11.88, pelos valores e quantidades descritos, sendo inadmissível que o valor do kg estocado, relativo à encomenda desse cliente tenha duplicado quando a inflação do período foi de 26,92%; quanto ao estoque de 31.12.90, na parte das encomendas em aberto, a fiscalização deixou, novamente, de aplicar o seu critério, por não considerar as notas fiscais emitidas em dezembro para alguns clientes relacionados no anexo TVF (discrimina); relativamente a 1989, cujo estoque foi avaliado com base em NF emitida ao cliente em dezembro, os valores sofrerão redução, pelo que passa a demonstrar equívocos cometidos pela Fiscalização. Prossegue, discordando com a aplicação da TRD retroativamente a fevereiro de 1991 e conclui o arrazoado solicitando a realização de perícia, indicando os quesitos e o seu perito, por entender tratar-se de matéria eminentemente técnica e que requer a opinião de pessoas que entendam do ramo de sua atividade.

Em extenso arrazoado, a ser lido em plenário, manifestou-se o AFTN atuante sugerindo o indeferimento do pedido de perícia e, quanto ao mérito, o provimento parcial da impugnação, o que foi acolhido pela autoridade julgadora consoante os termos da decisão acostada às fls. 491/513, a qual, de um lado

Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

exonerou o contribuinte do crédito tributário no valor de 956,05 UFIR, e, de outro, agravou a exigência do imposto em 25.542,26 UFIR, relativamente ao exercício de 1990, face à retificação do lançamento.

Em suas razões de apelo, colacionadas às fls. 517/536, a recorrente, de início, insurge-se, alentadamente, contra o agravamento da exigência, alegando ter havido inovação no lançamento pela autoridade julgadora, sem qualquer fundamentação, pleiteando destarte a sua nulidade. Com esta mesma pretensão discorda com o indeferimento do pedido de perícia pela autoridade julgadora, que considera indispensável pelos motivos aduzidos. Quanto ao mérito, em síntese, persevera nas razões impugnativas, além de manifestar-se contra o aumento da alíquota da Contribuição Social (de 8% para 10%) e o lançamento do IRF. Ao final, além do pedido de anulação da decisão recorrida, reitera o pedido de realização de perícia e roga pelo cancelamento das exigências.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões no sentido da manutenção integral da decisão.

É o Relatório.



Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ - Relator *AD HOC*

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Insta, preambularmente, deixar claro que o crédito tributário de que trata o presente processo refere-se apenas ao IRPJ. Portanto, não obstante o recurso contenha razões alusivas ao IRRF e à Contribuição Social, estas serão apreciadas somente em seus respectivos processos.

Vimos de ver do relatório que a autoridade julgadora, conquanto provendo em parte a impugnação, ao mesmo tempo agravou a exigência inicial.

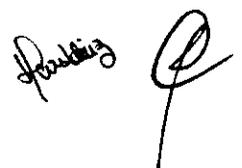
Nestas circunstâncias, resta mais que caracterizada a nulidade do procedimento introduzido com a decisão recorrida. A uma porque, conforme vem decidindo esta Colenda Câmara, à unanimidade, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não têm competência para celebrar lançamentos e portanto não podem agravá-lo ou aperfeiçoá-lo. Estando errado, não pode ser corrigido por ela; sequer pode propor o agravamento da exigência. Estas providências são privativas da Autoridade lançadora. A duas porque, ao aperfeiçoar o lançamento de ofício, igualmente lançou.

Convém melhor discorrer sobre tais hipóteses de nulidade.

Para o saudoso Mestre Administrativista HELY LOPES MEIRELLES, a competência para a prática do ato administrativo é condição primeira necessária à sua validade, sendo defeso a qualquer ato, seja discricionário, seja vinculado, ser realizado validamente sem que o agente detenha o poder legal para praticá-lo.

Sobre esta competência do agente, assim se pronunciou o Mestre:

*\* Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é definida. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja o*



*poder jurídico para manifestar a vontade da Administração. Daí a oportuna advertência de Caio Tácito, de que ' não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de direito.' (Direito Administrativo Tributário, 15ª ed. R.T., p. 128)*

No que concerne ao Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, essa invalidade do ato administrativo em razão da incompetência do agente encontra-se estampada no artigo 59, inciso II, "verbis":

*" Art. 59. São nulos:*

*I - omissis;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. "*

Tem, pois, por fundamento, esta espécie de nulidade, a incompetência da autoridade que praticou o ato, fundada na ilegitimidade para a sua realização, face à inobservância dos limites impostos pela via legal.

Nestas condições, configurada a hipótese sobredita, deve a Administração reconhecer que foi praticado um ato contrário ao direito vigente, e, por conseguinte, anulá-lo a fim de restabelecer a legalidade administrativa.

É esta a hipótese dos autos, eis que atine a um ato decisório cometido sob a autoridade de uma Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que não só julgou como também agravou o lançamento impugnado.

O núcleo da nulidade ora em comento situa-se na ilegitimidade da autoridade julgadora para introduzir alterações no lançamento de ofício. Com efeito, a Lei nº 8.748/93 dispôs em seu artigo 2º, "verbis":

*" São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretária da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos. "*



O texto da lei transcrito é muito claro e não deixa qualquer dúvida de que tais órgãos foram criados para exercer, exclusivamente, a atividade de julgamento de processos. São delegacias especializadas neste mister, cuja competência não compreende a atividade de lançamento, como sói ocorrer com as antigas Delegacias da Receita Federal, com as quais permaneceu dita atribuição. E assim não fosse, seria despiendo a sua criação, separando uma atribuição de outra e especializando as funções. Impende observar, por oportuno, que a regra do parágrafo 1º do artigo 3º da precitada Lei, segundo a qual deverá ser procedida a lavratura de auto de infração ou emitida notificação complementar, nos casos de que resultar alteração do lançamento original, tem por destinatário a autoridade lançadora (DRF), nunca a julgadora (DRJ), vez que esta, conforme comentado linhas atrás, é especializada em julgamento, que é a competência que lhe foi atribuída por lei. E sem que a lei, em sentido amplo, lhe faculte o deslocamento de função, sobre poder a autoridade julgadora exercer atividade de lançadora, não é possível a modificação da competência, discricionariamente, por se tratar de elemento vinculado de qualquer ato administrativo, insusceptível de ser alterada ao arpejo da lei.

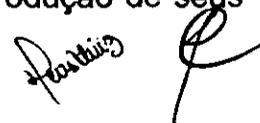
Nesta ordem de juízos, a declaração de nulidade da decisão no que tange ao agravamento do lançamento pela autoridade "a quo" é medida de justiça que se impõe.

Em outra preliminar arguída a recorrente pretende a declaração de nulidade da decisão em seu todo, alegando por fundamento o fato de ter a autoridade monocrática indeferido o pedido de realização de perícia, que considera necessária para a solução do litígio.

Importa esclarecer que o indeferimento do pedido de realização de perícia não acarreta a nulidade da decisão, eis que a autoridade julgadora é livre para autorizar ou negar tal pretensão, sendo suficiente, para indeferí-la, entendê-la desnecessária, prescindível ou impraticável. Trata-se de procedimento previsto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. A nulidade da decisão se revela quando dita autoridade silencia sobre o pedido. Todavia, no caso destes autos, o indeferimento ora contrariado encontra-se devidamente fundamentado, daí não ser tal decisão passível de ser declarada nula.

Impõe-se, destarte, seja esta preliminar rejeitada.

Por último, há que considerar, ainda, a alegação da recorrente de que, tendo a fiscalização realizado investigações junto à linha de produção de seus



produtos e delas extraído conclusões somente conhecidas após a impugnação, este fato também concorreria para a nulidade da decisão.

Trata-se de afirmação completamente equivocada, pois segundo a Informação Fiscal de fls. 461/486, assim se pronuncia o seu signatário:

*" ... É bom lembrar aos representantes da empresa que, durante os trabalhos fiscais, duas longas incursões foram efetuadas à linha de produção, e que os aspectos que aqui se questionam referem-se muito mais à qualidade dos controles contábeis e extracontábeis do processo de produção da empresa, do que às características próprias desse processo. " (destaquei).*

Por conseguinte, não há falar em cerceamento de defesa e não se justifica a irresignação da recorrente quanto a este aspecto pelo qual mais uma vez pretende ver declarada nula a decisão "a quo".

Quanto ao mérito, trata-se, inicialmente, de analisar a questão relativa à subavaliação de estoques de caixas de papelão e de papéis capa e miolo.

Vimos de ver do relatório que a Fiscalização abandonou o método de avaliação dos estoques adotados pela recorrente porque seus valores foram obtidos pela aplicação do percentual de setenta por cento sobre os preços médios das saídas ocorridas em dezembro de cada ano fiscalizado, quando o critério legal, aplicável às empresas que não possuam sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado à contabilidade geral, tal como estabelecido pelo artigo 187, inciso II, do RIR/80, consiste em se aplicar este mesmo percentual sobre o maior preço de venda praticado no período. E a recorrente não possuía sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado ao restante de sua contabilidade. Este é o móvel principal do trabalho fiscal sobre aplicar um critério alternativo, porém legal, arbitrando os valores dos estoques de produtos acabados, que culminou, por sua vez, com o arbitramento dos materiais em processamento.

Para que o sistema de contabilidade de custo possa estar integrado e coordenado ao restante da escrituração mercantil, é necessário que atenda aos seguintes pressupostos:

1. esteja apoiado em valores que tenham origem na escrituração contábil de todos os elementos formadores do custo (matéria prima, mão de obra e

gastos gerais de fabricação), o que exige um plano de contas capaz de segregar contabilmente os custos de produção, por natureza, das despesas operacionais;

2. que permita, ao final de cada mês, a determinação contábil do valor dos estoques de matérias primas e outros materiais, produtos em elaboração e acabados, sendo necessário, para tanto:

a - registro permanente de estoques, de modo que o consumo dos elementos de custo (matérias primas e outros materiais) não seja obtido por simples diferença em razão de contagem física, mas sim através de documentação capaz de demonstrar a movimentação dos estoques e respectivos controles;

b - apuração do custeio e seu fechamento contábil, em base mensal, inclusive quanto aos estoques de materiais em processo e produtos acabados, com a respectiva movimentação;

3. que esteja apoiado em livros auxiliares, fichas ou formulários contínuos ou mapas de apropriação ou rateio, mantidos em boa guarda, possuindo a empresa registros coincidentes com os constantes da escrituração central;

4. que permita avaliar os estoques existentes na data de conclusão do balanço patrimonial, de acordo com os custos efetivamente incorridos (custo real por absorção).

Este, contudo, não foi o procedimento da recorrente, que sequer mantinha registro de inventário permanente. Logo, deveria sujeitar-se ao critério alternativo, nos precisos termos em que a lei fiscal determina e não mediante a adoção de um segundo critério, não previsto em lei, sobre tomar como ponto de partida o preço médio das vendas de seus produtos.

Esta inexistência de um sistema contábil de controle de custo contribuiu decisivamente para que a Fiscalização buscasse nos controles extra-contábeis da recorrente uma forma ideal de adaptação do critério legal à sistemática por ela adotada, de modo a obter o maior preço de venda praticado em cada período fiscalizado sem, contudo, onerar mais a empresa com exigência de crédito tributário maior que o devido. Se compararmos os primeiros valores apurados pela Fiscalização, descritos no início do Termo de Verificação Fiscal com aqueles que serviram de base ao cálculo da diferença de avaliação dos estoques constataremos facilmente que os primeiros ensejariam uma avaliação muito maior dos estoques que em relação aos últimos. Melhor esclarecendo, não obstante a recorrente fabricasse e

vendesse caixas de papelão de diversos padrões, não os especificou em seus registros de inventário, registrando-as e valorizando-as por quilograma. Diante disto, verificando a Fiscalização ser desarrazoado aplicar o raciocínio genérico consistente em dividir os valores totais das notas fiscais pelo peso das caixas de papelão vendidas, o que ensejaria maior carga tributária, optou por considerar os dados existentes em relações de encomendas feitas por clientes, cujas consequências foram sem dúvida benéficas à recorrente. Não se trata de arbitramento ou presunção, mas de critério justo, correto e mais adequado às circunstâncias em que a pessoa jurídica controlava seus estoques, face às deficiências de sua própria contabilidade de custos, visando à apuração do maior preço de venda de cada período. Não se deve, pois, confundir arbitramento do valor dos estoques, nos termos do disposto no artigo 187, incisos I e II, do RIR/80, com arbitramento da base de cálculo. Esta, que consiste no maior preço de venda praticado no período, é, em princípio, obtida nas notas fiscais de vendas emitidas ao final do exercício social, próximo ao fechamento do balanço patrimonial (e não anteriormente, como em certos casos é pretensão da recorrente). Todavia, se as especificações ou unidades dos itens registrados em estoques são diferentes do que traduzem as notas fiscais de venda, impõe-se a busca de um critério alternativo que possa unificar tais características e os preços unitários de modo a se apurar a base de cálculo que mais se aproxime da realidade. E este é, precisamente, o caso dos autos.

Ainda quanto à apuração do referido preço de venda, é pretensão da recorrente que o preço praticado com a empresa Pelikan do Brasil S/A Ind. e Com. seja o admitido para avaliação do estoque de caixas de papelão em 31.12.88. Considerando-se que a referida empresa comprou em novembro e que o maior preço de venda, conforme apurado pela Fiscalização, foi obtido em razão das comercializações havidas em relação a dezembro, bem como, que, o que importa na adoção do critério legal é o preço efetivamente praticado e constante da nota fiscal ao invés de sua correção com base em índices inflacionários, é de se rejeitar a alteração pretendida.

Quanto ao estoque de 31.12.90, a autoridade julgadora já acatou a reclamação da recorrente, em relação às vendas do mês de dezembro, pelas razões já mencionadas.

Igualmente foram acatadas as ponderações quanto ao estoque de 31.12.89, tendo a autoridade julgadora retificado os valores do período conforme demonstrativo anexo à decisão.



Quanto aos papéis capa e miolo, sobre o que se esgotou a questão tanto na contestação fiscal como na decisão recorrida, a ausência do sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração também acarretou a não diferenciação do que seria destinado à venda em relação aos componentes do custo dos produtos finais que constituíam materiais em processo ou produtos intermediários, a despeito de apresentarem as mesmas características. Caso adotasse um sistema de custeio real com base na contabilidade, relativamente aos estoques de produtos em processo, por rubrica contábil e a respectiva movimentação, certamente nem todo o estoque de papéis capa e miolo seria avaliado pelo critério legal, pois, considerando-se que em regra, conforme demonstrado pela própria origem de sua fabricação (máquinas nº 1 e 3), são destinados à fabricação das caixas de papelão (produto final) e inexistindo o mencionado controle de custo, o pressuposto a ser admitido é o de que todo o estoque de papéis capa e miolo seria destinado à linha de produção de caixas de papelão e não à venda. Os autos dão conta de que esta só ocorreu esporadicamente, em razão do seu reduzidíssimo percentual. As alegações da recorrente não lhe socorrem, pois a Fiscalização demonstrou de forma convincente que estes papéis, a despeito de seu registro em inventário como produtos acabados, são componentes do custo de fabricação das caixas de papelão, ou seja materiais em processamento, impondo-se, por conseguinte, que a sua avaliação seja feita pelo critério do artigo 187, I, do RIR/80.

O outro fato que motivou o lançamento de ofício é a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil e sua caracterização como de compra e venda a prazo, por ter a recorrente optado, antecipadamente, pela aquisição dos bens, segundo entenderam a Fiscalização e a autoridade julgadora.

Certamente, os contratos de arrendamento mercantil firmados entre a recorrente e a BCN Leasing - Arrendamento Mercantil S.A, diante do que dispõe a cláusula 25 e seu parágrafo 2º, militam a seu favor, pois sugerem que a opção pela compra do bem se efetivará sessenta dias antes do seu término. Logo, tendo-se por cumprida esta cláusula não há falar-se em opção antecipada.

Observa-se do documento denominado "FUNDO DE RESGATE DO VALOR RESIDUAL", vinculado a cada contrato de arrendamento e assinado pelas partes na mesma data em que firmados os instrumentos principais, que a recorrente concordou em entregar à arrendadora um percentual do valor da operação de modo a assegurar o pagamento do valor residual. Portanto, à primeira vista, poder-se-ia afirmar que caracterizada estaria a opção antecipada pela compra do bem objeto do contrato. Sobretudo porque nos autos constam todas as provas de que os pagamentos se iniciaram imediatamente à assinatura dos contratos. Assim

sendo, a pretensão da recorrente sobre tentar converter a operação de compra e venda em operação de leasing nos precisos termos da legislação de regência (Lei 6.099/74 e Res. BACEN 980/84), em que pesem todas as suas alegações e documentos trazidos à colação, em nada mudaria a verdade dos fatos segundo a acusação fiscal. A par disto tudo, a correspondência remetida pela arrendadora para que a recorrente manifestasse sua opção segundo a 25ª cláusula dos contratos não produziria, por conseguinte, qualquer efeito sobre impedir o exercício da opção em caso de seu descumprimento, seja porque esta ocorrera já por ocasião da assinatura dos contratos, conforme até aqui vem o Fisco entendendo, seja porque nestes inexistia tal previsão. Igualmente e pela mesma razão não lhe socorreria a alegação quanto aos recibos de vendas dos bens, pois, nestas circunstâncias, dir-se-ia que estes se destinaram apenas a formalizar a transferência definitiva da propriedade dos mesmos em favor da arrendatária, o que não alteraria a opção efetivamente exercida na data de assunção do compromisso.

Pois bem.

A Resolução nº. 980/84, do Banco Central do Brasil, que regulamentou tais operações, estabeleceu no artigo 9º, letra e, que, dentre as especificações que devem constar obrigatoriamente dos contratos de arrendamento inserem-se as condições para o exercício do direito à opção pela compra do bem arrendado, após cumprido o prazo de arrendamento. Prevendo eventual inobservância desta disposição regulamentar, o legislador fez constar no artigo 11 o seu conseqüente, segundo o qual a operação será considerada como de compra e venda a prestação se tal opção for exercida antes do término da vigência do contrato de arrendamento.

Em meu sentir, não está caracterizado o exercício da opção pela compra dos bens, nos termos da precitada Resolução, não obstante a antecipação dos pagamentos do valor residual.

Com efeito, verifica-se do "FUNDO DE RESGATE DO VALOR RESIDUAL" as seguintes cláusulas (vide fl. 101):

"1. Para assegurar o pagamento do Valor Residual Garantido mencionado no campo 2.9 do contrato, a ARRENDATÁRIA entregará a BCN LEASING: (parcelas de antecipação)

.....

5. A BCN LEASING, a seu exclusivo critério e qualquer tempo, poderá utilizar total ou parcialmente o valor do FUNDO para se

ressarcir de quaisquer responsabilidades contratuais que a ARENDATÁRIA não venha a cumprir.

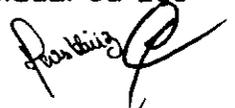
Neste caso, a BCN LEASING avisará a ARENDATÁRIA, por escrito para repor no prazo de 05 (cinco) dias a contar da entrega do aviso, o valor total utilizado acrescido da correção monetária calculável a partir de sua utilização, segundo os mesmos critérios previstos no item 2 acima, sob pena de rescisão do presente contrato, com todas as consequências nele previstas.

6. As parcelas de antecipação do Valor Residual Garantido ou do pagamento por opção de compra, terão o tratamento previsto na Portaria nº. 140, de 27 de Julho de 1984, do Ministério da Fazenda."

Infere-se destas cláusulas que as antecipações se destinaram a assegurar o pagamento do valor residual garantido bem como o ressarcimento, à arrendadora, de responsabilidades contratuais eventualmente descumpridas pela arrendatária, respeitadas, contudo as cláusulas do instrumento principal. Em nenhuma das cláusulas consta o exercício da opção antecipada, nos precisos termos da Res. BACEN nº. 980/84, o qual somente foi exercido, segundo as provas carreadas aos autos pela recorrente, consoante os termos do disposto na 25ª cláusula do contrato de leasing. Impende destacar que a finalidade principal, constante da primeira cláusula, acima transcrita, não importa sequer em pagamento, mas apenas assegurar sua efetivação ao final do contrato. Vale dizer, não se pode confundir as antecipações com os pagamentos por ela assegurados, pelo que se infere que a recorrente, ao cumprir tal cláusula não estava pagando ou quitando obrigação de sorte a se poder afirmar tratar-se de opção antecipada pela compra do bem arrendado.

A corroborar esta intelecção, coerente com a referida cláusula, a arrendadora fez constar na de nº. 6 que as parcelas assecuratórias do pagamento do valor residual garantido teriam o tratamento contábil estabelecido na Portaria MF 140/84, o que significa que os seus valores apenas criaram direitos e obrigações pendentes de opção ao final do contrato, ou de eventual ressarcimento conforme previsto na 5ª cláusula do "FUNDO ...", podendo, ainda, serem restituídos à arrendatária. Segundo o referido ato administrativo, em seu item II: " *As parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real;*"

O procedimento contábil assim determinado sugere a clara compreensão de que, enquanto mantidas as antecipações do valor residual ou dos



valores pagos por opção de compra nas aludidas contas não se pode considerar como embutido no valor da contraprestação qualquer valor destinado a amortizar o custo do bem, em definitivo, de modo a caracterizar operação de compra a prazo, com garantia de transferência de propriedade, sobretudo porque ausentes, em tais operações, os clássicos elementos da formação dos contratos em geral e porque o contrato de transmissão da coisa somente se aperfeiçoou quando do efetivo exercício de opção, que se deu sessenta dias antes do encerramento do período contratado.

Diante do exposto, a conclusão a que se chega é a de que o contrato de leasing e o procedimento da recorrente estão de pleno acordo com a legislação pertinente, sendo, pois, incabível qualificar tais operações como de compra e venda a prazo consoante dispõe o artigo 11 da Resolução 980/84 do BACEN, assistindo direito à recorrente quanto a esta parte do lançamento.

Quanto à correção monetária credora, que constituiu matéria tributável como consequência da descaracterização das operações de leasing, pelas mesmas razões adredemente esposadas por este Relator impõe-se afastar a sua tributação.

Relativamente ao pedido de realização de perícia, que em razão da decisão acima passa a se referir apenas à questão dos custos, impende concluir que, de fato, como decidiu a autoridade recorrida, o seu deferimento tornou-se desnecessário, até mesmo impertinente quanto a questões não suscitadas no lançamento. Os fatos estão muito bem delineados e esclarecidos e permitem extrair as conclusões acertadas acerca de sua verdade. O que a recorrente pretendeu com a sua pretensão poderia ter sido esclarecido mediante a juntada de provas documentais durante o tempo em que o processo estivesse tramitando, desde as investigações fiscais até o presente momento, em que o mesmo se encontra de posse do relator. Não o fez, contudo. Em suma, no que remanesce da decisão, os fatos trazidos à colação não se apresentam com tal complexidade que possa justificar a pretensão da recorrente, podendo-se afirmar, com segurança, que os elementos carreados aos autos pela Fiscalização são suficientes à solução satisfatória da controvérsia. Não se vislumbra, pois, a pretendida nulidade da decisão pelo indeferimento do pleito.

Finalmente, quanto à Taxa Referencial Diária, assiste razão à recorrente, sobre incidir apenas a partir da data em que entrou em vigor a Lei nº 8.218/91, conforme já consagrou a jurisprudência deste Colegiado e cujo

*Ass. Min.ª*  


Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

procedimento foi determinado pela Secretaria da Receita Federal, aos órgãos subordinados, através da Instrução Normativa nº. 32, de 09 de abril de 1997.

Face ao exposto, voto no sentido de declarar nulo o agravamento procedido pela autoridade julgadora, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão face ao indeferimento do pedido de realização de perícia e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável os valores referentes à glosa das despesas de arrendamento mercantil e à correção monetária credora dos bens arrendados, bem como, para que, do crédito tributário remanescente, sejam excluídos os juros de mora equivalentes à TRD dos meses anteriores a agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 1997.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 10640.002163/93-63  
Acórdão nº : 107-04.380

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 13 NOV 1998

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

Ciente em 23 de novembro de 1.998.

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL