

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10675-001.395/90-17

Sessão de 17 de março de 1993

ACORDAO NR. 105-07.325

RECURSO NR.: 101.820 - IRPJ EX: 1986

RECORRENTE : TRIANGULO COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA.

RECORRIDA : DRF EM UBERLANDIA - MG.

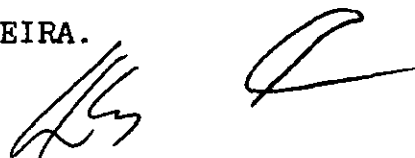
LADS/

OMISSAO DE RECEITAS - A simples apuração, pela fiscalização, da circunstância de que cheques tiveram destinações diversas à constante na contabilidade - suprimento de caixa -, por si só não é elemento bastante que possa caracterizar o ilícito inerente à omissão de receitas.

IRPJ - SUB-AVALIACAO DE ESTOQUE - A sub-avaliação do estoque final resulta em postergação de imposto, devendo ser aplicado o tratamento previsto no art. 171 e parágrafos do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRIANGULO COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para assegurar ao contribuinte o direito de compesar o imposto de renda pago no exercício seguinte, relativamente a ao item majoração de custos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO (Relator), que dava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA.

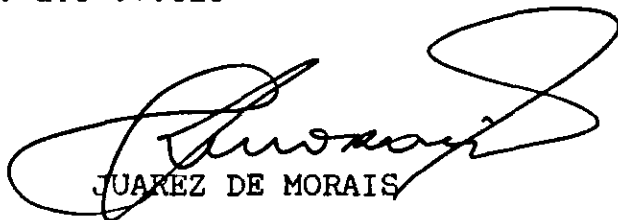


Sala das Sessões, em 17 de março de 1993

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10675-001.395/90-17

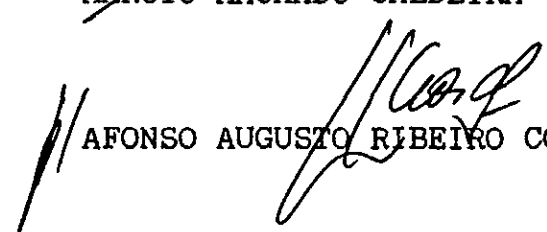
Acórdão nr. 105-07.325

  
JUAREZ DE MORAIS

- PRESIDENTE

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

- RELATOR DESIGNADO

VISTO EM  AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA

- PROCURADOR DA FA  
ZENDA NACIONAL

SESSAO DE: 28 NOV 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSE GERALDO ROSA (SUPLENTE CONVOCADO), JOSE DO NASCIMENTO DIAS, MARIA REGINA MACHADO GUIMARAES (SUPLENTE CONVOCADA). AUSENTES JUSTIFICADAMENTE OS CONSELHEIROS GILBERTO CONGRO BASTOS, ARY AZEVEDO FRANCO NETO, JORGE VICTOR RODRIGUES E JACKSON MEDEIROS DE FARIAS SCHNEIDER.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº: 10.675/001.395/90-17

RECURSO Nº: 101.820

ACÓRDÃO Nº: 105-07.325

RECORRENTE: TRIÂNGULO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA

## RELATÓRIO

Triângulo Comércio de Combustíveis Ltda, pessoa jurídica jurisdicionada à Delegacia da Receita Federal em Uberlândia-MG, recorre a este Conselho contra ato do titular do referido órgão que indeferiu a impugnação apresentada a auto de infração contra si lavrado relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Segundo o procedimento fiscal, a requerente teria, no período base de 1985, exercício de 1986, incorrido nas seguintes irregularidades:

1) Omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração de saídas de numerários na importância total de Cr\$ 31.428.684.

2) Majoração indevida do custo das mercadorias vendidas, identificada pela diferença entre os valores do inventário final constante no respectivo livro de Registro de Inventário e o estoque final apurado pela fiscalização através do levantamento das entradas e saídas de óleo diesel, resultando em uma parcela tributável de Cr\$ 55.349.987.

Inconformada, com a formalização do lançamento, contestou a exigência (fls. 31/35) enumerando em síntese que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

Quanto à omissão de receitas apontada, a fiscalização teria se baseado em meros indícios que deveriam ter sido complementados por provas capazes de assegurar grau de certeza incontestável sobre a ocorrência da omissão.

Argumenta, que os recursos financeiros estariam completamente comprovados e alicerçados nas disponibilidades financeiras mantidas nos estabelecimentos bancários, e que teriam sido resultantes de receitas auferidas e tributadas.

Anexa aos autos demonstrativo enumerando a destinação dos cheques emitidos e a respectiva contrapartida, o que na sua apreciação, elidiria a presunção fiscal.

Complementando, solicita a realização de diligências para verificação dos fatos arguidos.

Com relação à indevida majoração de custos apontada pelo procedimento fiscal, repele a conclusão do feito reputando como incorreta a técnica utilizada pelo autuante, intitulado o levantamento procedido de enigmático e levado a efeito sobre elementos heterogêneos.

Contesta inicialmente o estoque final de óleo diesel utilizado pelo fisco em um total de 1.063 litros, o qual representaria o inventário em 31.12.85, e não 31.01.85 como considerado.

Argue também, erro na utilização do preço unitário de Cr\$ 2.519, para o litro do óleo, preço este, utilizado para obtenção da base de cálculo tributável.



PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

Finalmente registra a inexistência de qualquer declaração de estoque apontando um total 23.036 apontado pelo procedimento.

Com o objetivo previsto no art. 19 do Decreto nº 70.235/72, o processo foi encaminhado ao autuante para manifestação.

O autor do feito, conforme dá conta o expediente de fls. 57, tendo em vista novos cálculos, agravou o lançamento original, alterando a parcela apontada como majoração de custos de Cr\$ 55.349.987 para Cr\$ 56.652.310.

Tal agravamento decorreu de modificação no estoque final consignado originalmente pelo autuante de 23.036 litros para 23.553 litros.

Reaberto prazo a empresa em nova impugnação apresentada a autuada **insurge-se** quanto à tributação relativa à majoração de custo.

Argumenta em síntese, após ter renovado os argumentos da petição inicial, que o autuante teria obtido, em seu demonstrativo um estoque negativo de mercadorias, o que não poderia ser configurado com estoque final.

Ainda segundo a contestação, o referido resultado teria surgido a partir do mês de janeiro de 1985 e em decorrência o preço final a ser utilizado para obtenção da base tributável deveria ser ao da época ou seja, do início do ano e não o de dezembro.

Reafirma também, a inexistência de qualquer declaração de estoque, reputando o estoque final apurado pelo fisco, mero resultado de cálculos aritméticos com a obtenção de um volume de



PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

23.553 litros, o que não poderia sofrer comparação com o estoque de 1.063 litros regularmente escriturado no livro de registro de inventário.

Por fim, renovando a solicitação de realização de diligências, enumera que a mercadoria envolvida na autuação, óleo diesel, estaria sujeita a sofrer oscilações em sua densidade em função de mudanças de temperatura, provocando variações nas medições realizadas.

Instado a manifestar-se, o autor do feito opinou (fls. 68/70), pela manutenção integral da exigência.

A pretensão da requerente não logrou êxito junto à instância singular que considerou procedente o lançamento determinando o prosseguimento da cobrança.

Quanto à omissão de receitas apontadas, a decisão confirma a conclusão do feito fiscal de que a exigência estaria alicerçada na identificação de operações à margem da contabilidade, detectando-se cheques emitidos, sacados e compensados para os quais não teriam sido comprovados os registros contábeis das entradas e respectivas saídas enumerando o sentenciante:

" Se a contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos desembolsos, ou seja que os recursos integrantes do movimento financeiro da empresa advieram de suas atividades regularmente contabilizadas, só pode estar se tratando de recursos manipulados à margem da escrituração, sendo legítima, portanto a omissão de receitas detectada pela fiscalização."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

No que se refere à indevida majoração de custo, o julgador singular afasta inicialmente a argumentação de que o levantamento efetuado seria enigmático e efetuado tomando por base elementos heterogêneos, aduzindo a clareza dos demonstrativos do autuante e levados a efeito sobre a mesma mercadoria: óleo diesel.

Continuando o julgador monocrático esclarece que não invalidaria as conclusões do fisco o fato de se obter, ao final do demonstrativo, estoque final negativo.

Assegura que em tal resultado, na realidade embora sem existência física, o que importaria seria seu número absoluto o qual evidenciaria e mensuraria a majoração de custos procedida. Lembra que a impugnante não arguiu nenhuma irregularidade no demonstrativo efetuado pela fiscalização.

Também não foi acolhida, pela decisão de primeira instância, a argumentação sobre o preço utilizado pelo autuante para obtenção do resultado tributável que teria considerado o preço do final do período para um demonstrativo que abrangeria todo um exercício.

Registra o sentenciante, que os métodos de avaliação de estoques adotados pela legislação do Imposto de Renda, seriam o custo médio e o preço das aquisições mais recentes, o que confirmaria que a fiscalização não teria procedido segundo critérios aleatórios.

Continuando, afasta a alegação da ocorrência de variações nas mensurações dos estoques, motivadas por mudanças nas temperaturas, lembrando que a diferença apontada pelo fisco foi superior a 22.000 litros o que torna absurda a referida alegação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

7

ACORDAD Nº 105-07.325

Por fim, indeferiu também o pedido de realização de diligências por reputando-as como prescindíveis.

Cientificada interpôs, dentro do prazo regulamentar, recurso voluntário de fls. 85/92.

Na peça recursal renova inicialmente os argumentos da fase impugnatória enumerando equívocos que, no seu entendimento, teria incorrido o sentenciante de primeira instância.

Questiona a argumentação da decisão recorrida de que a exigência teria recaído sobre cheques emitidos e sacados ou compensados e não comprovados. Lembra que tais operações só poderiam ter sido levadas a efeito sobre disponibilidades existentes, as quais só poderiam ter origem em receitas contabilizadas.

Quanto à indevida majoração de custos pela subavaliação de estoque final, reitera seu arrazoado de que o resultado negativo apurado pela fiscalização não poderia representar nenhum estoque, tendo em vista seu valor negativo.

Finalmente, ressalta que mesmo a se admitir como correto o demonstrativo e a conclusão da fiscalização, o levantamento procedido deveria ser utilizado para comprovar que receitas a maior, a título de vendas, teriam sido contabilizadas e incluídas no resultado.

é o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

8.

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

VOTO VENCIDO

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator:

Recurso tempestivo, dele tomo conhecimento.

Em exame matérias diversas, as quais trataremos de forma isolada, para um melhor posicionamento, como segue:

A. - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL

Neste tópico, a fiscalização entendeu que a autuada cometeu o ilícito inerente à omissão de receita, tendo o fato se concretizado pela não escrituração das saídas dos numerários relacionados no quadro demonstrativo de fls. 51 e 52.

Através da verificação deste quadro demonstrativo, tenho a informação de que os diversos cheques emitidos, ali discriminados, foram contabilizados como suprimentos de caixa, na sua maioria, tendo, entretanto, uma outra destinação, conforme o apurado pela fiscalização.

Entretanto, em que pese o trabalho fiscal elaborado, não tenho como configurado o ilícito inerente à omissão de receitas, pela simples circunstância de que tenha sido dada outra destinação (que não a contabilizada) aos cheques emitidos e relacionados às fls. 51/52.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17.

9.

ACORDAO Nº 105-07.325

Pode a fiscalização, afirmar que houve um aumento irreal da conta caixa, com o intuito exclusivo de mascarar os seus resultados e com o objetivo de descaracterizar um eventual saldo credor. Tal posição, entretanto, deveria ter sido demonstrada a contento, o que não foi feito. Não foi caracterizado nos presentes autos qualquer estouro da conta caixa, tendo sido apenas demonstrada a circunstância de que os cheques se destinaram a outros fins do que os constantes da contabilização. Este elemento, por si só, a meu ver, não é bastante para caracterizar o ilícito inerente à omissão de receita. Através de suas peças de defesa, em especial pelo demonstrativo de fls. 65, a autuada demonstra a destinação dos cheques sacados e os referentes lançamentos a débito das contas específicas. Este demonstrativo não foi objeto de qualquer ataque ou contestação por parte da fiscalização. O único elemento, que no entender dos autuantes, ensejaria a possibilidade do lançamento quanto a este item, é a destinação diversa dos cheques emitidos ou, ainda, a irreal destinação para o suprimento de caixa. Conforme o já afirmado, não restou à fiscalização demonstrar qualquer estouro da conta caixa, elemento indispensável para caracterizar a omissão de receitas pretendida. Por outro lado, a simples destinação irreal dos cheques, não é elemento que caracteriza a omissão de receitas. Poderia e deveria a fiscalização, questionar os dispendios realizados e as suas eventuais consequências, mas nunca considerar esses valores como receitas omitidas.

Face ao exposto, em especial quanto à precariedade do trabalho fiscal realizado, não vejo como relacionar o pretendido procedimento equivocado da autuada com ilícito inerente à omissão de receitas, pelo que não considero como procedente o lançamento relativo a este item.



ACÓRDÃO Nº 105-07.325

B. - MAJORAÇÃO DE CUSTOS DE MERCADORIAS VENDIDAS

Com relação a este tópico, a fiscalização, através de demonstrativo conforme o verificado às fls. 52, constatou uma diferença entre o estoque final por ela apurado e o declarado pelo contribuinte em seu Livro Registro de inventário. Em seguida, considerou como onerado o custo do exercício em tela, com a consequência da redução do lucro sujeito a incidência do imposto.

Em verdade, é pacífica a jurisprudência deste colegiado no sentido de que se o contribuinte reduziu artificialmente o valor do estoque final, poderia ter ocorrido a manipulação de custos, com o objetivo de reduzir o lucro (Acórdão 105-5438/91).

Entretanto, no caso da subavaliação de estoque, conforme o pretendido demonstrar nestes autos, o que em verdade haveria seria uma mera postergação do imposto, procedimento que não foi o adotado pela fiscalização, conforme o demonstrativo de fls. 52, onde a matéria exigida foi relativa ao preço unitário quantificado pela quantidade da diferença apurada. Este procedimento seria cabível somente se referente à omissão de receitas em razão da diferença de estoque apurada. Porém, esta não foi a exigência realizada pela fiscalização, a qual se ateu na mera esfera da majoração de custo das mercadorias vendidas.

No sentido de lançamento efetuado pela fiscalização, ou seja, a majoração de custos, com suas repercussões sobre o lucro sujeito ao imposto do período-base, conforme o já anteriormente afirmado, teríamos apenas a possibilidade da postergação do imposto, nos termos da pacífica jurisprudência desse colegiado, como segue: "subavaliação do estoque final - a subavaliação do estoque final



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10675/001.395/90-17

11.

ACÓRDÃO Nº 105-07.325

resulta em postergação do imposto e sujeita o infrator ao pagamento da correção monetária referente ao período deferido, bem como de multa. (Acórdão 103-7464/86).

"SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE" - Apurada a subavaliação de estoque, cabe a exigência da correção monetária e dos juros de mora sobre o valor o pelos períodos de diferimento do lucro, bem como a multa de lançamento sobre o montante da correção exigida. (Acórdão 101-73032/82)."

Nestes termos, o procedimento a ser adotado pela fiscalização, face a apuração da diferença do estoque final da empresa autuada, seria a exigência inerente à omissão de receita e/ou a consideração da postergação do imposto quanto às diferenças detectada. Nada disso foi feito pela fiscalização, se resumido o lançamento a uma exigência pelo valor total do custo inerente à diferença de mercadorias detectada, no tocante ao estoque final da autuada.

Este procedimento, a meu ver, não é correto.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

é o meu voto.

Brasília, 17 de Março de 1992

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO - RELATOR.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA, Relator Designado:

O recurso é tempestivo e dele se toma conhecimento.

Das duas matérias submetidas a exame deste colegiado, acompanho como razões de decidir o exposto pelo ilustre relator Dr. Afonso Celso Mattos Lourenço, no que se refere à omissão de receita operacional, divergindo do mesmo quanto ao segundo item, relacionado com majoração de custo de mercadorias vendidas.

Entendeu o ilustre relator vencido, que a subavaliação de estoques acarreta somente postergação de pagamento de imposto, cabendo somente a exigência de correção monetária e juros de mora sobre o valor e pelo período de diferimento.

Este entendimento estaria correto e em consonância com a jurisprudência mencionada no voto vencido, caso o procedimento fiscal se reportasse a período-base anterior à vigência do Decreto-lei nr. 1.967/82, quando a base de cálculo e o imposto passaram a ser expressos em ORTN.

Assim, é importante analisar as consequências tributárias da inobservância do regime de escrituração dos custos, decorrente da sub-avaliação de estoques, como definidas no art. 171 e parágrafos do RIR/80, a seguir transcritos:

"Art. 171 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nr. 1598/77, art. 6o., parágrafo 5o.):



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10675-001.395/90-17

ACORDAO NR. 105-07.325

13.

I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido, ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

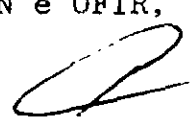
Parágrafo 1o. - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do art. 154 (Decreto-lei nr. 1.598/77, art. 6o., parágrafo 6o.).

Parágrafo 2o. - O disposto no parágrafo único do art. 154 e no parágrafo 1o. deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo que tiver ocorrido a postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-lei nr. 1.598/77, art. 6o., parágrafo 7o.)."

O art. 154, ao definir o lucro real, estabelece em seu parágrafo único como deve ser feito o ajuste dos valores contabilizados fora do regime de competência. Este parágrafo está assim redigido:

"Parágrafo único - Os valores que, competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-lei nr. 1.598/77, art. 6o., parágrafo 4o.)."

Antes de analisar o fato concreto é importante observar que a partir da edição do Decreto-lei nr. 1.967/82 (art. 2o. e 3o.), a base de cálculo e o imposto de renda das pessoas jurídicas passaram a ser expressas em ORTN e posterior e sucessivamente em OTN, BTN e UFIR, na forma das respectivas leis de regência.



PROCESSO NR. 10675-001.395/90-17

ACORDAO NR. 105-07.325

14.

Nessas considerações, deflui que o registro de custos em períodos anteriores ao ano-base correspondente, como no presente caso, enseja a realocação dos correspondentes valores nos períodos competentes, conforme as disposições do parágrafo único do art. 154, acima transcrito.

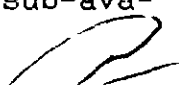
Como o lucro real deve ser expresso em medida de valor e parâmetro de indexador de tributos (ORTN, OTN, BTN, UFIR), o valor em moeda nacional realocado em período-base posterior, será traduzido em um menor lucro real adicionado no período-base de competência dos custos (expresso na medida de valor) que o lucro real excluído no período em que fora inicialmente registrado.

Exemplificando, no caso da medida de valor ser expressa em ORTN, o valor de conversão desta no período-base seguinte é bem superior à do período de registro do custo glosado. Como consequência, a base de cálculo do imposto, expressa em ORTN ficará adicionada em montante menor no período fiscalizado que o valor excluído no período seguinte.

Calculado o imposto correspondente, também expresso em ORTN, tem-se, evidentemente, um maior imposto no período fiscalizado, do que aquele devido ou pago no período seguinte ou em que os custos deveriam ter sido registrados.

Como consequência tributária advém não só a postergação do pagamento do imposto de renda, como insuficiência em seu pagamento. A postergação equivale ao número de OTNs pagas no exercício seguinte e, a insuficiência, na diferença das ORTNs calculadas.

O procedimento adotado pela fiscalização foi no sentido de exigir o imposto de renda sobre lucro que restou reduzido no exercício fiscalizado, sem considerar o imposto majorado no exercício seguinte, em função do custo calculado a menor, decorrente da sub-avaliação do estoque inicial.



MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10675-001.395/90-17

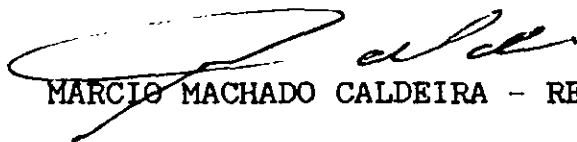
ACORDAO NR. 105-07.325

15.

Assim, deve ser mantido parcialmente o lançamento, neste aspecto, para excluir da exigência o imposto porventura pago a maior no exercício seguinte, decorrente da inobservância do regime de escrituração dos custos.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cr\$ 31.428.684 e admitir a exclusão do imposto pago em exercício subsequente, decorrente da sub-avaliação de estoque.

Brasília (DF), 17 de março de 1993



MARCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR DESIGNADO