



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

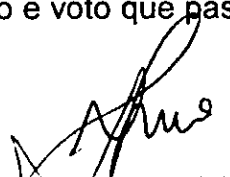
Mfaa-6

Processo nº : 10768.000278/95-30
Recurso nº : 139.656
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1990
Recorrente : CIA EDITORA FORENSE
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº : 107-07.936

IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - EFEITOS - CÁLCULO DO VALOR POSTERGADO - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros de mora, caso o contribuinte já não os tenha pago.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA EDITORA FORENSE.

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Recurso nº : 139.656
Recorrente : CIA EDITORA FORENSE

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração lavrados contra o contribuinte, qualificado nos autos, para exigência de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL e Imposto de Renda na Fonte - IRF.

A fiscalização acusa a empresa das seguintes infrações que geraram as exigências:

1) Exercício de 1989 - Ano-base de 1989

a) Multa Regulamentar no valor equivalente a 97,50 Ufir, por redução de prejuízo fiscal, em virtude de divergências entre os valores contabilizados e os informados na Declaração de Rendimentos da cisão ocorrida em 02.01.89, entregue em 28.02.89 e por glosa de despesas, por falta de comprovação (fls. 11), nos valores de NCz\$ 180.870,00 e NCz\$ 27.600,00. Enquadramento legal : art. 156, c/c 676, inc. III do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 80.450/1980.

2) Exercício de 1990 - Ano-base de 1989

2.1) Despesas não comprovadas:

a) a fiscalizada, após intimada (fls. 43/47 e 187/188), não teria comprovado, mediante a exibição de documentos hábeis, os dispêndios efetivados a título de despesas com representação, sendo uma parcela mediante a utilização de cartão de crédito American Express (NCZ\$ 1.093.312,17) e outra parcela referente a viagens/representação sem comprovação de que elas teriam sido feitas a serviço (NCZ\$ 132.572,73), conforme demonstrativo de fl. 11. Valor tributável : NCZ\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

1.225.884,90. Enquadramento legal : arts. 157 e § 1º, 191, 192, 197 e 387, inc. I, do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 05.12.1980;

b) a fiscalizada, após intimada (fls. 43/47 e 187/188), não teria comprovado, mediante a exibição de documentos hábeis, dispêndios efetivados a título de serviços prestados (fl. 11). Valor tributável : NCZ\$ 25.281,13. Enquadramento legal : arts. 157 e § 1º, 191, 192 e 387, inc. I, do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 05.12.1980.

2.2 Postergação do imposto de renda. Inobservância do regime de escrituração. Subavaliação de estoques. Ano-base de 1989:

Concluiu a fiscalização, fls. 53/186, que a fiscalizada não possuiria sistema de contabilidade de custo integrado com o restante da escrituração.

Relatou o fisco que, ao final de cada mês, a fiscalizada não teria condições de determinar, contabilmente, o custo de cada livro, em elaboração ou acabado.

Por isso, o estoque existente no final do período-base não poderia ter sido avaliado com base nos custos efetivamente ocorridos, gerando uma subavaliação dos mesmos com conseqüente postergação do pagamento do Imposto sobre a Renda.

A fiscalização procedeu ao arbitramento dos bens de produção própria constantes do estoque, de acordo com o art. 187, item II do RIR/1980, ou seja, aplicou o percentual de 70 % do maior preço de saída do produto, conforme o mapa de fls. 13/24.

Valor tributável : NCZ\$ 28.364.828,47. Enquadramento legal : arts. 155, 157 e § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, inc. II do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 05.12.1980.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) são decorrentes da apuração dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento relativo ao IRPJ.

Ciente dos Autos de Infração, a fiscalizada recolheu o valor relativo à multa regulamentar por redução de prejuízo fiscal.

Impugnou as demais exigências alegando, em síntese preparada pelo Relator do julgamento em primeiro grau:

- haveria absurda desproporção entre o valor do débito originário e os valores dos juros de mora quantificados no lançamento, em face da indevida exigência do encargo calculado com base na variação da TRD sobre o débito fiscal, que é repudiada pelos Tribunais;

- haveria injuridicidade na incidência da TRD sobre os débitos fiscais;

- quanto ao item 1, os encargos com representação e as viagens ao exterior seriam necessários à manutenção de sua fonte produtora e seriam normais à natureza de sua atividade;

- no caso das viagens ao exterior, o gasto seria modesto e compatível com a necessidade da empresa de manter contatos com agentes de obras literárias e seus autores;

- o fato apontado pela autuante estaria no máximo a indicar a sua quantificação como parcela integrante de salário indireto, com os desdobramentos disso decorrentes;

- haveria erro material no lançamento, que apontou o valor de 1.055.560,00 correspondente à despesa realizada em 15/01/1989; embora o demonstrativo indicasse a referida data, o pagamento teria ocorrido em 04/01/1989; a quantia estaria grafada em cruzados, enquanto as outras estariam grafadas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

cruzados novos, sendo a cifra correta correspondente a NCZ\$ 1.055,56, o que reduziria o valor tributável global do item para NCZ\$ 171.380,46;

- concordaria com a autuação em relação à glosa de despesas (2.1), mas não recolheria a exigência referente à parcela não impugnada antes do reconhecimento da injuridicidade da TRD;

- a exigência fiscal correspondente ao item 2.2 (postergação do imposto de renda – subavaliação do estoque) não procederia, uma vez que durante a fiscalização, respondendo aos termos de solicitação do Fisco, ela teria demonstrado a integração de seu sistema de contabilidade de custos com o restante da escrituração;

- ainda que o arbitramento tivesse sido parcial, uma vez que atinente à parte relativa ao controle de custos (arbitramento dos estoques), os seus pressupostos seriam os mesmos que autorizariam o arbitramento do lucro;

- como se verificaria na doutrina (como em Alberto Xavier) e na jurisprudência da CSRF e do Conselho de Contribuintes, deveria sempre haver a busca da verdade material, de forma a investigar e determinar o lucro real, só se recorrendo a outros elementos quando absolutamente impossível o alcance da perseguida verdade material; o arbitramento só deveria ser adotado em casos extremos;

- caberia ponderar se as falhas encontradas seriam procedentes e se teriam gravidade e relevância para justificar tão exacerbada medida;

- quando muito, seria o caso de quantificar os valores parciais de subavaliação de estoque, perfeitamente mensuráveis, de modo a ensejar a determinação da matéria tributável subjacente a essas imperfeições.

Ao final, a interessada solicitou a realização de perícia, indicando perito e apresentando quesitos (fls. 235/236). Trouxe aos autos cópia do boleto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

pagamento do American Express, cópia-carbono de cheque e cópias dos atos sociais (fls. 237/262).

Impugnou ainda os lançamentos relativos à CSLL e ao IRRF, ponderando que eles seriam reflexos do lançamento do IRPJ, tendo juntado cópias da impugnação apresentada em relação ao lançamento principal, além de cópias dos documentos que a acompanharam (fls. 263/343).

A interessada apresentou, em seguida, a petição de fls. 348/351, acompanhada dos documentos de fls. 352/533. Nela, asseverou que, admitindo-se o cabimento do arbitramento apenas para fins de discussão, deveria ser observado que :

- a maioria dos produtos constantes do inventário de 31/12/1989 teria sido produzida em períodos-base anteriores, estando seus valores indicados no inventário de 31/12/1988 ("anexo 1", às fls. 355/379);

- a avaliação de que cogitaria o dispositivo legal invocado é de 70 % sobre o maior preço de venda do período-base em que os produtos teriam sido acabados, sendo o preço das vendas praticadas em novembro e dezembro de 1989 imprestáveis como parâmetros de avaliação para os itens produzidos até 31/12/1988;

- tais produtos ainda remanescentes em 31/12/1989 deveriam permanecer com os valores históricos do balanço do ano anterior, convertidos para a unidade monetária imposta pela Lei nº 7.730/1989;

- estaria apresentando o "anexo II" (fls. 380/392), que consistiria no mapa de reavaliação do estoque de 31/12/1989 levantado pela autuante, com a assinalação (X) de cada item produzido até 31/12/1988;

- estaria apresentando ainda o "anexo III" (fls. 393/408), onde se encontraria relacionada detalhadamente toda a produção de livros durante o período de 01/01/1989 a 31/12/1989;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

- o mapa de reavaliação do estoque de 31/12/1989 levantado pelo Fisco conteria incorreções em relação às quantidades e aos valores inventariados, como detalhado à fl. 350;

- estaria apresentando também o "anexo IV" (fls. 409/435), que representaria o inventário levantado em 31/12/1989 consolidado e correspondente à soma dos estoques levantados em 31/12/1989 de todos os seus estabelecimentos ("anexos V a VIII", às fls. 436/529);

- feitas as correções, a base tributável da postergação ficaria reduzida, conforme demonstrado no "anexo IX" (fl. 530/533), a NCZ\$ 8.993.922,23, isto é, 31,26 % do valor incorretamente apurado pela autuante;

- a suposta subavaliação de estoques já teria sido objeto de autuação conforme o processo nº 10768.016717/93-55, configurando-se, portanto, dupla tributação;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento acatou e determinou a realização de perícia, com o objetivo de coletar informações sobre o seu sistema de custos (fls. 535/539).

Após a nomeação do perito da Fazenda Nacional (fl. 542), a perícia foi então realizada, tendo sido juntados aos autos vários termos de intimação lavrados pelo perito e respostas da interessada às suas solicitações (fls. 545/853).

Ao final dos trabalhos, o perito da interessada juntou seu laudo pericial, acompanhado de alguns documentos (fls. 854/912).

Por sua vez, o perito da União também apresentou seu laudo pericial (fls. 913/918), acompanhado de uma informação fiscal (fl. 919), na qual, aludindo ao laudo, concluiu que a contabilidade de custos da interessada não era de fato integrada com o restante de sua contabilidade. Asseverou que a lista de preços que deveria ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

utilizada para o arbitramento do estoque seria a de fls. 910/912, por ele elaborada, e juntou às fls. 918 memória de cálculo relativa à nova base tributável, segundo o seu entendimento.

Em seguida, tendo sido verificada a falta de ciência da interessada em relação a algumas peças dos autos, foi determinada nova diligência para o saneamento do processo e a verificação junto ao processo nº 10768.016717/93-55 (que se encontrava na Defic/RJO) da possibilidade de a apuração de subavaliação de estoque referente ao ano-base de 1989 (item 3 do auto de infração de fls. 08/10) já ter sido objeto de autuação naquele processo, como alegara a interessada à fl. 350.

Em cumprimento à resolução, a Defic juntou cópia do auto de infração constante daquele processo e dos reflexos (fls. 925/965) e deu ciência à interessada do laudo do perito da União (fl. 913/917), do "cálculo do imposto postergado" (fl. 918), da informação fiscal de fl. 919, da resolução (fls. 922/923), da cópia do auto de infração do processo nº 10768.016717/93-55 e reflexos e da nova informação fiscal, juntada à fl. 969.

Tendo sido concedido novo prazo para a interessada aditar razões de defesa à inicial em relação aos elementos enumerados acima e dos quais fora cientificada, ela apresentou a petição de fls. 973/978, acompanhada de cópia do termo de ciência (fl. 979). Nela, foram feitas as seguintes ponderações :

- a fiscalização do ano-base de 1989 (auto lavrado em 1995), que originou o presente processo, teria sido realizada quase dois anos após a fiscalização relativa ao ano-base de 1990 (auto lavrado em 1993); uma vez que a fiscalização em 1993 teria considerado os estoques de 31/12/1990 *in totum*, não se restringindo aos bens produzidos em 1990, a fiscalização teria voltado a tributar itens que já teriam sido lançados pela fiscalização que apreciara o ano-base de 1990.

Por fim, a interessada repetiu que possuiria contabilidade de custos integrada com a contabilidade geral, que permitiria a apuração correta de cada item do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

estoque. Reproduziu ainda as respostas aos quesitos formulados pelo seu perito e constantes do laudo por ele elaborado (fls. 975/976).

Decidindo a lide instaurada com a impugnação, a Turma Julgadora, seguindo à unanimidade o Relator, decidiram não examinar as matérias relativas à multa regulamentar pela redução de prejuízos, por ter sido paga e à glosa de dispêndios com serviços prestados, não comprovados, no valor de NCZ\$ 25.281,13 (item 2.1 "b" deste Relatório - item 2 do Auto de Infração IRPJ), por não ter sido impugnada.

Excluíram a TRD como juros de mora no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

No tocante à Glosa de despesas não comprovadas (item 2.1 "a" do presente Relatório - item 1 do Auto de Infração IRPJ), os julgadores não aceitaram as argumentações da impugnante, mas reduziram o valor tributável deste item para NCz\$ 171.380,46, em decorrência de erro material contido nos cálculos da fiscalização.

Quanto às exigência decorrentes de postergação do imposto de renda por subavaliação de estoques no ano-base de 1989 (item 2.2 deste Relatório - item 3 do Auto de Infração, que foi objeto de perícia determinada pela autoridade julgadora, sustentou o Relator que o fisco está autorizado, nos termos do art. 187, inc. II, c/c o art. 186, § 1º, do RIR/1980, a avaliar em "70 % (setenta por cento) do maior preço de venda no período-base" os estoques dos produtos acabados, se o contribuinte não mantiver sistema de contabilidade de custos integrado com o restante da escrituração.

Após analisar os dois laudos periciais elaborados, o Relator observou que o elaborado pelo perito da União (fls. 913/918), mais bem fundamentado, apresenta a conclusão de que não haveria integração mensal dos elementos de custos da interessada com os valores constantes de sua contabilidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Entretanto, o perito também entendeu que a base de cálculo relativa a esse item da autuação seria menor que a apontada pela autuaute e montaria apenas a NCZ\$ 8.993.922,23.

Para chegar a esse valor o perito partiu da lista de preços de fls. 910/912, que relaciona apenas os produtos existentes no estoque em 31/12/1989 que tiveram seu ciclo de produção iniciado e encerrado dentro do ano-calendário de 1989, excluindo os demais. O perito da autuada também chegou ao mesmo valor tributável de NCZ\$ 8.993.922,23.

Observou o Relator, quanto ao laudo do perito da autuada, que a conclusão de que haveria perfeita integração do sistema de custo com o restante da contabilidade, não está bem fundamentada.

Por essas razões, na valoração das provas representadas pelos dois laudos, o relator considerou o laudo produzido pelo perito da União mais consistente que o produzido pelo perito da interessada.

Quanto à alegação da interessada de que a fiscalização teria voltado a tributar itens que já teriam sido objeto de lançamento pela fiscalização quando foi fiscalizado o ano-base de 1990 (processo nº 10768.016717/93-55), observou o Relator que a autuação relativa àquele processo e correspondente à subavaliação de estoques se deu em relação a outro ano-base (1990 e não 1989), conforme cópias às fls. 925 a 945, especialmente à fl. 936.

Aduziu o Relator que a autuação a título de postergação de imposto em relação ao ano-base de 1990 foi julgada improcedente pela Turma.

Por isso, concluiu o Relator, seguido à unanimidade pela Turma Jugladora, revela-se cabível o arbitramento dos estoques de produtos acabados da fiscalizada no ano-calendário de 1989 no valor de 70 % do maior preço de venda no período-base, nos termos do art. 187, inc. II, do RIR/1980.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Adotaram os julgadores o valor tributável apurado pelos dois peritos após exclusões de itens do estoque que entenderam indevidos como componentes da base de cálculo do arbitramento.

Deste modo, a base tributável relativa ao item 3 do auto de infração foi reduzida para NCz\$ 8.993.922,23, como consta do demonstrativo de fl. 918, elaborado pelo perito da União.

O lançamento foi então julgador procedente em parte, aplicando-se a Decisão à CSLL.

Quanto ao IRF, cuja exigência está embasada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, houve exclusão total, nos termos do Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 6/96. Outra parte do IRF, fundamentada no art. 35 da Lei nº 7.713/88 também restou cancelada nos termos da Instrução Normativa SRF nº 63/97.

Além dos valores tributáveis mantidos por ausência de litígio, as exigências mantidas de IRPJ e CSLL em decorrência da postergação foram assim demonstradas:

Cálculo do Imposto Postergado		
Imposto apurado no ano-base de 1989 :		
Valor tributável (NCZ\$)	Valor tributável (BTNF)	Imposto devido (BTNF)
Valor do BTNF	Alíquota (%)	Imposto devido (Ufir)
8.993.922,23	821.227,76	246.368,33
10,9518	30	52.347,84
Imposto apurado pago no ano-base de 1990 :		
Valor tributável (NCZ\$)	Valor tributável (BTNF)	Imposto pago (BTNF)
Valor do BTNF	Alíquota (%)	Imposto pago (Ufir)
8.993.922,23	86.891,00	26.067,30
103,5081	30	5.538,73
Multa de mora paga (20 %)		- 719,50
Juros de mora pagos (33,96 %)		- 1.221,71
Imposto pago		3.597,52



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

	Imposto devido	52.347,84
	Imposto pago	3.597,52
Total do imposto devido no ano-base de 1989		48.750,32

Cálculo do adicional :

$$8.993.922,23 / 10,9518 = 821.227,76 \text{ BTNF}$$

$$821.227,76 \text{ BTNF} \times 10 \% = 82.122,78 \text{ BTNF}$$

$$82.122,78 \text{ BTNF} \times 126,8621 / 597,06 = \underline{17.449,28 \text{ Ufir}}$$

c.3) Cálculo do adicional sobre o imposto postergado :

$$86.891,00 \times 10 \% = 8.689,10 \text{ BTNF}$$

$$8.689,10 \times 126,8621 / 597,06 = \underline{1.846,24 \text{ Ufir}}$$

Cálculo da Contribuição Postergada		
Contribuição apurada no ano-base de 1989 :		
8.993.922,23 / 1,1 = 8.176.292,94		
Valor tributável (NCZ\$)	Valor tributável (BTNF)	CSLL devida (BTNF)
Valor do BTNF	Alíquota (%)	CSLL devida (Ufir)
8.176.292,94	746.570,70	74.657,07
10,9518	10	15.862,98
Contribuição apurada paga no ano-base de 1990 :		
Valor tributável (NCZ\$)	Valor tributável (BTNF)	CSLL paga (BTNF)
Valor do BTNF	Alíquota (%)	CSLL paga (Ufir)
8.176.292,94	78.991,82	7.899,18
103,5081	10	1.678,40
Multa de mora paga (20 %)		- 218,03
Juros de mora pagos (33,96 %)		- 370,22
CSLL paga		1.090,15
	CSLL devida	15.862,98



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

	CSLL paga	1.090,15
Total da CSLL devida no ano-calendário de 1989		14.772,83

O Acórdão nº 4.004/2003 está assim ementado:

"DELIMITAÇÃO DA LIDE – Se o contribuinte concorda com uma parcela da autuação ou deixa de impugná-la, a matéria correspondente situa-se fora dos limites da lide, descabendo a sua apreciação pelo órgão julgador.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - É indevida a exigência do encargo de correção monetária com base na variação da TRD e a título de juros de mora no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

IRPJ - DESPESAS – DEDUTIBILIDADE – Computam-se na apuração do resultado do exercício somente as despesas que, além de guardarem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte da receita, forem comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

IRPJ - ARBITRAMENTO DE ESTOQUES – Se constatado que o sistema de custos do contribuinte não está perfeitamente integrado com o restante da contabilidade, o Fisco está autorizado a avaliar os estoques de produtos acabados em 70 % do maior preço de venda no período-base.

IRRF - O art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/1983 foi revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713/1988 (ADN Cosit nº 6/1996), que por sua vez é inaplicável às sociedades por ações (IN SRF nº 63/1997).

CSLL - PROCESSO REFLEXO - Subsistindo em parte o lançamento principal, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Lançamento Procedente em Parte"

Cientificada da Decisão em 18.09.2003 (AR de fls. 1004, verso, a autuada recorre a este Colegiado em 20.10.2003, petição de fls. 1009.

Ofereceu bens em arrolamento para garantia do recurso. As fls. 1.382 a autoridade preparado confirma a regularidade do arrolamento.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

VOTO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

A recorrente não questiona mais as infrações relativas a glosa de despesas não comprovadas no Exercício de 1990 - Ano-base de 1989, cujos valores tributáveis, mantidos pela DRJ são de NCz\$ 171.380,46 e NCz\$ 25.281,13.

O litígio se resume, portanto, ao valor tributável mantido pela Decisão de primeiro grau, de NCz\$ 8.993.922,23, decorrente da postergação no pagamento do imposto de renda e da CSLL do ano-base de 1989 para o ano-base de 1990 (item 3 do Auto de Infração).

No ano-base de 1989 a fiscalizada não declarou receitas da venda de produtos de fabricação própria, só receita de revenda de mercadorias, conforme Declaração de Rendimentos de fls. 194 a 201.

Se essa fosse a situação real, não era o caso de se falar em contabilidade de custos coordenada e integrada com a escrituração. Esse comando do § 1º do art. 14 do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no art. 186 do RIR/80, é dirigido às empresas industriais como regra possível de ser aplicada, no inventário de encerramento do período de apuração do imposto, para avaliação do custo dos produtos acabados ou em fabricação.

Mas trata-se de editora de livros e, como tal, classificada como indústria. Logo há erro conceitual por parte da empresa na classificação de suas receitas e na apuração dos seus custos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Repare que o custo por ela apurado, fls. 195, refere-se a custo de mercadorias revendidas.

Mas vamos superar esses equívocos, para entender que o valor constante da Linha 25 do Quadro 11 do Formulário I da Declaração de Rendimentos do ano-base de 1989, de NCz\$ 1.332.464,00 refere-se aos estoques de produtos acabados e em fabricação em 31.12.89.

A polêmica sobre se os estoques foram valorados com base em sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração para mim está suficientemente resolvida pelos julgadores de primeiro grau que bem sopesaram as provas e houveram por bem adotar o laudo do perito da Fazenda pelas razões expostas, cujas adoto plenamente.

As indagações trazidas no recurso da recorrente não contribuem para a solução do litígio, pois misturam conclusões tomadas em outro processo que nesse não interfere, como demonstrarei.

Na sistemática utilizada, não importa, como pensa a recorrente, em que data teriam sido fabricados os produtos em estoque ao final do período. O que importa é saber o custo do estoque pelos métodos admitidos pela legislação tributária.

Ora, se um livro está em estoque em 31.12.89 e foi fabricado, por exemplo, em janeiro de 1988, seu custo é o de compra ou de fabricação, não importa quando foi adquirido ou fabricado. Se ele figurou no estoque final do ano de 1988, figurou no estoque inicial de 01/01/89 pelo mesmo valor. Do mesmo modo, seu custo, aquele histórico, ou vai figurar no estoque de 31.12.89 ou vai influenciar o preço atribuído aos estoques de produtos acabados no inventário, dependendo do método utilizado pela empresa (custo efetivo, custo médio ou o custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Também é estéril a discussão sobre o auto de Infração lavrado em ano anterior e que questionava a avaliação dos estoques em 31.12.90. A uma porque o lançamento foi declarado insubsistente. A duas porque o estoque final de 31.12.89 é o estoque inicial de 01.01.90 e o que se questionou naqueles autos foi o estoque final de 31.12.90.

O fato é que se o estoque de 31.12.89 foi subavaliado houve apuração de custo maior e, conseqüentemente, de lucro menor no ano-base de 1989. Por outro lado, o estoque final subavaliado em 1989 é estoque inicial subavaliado em 1990 a provocar custo menor no ano-base de 1990, logo lucro maior neste ano.

Por isso se diz que a subavaliação ou omissão de itens no estoque final provoca diminuição do imposto no ano do evento e aumento do imposto no ano subsequente. Postergação de imposto, como descrita a infração.

É nesta seara que deve analisado o trabalho da fiscalização.

Dispõe o arts 182, 186 e 187 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80:

Art. 182 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período (Decreto-lei nº 1.598/77, art.14).

§ único - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 13).

(...)

Art. 186 - Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154/47, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404/76, art. 183, II).

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 14, § 1º).

§ 2º - O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 14, § 2º).

Ora, já vimos que a empresa não adotou sistema de contabilidade de custos que atenda plenamente a este dispositivo, logo não restava outra alternativa ao fisco que não a aplicação do art. 187 do RIR/80:

Art. 187 - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1º do art. anterior os estoques deverão ser avaliados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 14, § 3º):

I - os de mercadorias em processamentos, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II - os dos produtos acabados, em 70% (setenta por cento) do maior preço de venda no período-base.

Diferentemente do que alega a recorrente, neste processo na listagem utilizada na busca dos valores utilizados no arbitramento do estoque de alguns itens (fls 13 a 24), o fisco não incorreu nos erros que levaram ao cancelamento das exigências do processo anterior, aquele relativo ao ano de 1990 que a recorrente insiste que seja tomado como parâmetro.

A exclusão de itens fabricados em anos anteriores a 1989, sugerida pelos peritos e acolhida pelos julgadores de primeiro grau, é indevida pelas razões já expostas no início deste voto. Mas não há no julgamento administrativo, como de resto no bom direito, a reforma em prejuízo do réu em recurso voluntário.

Portanto vamos partir do novo valor tributável acatado pelo Acórdão recorrido de NCz\$ 8.993.922,23, favorável ao contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Este seria então o valor do custo indevidamente imputado ao ano-base de 1989 que se anulou no ano-base seguinte, 1990.

Pois bem, se a empresa pagou IRPJ e CSLL a menor em 1989, por outro lado pagou IRPJ a maior em 1990, pelo mesmo fato.

É nesse ponto que entra em cena o disposto no art. 171 do RIR/80 que reproduz norma inserta no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77:

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 nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

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.

§ 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 com decorrência da aplicação do disposto no § único do artigo 154 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

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

Não há como olvidar a interpretação da Receita Federal dada a este dispositivo pelo Parecer Normativo CST nº 57/79, reforçado pelo Parecer Normativo COSIT nº 2/96 que esclareceu os efeitos da correção monetária de balanço sobre o instituto da postergação do imposto de renda.

Transcrevo trechos do referido Parecer COSIT nº 2/96 para fundamentar meu entendimento que se seguirá:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

(...)

4. Por isso, antes de iniciar a apreciação do assunto, entendemos relevante rememorar o significado e os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras em relação aos resultados da empresa e ao lucro real:

I - contas de estoque de bens destinados a venda e do ativo permanente, quando considerado todo o período de existência da empresa ou todo o prazo de duração econômica do bem: a correção monetária dessas contas é neutra para efeito do imposto de renda, mas poderá haver, nos ajustes, postergação do pagamento do imposto se a empresa deixar de corrigi-las ou se as corrigir a menor;

II - contas de provisões para pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e contas do patrimônio líquido: a correção monetária dessas contas afeta definitivamente os resultados da empresa e, por consequência, o lucro real.

4.1 - Desses postulados, percebe-se as razões pelas quais a legislação tributária tanto se ateve à correta utilização do sistema, enquanto existente, o qual, em resumo, tinha por finalidade neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real e, por consequência, na arrecadação do imposto de renda e, mais tarde, da contribuição social sobre o lucro líquido. Traduz bem essa preocupação, a explicitação dos objetivos desse instrumental, levada a efeito na Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, de onde se extrai:

"Art. 3º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base."

4.2 - Extrai-se desse comando a intenção legislativa de que não hajam perdas nem ganhos para nenhum dos lados, na relação Fazenda Nacional x Contribuinte, em virtude do sistema de correção monetária adotado. É por isso que essa mesma Lei, no parágrafo único do já referido art. 3º proibia que, através de procedimentos de correção monetária, se descaracterizasse os resultados da empresa e a base de cálculo do imposto de renda.

4.3 - Daí, serem incabíveis os denominados "planejamentos tributários", feitos com a finalidade única e exclusiva de reduzir ou de postergar, indevidamente, o pagamento do imposto, mediante a utilização inadequada dos mecanismos de correção monetária. Da mesma forma, também não seria admissível a exigência de tributo ou contribuição por meio de expedientes de igual natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

4.4 - Assim, para que não haja redução ou aumento indevido do montante de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, os valores que tiverem de ser utilizados como base de cálculo dessas obrigações devem estar inequivocamente escoimados dos efeitos inflacionários, ocorridos até 31 de dezembro de 1995, mediante a aplicação dos métodos estabelecidos na legislação específica para esse fim, vigente até então.

4.5 - Dessa forma, o contribuinte deve proceder os ajustes na sua escrituração contábil, já que a correção monetária das demonstrações financeiras tem essa natureza, enquanto que o fisco, em seus lançamentos de créditos tributários, deve apenas considerar os efeitos na determinação da base de cálculo do imposto e contribuição mencionados, mediante ajustes extracontábeis. Nada obsta que o contribuinte venha, após verificada a certeza do procedimento fiscal, reconhecer, na escrituração contábil, os ajustes efetuados pelo fisco.

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

(...)

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

Essa interpretação decorre da lógica matemática que prevalecia sobre o mecanismo da correção monetária do balanço.

Ora, o lucro apurado a menor no período afetado pelo custo indevido, resultou, no ano seguinte, em correção monetária a menor a débito da conta transitória de correção monetária. Logo o valor provisionado a maior no período seguinte já está líquido dos efeitos da correção monetária naquele período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.000278/95-30
Acórdão nº : 107-07.936

Sendo assim é lúcida a interpretação dada pelo item 6.2 do PN COSIT nº 2/96 no sentido de que o lançamento fiscal deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

Na sistemática utilizada pelo fisco no cálculo do imposto postergado está sendo exigido, indevidamente, imposto já pago, travestido de correção monetária, sem que se leve em conta os efeitos que a postergação provocou no patrimônio líquido dos períodos afetados.

Da forma como calculadas as exigências não podem prevalecer.

Por isso voto por se dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência titulada como imposto e a sua correspondente multa de ofício, mantida a exigência dos juros de mora.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO