



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.003165/91-49
Recurso nº : 116.117
Matéria : IRPJ - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1986
Recorrente : PRODUTOS QUÍMICOS ELEKEIROZ S/A
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO/SP
Sessão de : 24 de setembro de 1998
Acórdão nº : 103-19.644

IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS – INSUBSISTÊNCIA – Não se caracterizam como omissão de compras ajustes contábeis e fiscais da lavra da recorrente, objetivando adequar o estoque contábil ao estoque físico não infirmado – em sendo este maior do que aquele. Contabilizado o custo, a tipificação da infração deveria decorrer de ação investigatória mais ampla e com o necessário aprofundamento, visando colimar a imputação defluente, se fosse o caso, com base em custos escriturados sem comprovação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRODUTOS QUÍMICOS ELEKEIROZ S/A,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 10.695.535,19, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE



NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES E SILVIO GOMES CARDOZO. Ausente justificadamente o Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Josefa 25/09/98





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644
Recurso nº : 116.117
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO/SP

RELATÓRIO

Contra o contribuinte PRODUTOS QUÍMICOS ELEKEIROZ S/A, foi lavrado o auto de infração do IRPJ (fls.19/24), no montante de 334.157,97 BTNFs. e referente ao 1º semestre de 1986. A acusação estriba-se no fato de a autuada afirmar ter ajustado o seu estoque contábil ao estoque físico, denotando ingressos de matérias primas superiores aos contabilizados e aos registrados no Livro Registro de Entradas, sem que tenha havido, por conseguinte, contabilização de sua aquisição em época própria, conluo. Por outro lado, evidenciou-se falta de comprovação do produto acabado telhas, debitado em despesas de atividades gerais, no montante de CR\$ 562,68. Infringência aos artigos 154, 157 e § 1º, 172, 174 a 177, 179, 191 §§ 1º e 2º e 387 – inciso I – todos do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Cientificada da autuação, em 23.01.91, através seu procurador, ingressou, em 08.03.98, com a sua argüição vestibular (fls. 28/38), após solicitação e concessão de prorrogação de prazo (fls. 26), declinando as seguintes razões de inconformidade, às quais, data vênua, extraio da peça decisória de fls. 100/102:

O item II do ato impugnatório, trata das questões de direito relativas aos autos e descreve que “um lamentável equívoco foi cometido visto que a impugnante, ciente de suas obrigações, jamais incorreria em tamanho erro, muito menos mediante tão *simpório* expediente teria procurado ocultar receitas tão facilmente apuráveis pela fiscalização, como foi o caso. O fisco partiu de dados inexatos, bem como comprovou números inexatos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

- alega não ter cometido qualquer falta e as diferenças apontadas pela fiscalização decorrem tão somente do procedimento contábil que naquela ocasião adotava.

- as compras eram inicialmente registradas no livro fiscal registro de entradas, à vista dos documentos fiscais representativos das aquisições. Que, na contabilidade eram registrados num Registro Contábil Auxiliar, denominado Razão de Registro de Compras grupo 6 (doc.3);

- o Registro Auxiliar de Compras era escriturado semanalmente, tendo como suporte um documento interno denominado ficha de lançamento, elaborado por fornecedores (doc. 4);

- a conta Registro de Compras, na ocasião, exercia uma função mista, servindo, ao mesmo tempo, de conta de Registro de Compras e de conta do grupo de custo dos produtos, integrante das contas de resultados e que o controle de estoques era feito em fichas tipo "kardex" cujos lançamentos eram suportados em um relatório de entradas;

- que o consumo industrial (insumos) era feito a crédito de estoques e a débito de C.P.V., antes do ajuste das compras realizadas no mês (que haviam sido levados a débito da conta registro de compras); daí porque, às vezes, apresentava-se credora;

- no final de cada mês, para ajuste do estoque contábil ao físico visto que as compras não eram levadas a débito de estoques, mas transitavam inicialmente pela conta auxiliar de Registro de Compras – grupo 6, integrante das contas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

resultados, eram feitos lançamentos de ajustes tais como os apurados pela fiscalização;

- tais ajustes visavam a neutralizar os efeitos que os débitos realizados na conta de Registro de Compras e na conta do C.P.V. (a crédito da conta de estoques), acarretava um resultado, e ainda o acréscimo de estoques porventura existente no período;

- que procurando provar que os ajustes não representavam receitas omitidas, a impugnante fez uma perícia contábil na conta estoque, na composição do custo dos produtos vendidos e, ainda, na composição do resultado;

- inicialmente, com base nas fichas de controle dos estoques físicos (fichas kardex) os estoques foram novamente compostos, apresentando-se como resultado final os saldos contábeis verificados pelo Sr. Agente Fiscal de Rendas (doc. 5);

- em um segundo momento, partindo-se, rigorosamente, das compras efetuadas (total de conta do grupo 6.01 – Razão Auxiliar de Estoques), o C.P.V. foi remontado. Os números apurados são exatamente aqueles refletidos nos balancetes mensais (doc. 6);

- por fim, tendo sido aferidos os estoques contábeis, recomposto o C.P.V., partiu-se para a recomposição dos resultados contábeis. Afirma que os resultados apurados são os expressos na contabilidade, apresentando o doc. 7;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

- aponta que, em função do anteriormente exposto, tem-se como óbvio que os ajustes decorrentes do sistema até então adotado tinham por função, exclusivamente, como o próprio nome do lançamento sugere, ajustar o estoque contábil ao físico, adequando, conseqüentemente, o C.P.V., seguindo-se daí a correta apuração do resultado contábil;

- relata que o trabalho realizado, além de provar a natureza dos ajustes, demonstrou dois equívocos cometidos pelo Sr. Agente Fiscal de Rendas: a) o valor das compras e do ajuste relativos ao mês de janeiro não são aqueles indicados no relatório, visto que acumulam o mês de dezembro; b) para efeitos da comparação realizada (compras x ajustes) não levou em consideração os valores dos fretes e dos seguros, dispêndios diretamente computáveis aos valores de aquisições das compras das matérias primas contabilizadas;

- com relação aos custos glosados, a impugnante afirma que não teve condições de identificá-los, em razão de destruição havida em documentos contábeis de suporte.

Por derradeiro, requer o cancelamento do auto de infração, bem como solicita a oportuna juntada de relatório elaborado pelos auditores independentes ou outras provas que se fizerem necessárias.

O autor do procedimento fiscal, às fls. 53/55 manifestou-se pela manutenção integral do auto de infração, com fundamento que a interessada não conseguiu demonstrar, através de documentação comprobatória, as divergências apontadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

A autoridade monocrática, através decisão sob o nº 4274/96-11.1204, de 22.04.96, considerou a ação fiscal procedente, consubstanciada na seguinte ementa:

"Mantém-se o lançamento baseado na constatação de omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de compras quando a empresa interessada não logra comprovar, através de documentação hábil e argumentação ilibada, a legalidade do procedimento."

Às fls. 113 (AR), constata-se que a contribuinte fora cientificada da decisão, inobstante não constar a data de recepção, mas a de postagem, datada de 30.05.96. A unidade dos Correios, em Várzea Paulista, recepcionou a peça decisória em 31.05.96. Em face da falha não observada pela autoridade preparadora, entendo que o recurso voluntário, ingressado na repartição, em 03.07.96, ocorreu, tempestivamente. A peça recursal de fls. 115/124, acha-se instruída com os documentos de fls. 125/143.

A peça recursal reproduz, basicamente, as mesmas questões içadas em suas considerações vestibulares.

Extraio, entretanto, algumas outras questões aditivas postas pela recorrente:

a) – à época da lavratura do auto de infração, mantinha contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração; este fato não infirmado pelas autoridades autuante e de primeiro grau;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

b) – os controles paralelos foram colocados disposição do fisco. Inobstante o auto de infração, nada encontrou o fisco que desabonasse ditos controles;

c) – ao contrário do fisco, o procedimento contábil da recorrente está correto. Havendo dois controles, o contábil e o paralelo, a reclamante serve-se de ambos para, num período mensal, confrontá-los e proceder aos necessários acertos, se necessários;

d) – o fisco assevera existência de compras não registradas. Este fato não verdadeiro, pois o confronto das notas fiscais de compra com os registros paralelos, demonstraria o contrário;

e) – os registros contábeis, similarmemente corretos;

f) – se, do confronto com os registros paralelos, houve um acertamento dos registros contábeis, a reclamante não está deixando de registrar o valor de todas as compras efetuadas; está corrigindo a sua contabilidade;

g) – a autoridade fiscal atestou que os acertos contábeis foram implementados. É erro primário deixar de registrar compras efetuadas;

h) – se omissão de receitas houvesse e não houve, teria necessariamente de Ter sido apurada no final do período base e nunca em três dos meses que o compuseram;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

i) – que os seus serviços de auditoria confirmam a exatidão de seus registros; que para corroborar as suas assertivas, requer prova pericial;

j) – que o fisco partiu de uma premissa verdadeira, ou seja, a de que somente as empresas que tenham contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração é que poderão avaliar os estoques de produto em processo e acabados pelo custo de produção por ela apurado. Inobstante, em seguida, afirma a autoridade de primeiro grau ser a peça impugnatória contradita pelo fiscal, quando na verdade o que disse este nada tem contra a reclamante, ou seja: “no sistema contábil adotado e mantido, pelo menos, até ao final do período fiscalizado, como se vê pelo xerox do razão de fls. 56, as compras eram debitadas na conta de estoque (entrada) e creditadas, por diferença, a saída para produção, ao contrário do mencionado no subitem 19.7 da petição que está com a forma escritural usada até então. Essa assertiva do Sr. Fiscal é favorável à reclamante.

Ouvido o Sr. Procurador da Fazenda Nacional, às fls.151, este propugnou pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

VOTO

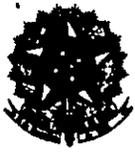
Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso.

O centro nuclear do dissídio repousa no fato de as escriturações contábil e fiscal da recorrente oporem-se ao seu estoque físico de matérias primas consubstanciado nas fichas denominadas "kardex". Aquele, em sendo menor do que este, exigiu, em contrapartida, segundo o parecer do fisco, *ajustes*, objetivando elevá-lo aos números constantes do estoque físico das respectivas matérias primas assinaladas.

Entendo que a simples presunção de inexistência do registro de compras de matérias primas, com fulcros em ajustes, carece de maior aprofundamento. Em nenhum momento, o fisco, através fontes externas em confronto com o Livro Fiscal de Entrada determinou ausência de escrituração de notas de compras. Estereotipou-se, tão somente, na constatação de diferenciais, contábeis e fiscais, "vis-à-vis" o estoque físico, o qual denomina de real (fls. 23) consignado em fichas Kardex, presumindo, a partir daí, omissão de receitas, inobstante inexistência de presunção legal prescrita.

Plausível que tais ajustes possam ter sido cristalizados, mormente quando a sistemática adotada pela contribuinte compulsiva, via registro auxiliar (grupo 6), débitos de matérias primas os quais se anulam pelos respectivos créditos a ordem do custo de produtos vendidos (C.P.V.). Além dos aspectos temporais que possam defasar os registros – datas das compras distintas de sua requisição a débito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

C.P.V., possível imaginar, similarmente, entre vários, registros equívocos de saída de matérias primas para a produção que, posteriormente, possam merecer adequados reajustamentos. De se notar, porque não presente nos autos deste processo, a posição física do Registro de Inventário Permanente.

De todo modo, ainda que a matéria fragilizada pela carência de maior e melhor aprofundamento, entretanto, dentro do campo lógico-fiscal, permanece uma certeza decorrente das operações expostas: não é crível imaginar-se que a recorrente, subtraindo de seu resultado, custos, pela omissão de compras pretérita, mantenha, na outra ponta, estoque físico de matérias primas superior ao possibilitado por essas respectivas aquisições. São vetores da mesma origem. A omissão de receitas restaria caracterizada se, igualmente, tais matérias primas não tivessem integrado o estoque e, conseqüentemente, os produtos em elaboração ou acabados. Aí sim, teríamos um caso típico de omissão de receitas pela exclusão das vendas dos produtos finais. Ora, se a contabilidade e os registros fiscais estão aquém do estoque físico, bastaria ao recorrente seguir pelo viés da subtração numérica do estoque das fichas *kardex*, ajustando-o à contabilidade. Aí sim, teríamos configurado omissão de receitas, já que tal prática possibilitaria à empresa alienar os seus produtos, no que se refere, sem nota fiscal e registro de vendas, em decorrência.

Está assente neste Colegiado que a auditoria de produção há de demonstrar que as diferenças que denotem insuficiência de compras sejam ratificadas por igual redução no volume de vendas. De outra forma, a segunda anula a primeira, não sendo inteligível que a empresa adote, como forma de evadir-se de tributo, redução de seus custos pela não contemplação de suas compras e, de outro lado, consigne uma venda de produtos correta ou não infirmada pelas autoridades coatoras. Destarte, estou convencido que outra operação não restaria à recorrente, salvo a de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

realinhar as suas contas, compatibilizando-as. Ao fisco, aprofundar a ação fiscal, objetivando aperfeiçoar o lançamento.

Repriso que, em sendo o estoque contábil inferior ao físico final, sendo este correto, creio que o balizamento implementado pela contribuinte traz, salvo provas em contrário, a sua escrituração, inclusive fiscal, à realidade dos fatos. Ao fisco caberia demonstrar, sublinhe-se, que tais ajustes eram prescindíveis, impertinentes ou indevidos, correlacionando o estoque registrado contabilmente com os da ficha *kardex* (este com o Registro de inventário permanente), objetivando demonstrar que os ajustes só majoraram o custo, sem correspondência com a produção e estoque final reais.

Por derradeiro, ainda como defluência investigatória eficaz, a peça acusatória deveria, se fosse o caso, centrar-se na tipificação de *custos não comprovados*, mormente porque diante dos ajustes praticados não há como asseverar existência de compras não registradas. Foram, indubitavelmente reconhecidas, porque escrituradas, porém sem lastro em documentação fiscal exigível. Constatado que, também por esta ótica, a configuração do ilícito está em desacordo com o quadro retor apresentado pelo agente do fisco.

CUSTO ADICIONAL – PRODUTO ACABADO

Deixo de apreciar o mérito desta exação, por não se tratar de matéria litigiosa.

C O N C L U S Ã O

11



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.003165/91-49
Acórdão nº : 103-19.644

Em face do exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base tributável, no ano-base de 1986, a verba de CR\$ 10.695.535,19.

Sala de Sessões – DF, em 24 de setembro de 1998


NEICYR DE ALMEIDA 