

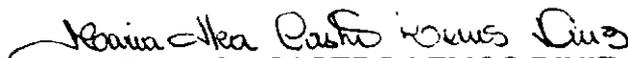
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

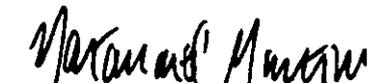
PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80  
RECURSO Nº: 109.311  
MATÉRIA : IRPJ - Exs.: 1988 e 1989  
RECORRENTE: PAIOL DISTRIBUIDORA LTDA  
RECORRIDA : DRF em SÃO PAULO/SP  
SESSÃO DE : 23 de janeiro de 1996  
ACÓRDÃO Nº: 107-2.617

**IRPJ - QUEBRAS DE ESTOQUES - RIR/80,  
ART. 184, II - GLOSA DE DESPESAS -  
IMPROCEDÊNCIA** - Tratando-se de empresa  
que explora o mercado atacadista de secos e  
molhados em que, notoriamente, há perdas  
usuais e normais no manuseio de estoques,  
não é cabível a glosa de despesas com  
fundamento no artigo 184, II, do RIR/80, sem  
que a autoridade de fiscalização,  
aprofundando-se em seus trabalhos, tenham  
infirmados os esclarecimentos prestados pelo  
contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
PAIOL DISTRIBUIDORA LTDA.

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

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

2

PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80  
ACÓRDÃO Nº: 107-2.617

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, ELIANA POLO PEREIRA (Suplente Convocada) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, o Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



PROCESSO Nº 10880/037.202/89-80  
RECURSO Nº: 109.311  
RECORRENTE: PAIOL DISTRIBUIDORA LTDA  
ACÓRDÃO Nº: 107-2.617

## **RELATÓRIO**

Em decorrência de ação fiscal direta, a empresa acima identificada foi autuada e notificada a pagar o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 31, cuja lavratura se deu pelo fato de o contribuinte não justificar a origem dos valores lançados nas contas "Diferença de Alimentos" e "Diferença de não Alimentos", representando quebra e falta de mercadorias, com infração ao artigo 184, inciso II, alíneas "a", "b" e "c" do RIR, aprovado pelo Decreto 85.450/80.

Impugnando tempestivamente a exigência (fls. 36 a 39), a autuada requer o cancelamento do débito, alegando em síntese que:

a. Não são aplicáveis à defendente, o art. 184, inciso II, letras a, b, e c, do RIR/80, e sim o inciso I do mesmo artigo, tendo em vista que se tratam de lançamentos devidos em razão de quebras de mercadorias ocorridas no manuseio do dia a dia, as quais se achavam nos locais de venda e não se referiam a quebra de estoque, conforme pretende a insinuação fazendária;

b. A própria proporcionalidade dos valores lançados, em relação ao estoque da empresa, evidencia que é aplicável o inciso I do art. 184 do RIR/80;

c. Com o enquadramento no inciso I daquele artigo, a lei nada exige quanto à consideração do custo computando-se as quebras e perdas razoáveis de acordo com a natureza do bem ou da atividade, ocorridas na produção e no transporte ou manuseio, sendo exigido apenas o critério da "razoabilidade" e este critério está evidenciado, devido à "insignificância" de tal conta em relação à

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

4

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

quantidade de mercadorias colocadas a venda, em manuseio e em transporte, inexistindo, assim, diferença de lucro real a ser tributado.

Em cumprimento à determinação constante do art. 19 do Decreto 70.235/72, o autor do procedimento diz (fls. 51 a 53) que a impugnação não acrescenta nenhum elemento que condicione qualquer alteração do crédito constituído nem tão pouco do seu enquadramento legal.

Relata, ainda, que o inciso II e suas alíneas do art. 184, do RIR/80, contemplam aqueles eventos que dependem de fatores externos, embora sob controle da empresa, e que no caso específico, a quebra ou perda de estoque na conta de "Diferença de não alimentos", que são eletrodomésticos, roupas, utensílios profissionais e do lar, etc. e na conta "Diferença de alimentos" que são latas de azeitonas, garrafas de água, sacos de feijão, queijos e vinhos, etc., justificam-se pelas perdas do contribuinte nos danos, obsolescência, deterioração, má qualidade, prazo de vida útil vencido, prodridão, mau funcionamento, etc, todas aquelas enumeradas nas alíneas do inciso II do art. 184 do RIR/80.

Assinalado, por fim, que as situações previstas no inciso I são aquelas revestidas de todos os cuidados e que apesar disso e em função das características do produto, não evita a perda, como o álcool que se evapora, independentemente do seu manuseio, quando acondicionado a granel.

A autoridade julgadora manteve integralmente o auto de infração, destacando-se de sua decisão:

- que a autuada comercializa produtos acabados não alimentos (eletrodomésticos, roupas etc) e alimentos que, por sua natureza física, pressupõe-se perdas nas hipóteses de deterioração, obsolescência e quebras, contempladas no inciso II, do artigo 184, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80 e portanto sujeitas às provas descritas nas alíneas a, b e c do mesmo diploma legal;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

5

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

- que o inciso I do artigo 184 retro especificado, abrange as hipóteses de perdas consideradas normais e intrínsecas à natureza do produto, que no seu processo de industrialização, transporte ou manuseio, mesmo revestido de cuidados especiais, não se evita as perdas ou quebras, e que mesmo neste caso, não se dispensa prova, apenas não a submete aos laudos periciais e ou certificados de autoridade competente previstos no inciso II e alíneas do referido artigo 184;

- que a atuada contabilizou as perdas e quebras objeto da exigência tributária, agregadas apenas em rubricas contábeis de "Diferença de Alimentos" e "Diferença de não Alimentos" (item 3, às fls. 10 e 11), portanto sem qualquer identificação de que produtos decorram tais perdas, e quantidades envolvidas.

Não se conformando com os termos da r. decisão, a Recorrente interpôs recurso perante este Colegiado, reeditando, fundamentalmente, as razões de seu apelo vestibular.

É o relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

6

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

**VOTO**

**Conselheiro Natanael Martins - Relator.**

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se, como visto, de glosas de despesas contabilizadas como perdas (quebras) de estoque, não aceitas em razão de sua não comprovação, matéria que, para a sua adequada apreciação, requer, inicialmente, que façamos algumas colocações quanto à questão do ônus da prova em matéria tributária e da questão das quebras de estoques em face do imposto de renda.

**DO ÔNUS DA PROVA**

A questão do ônus da prova em matéria tributária, é de fato de importância transcendental. Deveras, prescreve o art. 142 do CTN:

*"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".*

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, é que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80  
ACÓRDÃO Nº: 107-2.617

*\*41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.*

*Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.*

*41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.*

*É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg. 99).*

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, com todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:

*\*Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º),*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

**§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).**

É bem verdade que o § 3º desse mesmo artigo prevê que em função do disposto em lei a regra pode não ser aplicável.

Diz o precitado parágrafo:

**"§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração".**

Tais situações, que possibilitam a inversão do ônus da prova, são as seguintes:

- Configuração de saldo credor de caixa (RIR, art. 228);
- Configuração de passivo fictício (RIR, art. 228);
- Configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas (RIR, art. 229);
- Configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (RIR, art. 432).

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas.

Paulo Celso B. Bonilha, em sua recente obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", após mostrar os equívocos que no passado se cometiam em relação à matéria, assevera:

*"De fato, com a obra de GIAN ANTONIO MICHELI, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocaram para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do grande mestre peninsular.*

*"Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

*processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida".*

*Como bem salientou o saudoso e ilustre professor que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "relevatio ab onere agendi" e não uma "relevatio ab onere probandi", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão". (Ed. LTR, 1992, pg. 93)*

Vale dizer, não obstante não negar, pelo contrário reconhecer, o caráter de legitimidade do ato administrativo, Paulo Bonilha deixa claro não haver nenhuma relação direta desse fato (presunção de legitimidade do ato de lançamento) com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Nesse diapasão, conclui Paulo Bonilha:

*"Não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato de lançamento qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova.*

*Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de TESAURO, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":*

*No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

*resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, dever ser anulado: essa a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda". (ob. cit, pgs. 93/94)*

Paulo Bonilha, como não poderia deixar de ocorrer em uma obra que veio preencher uma lacuna no direito processual administrativo tributário, no capítulo subsequente, ao versar sobre os poderes de instrução das autoridades administrativas em face de falta ou insuficiência de provas no ato de lançamento, com muita argúcia, preleciona:

*"Em verdade, conquanto no processo civil o princípio da iniciativa das partes, em matéria de prova, conviva com o princípio da iniciativa oficial, por meio do qual o juiz também pode determinar a produção de provas, este poder do juiz deve ser entendido como supletivo da iniciativa das partes.*

*Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas dever ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Esta conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos.*

*Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar em invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.*

*É interessante registrar, a propósito deste tema, decisão da Comissão Tributária de Segundo Grau de Sondrio, Itália, objeto de comentário de FRANCESCO TESAURO, na "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", cuja ementa soa:*

***"Se a administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrassem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício sub-rogando-se à administração no***

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

***desenvolvimento de instrução primária, que a administração omitiu***". (ob. cit, pgs. 95/96 - grifos nossos)

Em seguida, de forma candente e como que se dirigindo de maneira especial a autoridades julgadoras (Delegados de Julgamento, Juizes, Conselheiros, etc.), em primorosa lição, arremata Paulo Bonilha:

*"Em suma, como já acentuamos, o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete ir além do "petitum", ou seja, dos pontos definidos como controversos na impugnação do contribuinte, muito menos suprir a inércia deste ou da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para seu convencionamento e que, porventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes". (ob. cit, pg. 97)*

#### **A QUEBRA DE ESTOQUES EM FACE DO IMPOSTO DE RENDA**

Dispõe o RIR/80:

*"Art. 184 - Integrará também o custo o valor:*

*I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio.*

*II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração e obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada:*

*a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*

*b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios ou outros eventos semelhantes;*

*c) mediante laudo e autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residualapurável".*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

Do disposto no artigo 184 do RIR, depreende-se que se se tratar de **quebras e perdas razoáveis**, que ocorrem na fabricação, no transporte ou no manuseio, a despesa verificada é dedutível como custo, independentemente de maiores formalidades.

Mas, por outro lado, se se tratar de quebras ou perdas de estoque por deterioração ou obsolescência, a despesa somente será dedutível se cumpridas as formalidades prescritas no inciso II do artigo 184 do RIR.

Nesse sentido a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

*"Quebra ou Perda - Somente as perdas reais ou efetivas podem ser consideradas, cabendo ao contribuinte, na hipótese do inciso I deste artigo (184), comprovar sua ocorrência e extensão, sendo livre a forma da prova: a razoabilidade da quebra ou perda não dispensa a prova. No caso do inciso II, a prova é prescrita em lei" (Ac. 1º CC 101.5.210/84).*

*"Desgaste no Processo Industrial - Dispensa-se prova especial de destruição por laudo, quando o desgaste do bem no processo industrial seja notório" (Ac. 1º CC 103-7.276/86).*

*"Prova e Critérios - A lei fiscal estabelece formas específicas de provarem-se as quebras ou perdas de bens e, em cada um dos casos prescritos, só aquele tipo de prova se aceita. "Quando as quebras ou perdas resultarem de ocorrência de riscos não cobertos por seguro, há necessidade de apresentação de laudo de autoridade competente para certificá-las. À ausência de laudo, dependendo da natureza do bem e da atividade exercida, somente comporá custo o valor das quebras e perdas razoáveis. Os critérios da razoabilidade se fixam no que comumente ocorre com as quebras ou perdas de bens idênticos em empresa congênere." (Ac. 1º CC 101-76.476/86). A decisão aceitou a quebra de 25% como razoável, na produção de embalagens à base de poliéster metalizado e laminado com polietileno.*

*"Produtos Deteriorados - Não é dedutível o valor das perdas decorrentes de produtos deteriorados quando não tiverem lastro em laudo ou certificado da autoridade competente que identifique o produto e a quantidade destruída ou inutilizada" (Ac. 1º CC. 105-0.070183).*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

13

**PROCESSO Nº 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

*"Comprovação - A perda resultante da destruição ou inutilização de mercadorias deve ser comprovada mediante laudo certificante emitido pela autoridade fiscal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica" (Ac. 1º CC 103-06.614/84).*

*"Quebras de Estoque - O critério de apuração da quebras de estoques adotados pela empresa deve ser aceito pela Fiscalização, quando, não havendo obstáculo de natureza legal, sua adequação seja confirmada por laudo expedido por entidade de caráter reconhecidamente técnico" (Ac. 1º CC 103-7.296/86).*

Assim sendo, do ponto de vista da legislação do imposto de renda, as quebras e perdas razoáveis não impõem nenhum ônus à empresa, senão, para efeitos de dedutibilidade da despesa, à demonstração da razoabilidade das perdas verificadas. Porém, como a quebra ou perda admissível é a afetivamente ocorrida, a empresa deve comprovar a sua ocorrência e extensão, sendo livre a forma dessa prova, como reiteradamente vem decidindo o Conselho de Contribuintes.

Tratando-se de resíduos aparas ou rebarbas e materias emprestáveis, descartados como lixo, os controles internos dessas ocorrências aliados a laudos técnicos, constituem provas suficientes. No caso de mercadorias com valor residual, vendidas como sucatas, a nota fiscal constitui prova suficiente. Já em relação aos produtos voláteis e os consumidos no processo fabril ou de comercialização, a razoabilidade da perda por si só justifica o lançamento da despesa.

Bem de ver, entretanto, que relativamente às quebras ou perdas anormais, verificadas por deterioração ou obsolência ou, ainda, pelo ocorrência de riscos não cobertos por seguros, para efeitos de dedutibilidade da despesa, as provas, em princípio, devem se processar pela forma preconizada no inciso II do art. 233 do RIR, desde que, obviamente, os produtos tenham de ser descartados como lixo. Isto porque, havendo valor residual, como é o caso da maioria das sucatas, a nota fiscal de venda dos produtos mostra-se como prova suficiente a justificar a despesa lançada.

#### **A QUESTÃO SUB-JUDICE**

A recorrente, em razão do ramo de atividade em que atua - mercado atacadista de secos e molhados e de eletrodomésticos de uso geral - no manuseio de seus estoques, é fato notório, sofre perdas em seus estoques.

11/

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

Também é fato que nesse segmento de atividade perdas ocorrem em razão da deterioração de bens.

Não é justo, portanto, dizer-se que as perdas registradas pela recorrente, em sua totalidade, deveriam se submeter às regras prescritas no inciso II e alíneas, do art. 184 do RIR/80.

Pelo contrário, se é incontroverso ser a Recorrente empresa atacadista, que manuseia grandes quantidades de mercadorias e que, portanto, sofre perdas em seus estoques, deveria a fiscalização, em face do ônus da prova que a legislação tributária lhe impõe, investigar se os valores registrados como quebras seriam ou não razoáveis.

A recorrente, como visto, afirma que tais perdas seriam normais e razoáveis, embora realmente não faça nenhuma prova material dessa circunstância. Milita a seu favor, contudo, a circunstância de que perdas realmente ocorrem no manuseio de seus estoques.

Ora, caberia às autoridades de fiscalização, que são dotadas de amplos poderes investigatórios, à vista das informações prestadas pela recorrente, aprofundar os seus trabalhos, inclusive verificando no setor em que atua quais seriam as perdas usualmente sofridas. Não poderiam e não deveriam as autoridades de fiscalização, simplesmente presumir que todas as perdas registradas, para poderem ser aceitas, deveriam ter seguido o rito prescrito nas alíneas do inciso II, do art. 184, do RIR/80, pela consideração de que se tratariam de perdas extraordinárias, sabendo-se que a Recorrente, no manuseio de seus estoques, sofre perdas usuais, normais, inerentes ao ramo de atividade em que atua.

Assim, se parece certo não possuir a Recorrente elementos efetivamente seguros que comprovem a normalidade das perdas registradas, não se pode olvidar a regra prescrita no artigo 678, § 2º, do RIR/80, "verbis":

*"Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.*

Nesse contexto, padecendo o auto de infração de dúvida nesta altura insanável, parece-nos justo e correto aplicar-se a regra do artigo 112, inciso II, do CTN que, dirigindo-se aos intérpretes e aplicadores da lei, determina: "Art. 112 II

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

15

**PROCESSO Nº: 10880/037.202/89-80**  
**ACÓRDÃO Nº: 107-2.617**

Por tudo isso, dou provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, 23 de janeiro de 1996.

  
Natanael Martins - Relator.

109311 (96)