



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVF

Sessão de 26 de abril de 19 89

ACORDÃO Nº 101-78.559

Recurso nº 93.678 - IRPJ - Exercícios de 1983 a 1985

Recorrente SEIVA COMERCIAL AGROPECUÁRIA LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PELOTAS (RS).

OMISSÃO DE RECEITAS - 1) No confronto entre pagamentos realizados e os recebimentos do período para detectar desvio de receitas através da diferença positiva entre os vabres pagos e recebidos, somente têm lugar os eventos reais e não os presumidos. 2) As receitas não declaradas mas devidamente contabilizadas por empresas que, embora adotando o regime de lucro presumido, mantêm escrituração regular, não configuram omissão de receitas, devendo a diferença ser tributada no citado regime, com a aplicação da multa de lançamento de ofício por falta de declaração ou declaração inexata, de que trata o artigo 728, II, do RIR/80.

CUSTOS OPERACIONAIS - 1) A superavaliação do estoque inicial enseja excesso na apropriação dos custos das mercadorias vendidas justificando o lançamento da diferença do imposto; 2) a subavaliação do estoque final, no regime de tributação com base no lucro real acarreta a postergação do pagamento do imposto, autorizando a cobrança da correção monetária e juros de mora.

CORREÇÃO MONETÁRIA - A despesa com imposto de renda e os lucros considerados automaticamente distribuídos não compõem o patrimônio líquido de sorte que a inclusão desses valores neste grupo de contas acarreta saldo devedor de correção monetária; 2) os lucros, disfarçadamente distribuídos nos termos do inciso IV do art. 367 do RIR/80, devem ser excluídos dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal nos termos do inciso IV do art. 370, do citado regulamento, pa

an

ra efeito de correção monetária.

CANCELAMENTO DE DÉBITOS - Os débitos concernentes ao imposto de renda de valor originário igual ou inferior a Cz\$ 500,00 (quinhentos cruzados) correspondentes a fatos geradores ocorridos até 28/2/86 estão cancelados por força do disposto no art. 29, inciso II, do Decreto-lei nº 2.303, de 21/11/86.

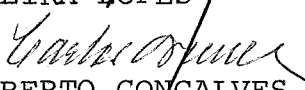
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEIVA COMERCIAL AGROPECUÁRIA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para declarar cancelado o débito tributário relativo ao exercício de 1983, com base no art. 29, II, do Decreto-lei nº 2.303/86, bem como para excluir da tributação a importância de NCz\$ 4,66 (Cr\$ 4.669.112,00), no exercício de 1984, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 26 de abril de 1989.

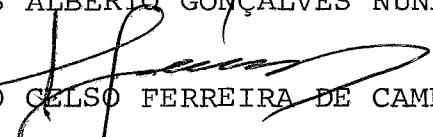

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

27 ABR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11.041/000.166/87-81

RECURSO Nº: 93.678

ACÓRDÃO Nº: 101-78.559

RECORRENTE Nº: SEIVA COMERCIAL AGROPECUÁRIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

SEIVA COMERCIAL AGROPECUÁRIA LTDA., qualificada nos autos, foi autuada (fls. 34/36) pelas seguintes infrações:

Exercício de 1983, ano-base de 1982:

Omissão de receitas, decorrente de vendas sem expedição de notas fiscais (RIR/80, art. 181 e 396), em período em que declarou o imposto por lucro presumido, no valor de Cr\$ 3.817.233, propiciando a tributação do lucro líquido (50%) de Cr\$ 1.908.416

Exercício de 1984, ano-base de 1983:

Omissão de receitas financeiras auferidas a título de Juros Ativos e Descontos, em período em que declarou o imposto com base em lucro presumido. Omissão:

Cr\$ 10.858.398 - Lucro líquido sujeito ao imposto (50%)...Cr\$5.429.199 (RIR/80, art. 393, I, e 396).

Exercício de 1985, ano-base de 1984:

M. 4

Acórdão nº 101-78.559

1 - Excesso de custo de mercadorias revendidas:

- a) superavaliação de estoque de mercadorias inventariadas 4.533.700
 - b) diferença apurada através de divergência entre a escrita fiscal e contábil 62.418.167
 - c) subavaliação do estoque de mercadorias inventariadas, ensejando diferimento do lucro, tributado no período seguinte, cabendo a compensação do imposto pago posteriormente.
A tributar 1.408.511
- (RIR/80, arts. 157, 163, 182 e 387, I)

- 2 - Excesso de saldo devedor da conta correção monetária, consequente da falta de registro na conta "Lucros ou prejuízos acumulados": a) da provisão para o Imposto de Renda e da Distribuição Automática de Lucros dos exercícios de 1983 e de 1984, ensejando o excesso a tributar de Cr\$ 44.453.573; b) as importâncias dos empréstimos caracterizados como distribuição disfarçada de lucros, acarretando um excesso a tributar de Cr\$ 17.155.883.
- (RIR/80, art. 172, 358, I "a" e III, e 367, V, e 370, IV, e 397, I)

A empresa impugnou a exigência alegando que o lançamento é improcedente porque todo ele baseado em presunção contrária ao princípio da reserva legal adotado na Constituição Federal e no CTN. Quanto aos fatos, alegou: a) que o valor correto do saldo em bancos em 31/12/82, é de Cr\$ 86.895,00 consoante comprovação dos lançamentos no Diário (fls. 53/54), em lugar de Cr\$ 1.933.049,00, como consta do auto de infração, ao computar os recebimentos do período-base de 1982; b) que não houve distribuição de lucros de Cr\$ 1.593.984, pois a conta Lucro ou Prejuízos Acumulados (Anexo 24 do Auto de Infração às fls. 25), não apresenta qualquer lançamento que comprove tal distribuição; c) que a receita financeira foi regularmente contabilizada e apenas não incluída na pessoa jurídica, devendo ser tributada ao coeficiente de 3,5%, na forma do que se contém na alínea "a" do § 1º, inciso I, do Dec.-lei nº 1.895/81, citando jurisprudência administrativa; d) os Anexos 22 e 23 mostram que os



valores reputados pelo autuante como superavaliação não caracterizam qualquer fonte de tributação. A chamada superavaliação porque se refere ao estoque de 31/12/83, quando a empresa ainda optara pelo sistema de lucro presumido, não tendo o valor das mercadorias inventariadas, por isso, nenhuma repercussão no lucro, enquanto a subavaliação do estoque de 31/10/84, como se verifica no anexo 23 do auto de infração, não espelha a realidade uma vez que a empresa, nos termos do art. 186 do RIR/80, adotava o sistema de custo médio. Também o alegado excesso de custo de mercadorias vendidas, apurado através divergência entre as escritas fiscal e contábil, quanto ao registro de compras, da ordem de Cr\$ 62.418.167, não procede porque a empresa deixara de lançar notas-fiscais, no momento oportuno, na escrita fiscal, como ocorreu com a nota-fiscal 38.880, de Ideal, Indústria de Máquinas Agrícolas S/A, no valor de Cr\$ 60.335.043,00, sendo a diferença meramente formal e sem nenhuma repercussão tributária; e) que improcede igualmente o chamado excesso de saldo devedor da conta correção monetária (item 4 do auto de infração) porque declarando com base no lucro presumido não estava obrigada a formar a provisão para o imposto de renda e porque não houve qualquer distribuição de lucros no período.

A autoridade julgadora de primeira instância deferiu parcialmente a impugnação para reconhecer que o saldo em bancos em 31/12/82 é de Cr\$ 86.895,00 em lugar de Cr\$ 1.933.049,00 e que a parcela de Cr\$ 60.335.043,00 deve ser excluída da exigência. No mais, manteve o lançamento porque: 1) em se tratando de tributação com base em lucro presumido, o art. 397 do RIR/80 prevê que 70% do lucro apurado é considerado automaticamente distribuído, sendo a escrituração contábil apenas para fornecer subsídio à fiscalização; 2) não se descaracteriza a omissão de receita face a escrita contábil que, no regime de tributação adotado, não tem relevância; 3) estão devidamente comprovados a superavaliação e subavaliação de estoques pelos extratos do inventário às fls. 23 e 24. O estoque final de 1983 corresponde ao inicial de 1984, ano em que o imposto foi declarado com base no lucro real, e constitui dado essencial para apuração do custo

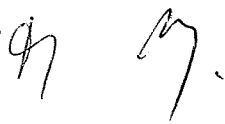


Acórdão nº 101-78.559

de mercadorias vendidas a ser informado na declaração de rendimentos da pessoa jurídica (Quadro II, item 51, do formulário I). Quanto à subavaliação do estoque em dezembro de 1984, a empresa por não adotar inventário permanente e sim inventário físico não pode adotar o sistema de custo médio, e sim avaliar as mercadorias em estoque aos últimos preços de aquisição (PN CST nº 6/79). Ademais, o art. 186 e §§ aplicam-se à indústria e não à venda de mercadorias. O valor do estoque apurado a menor no ano-base provoca o diferimento do lucro tributário, cabendo a compensação prevista no art. 171 efetuado às fls. 36.4) não procede a alegação do contribuinte de estar desobrigado nos exercícios anteriores a fazer a provisão para o imposto de renda porque o que se considera é o saldo de abertura do exercício tributado e que os lucros considerados automaticamente distribuídos também deveriam ser considerados; 5) o contribuinte não apresenta defesa sobre a apontada distribuição disfarçada de lucros, embora pleiteie o cancelamento e arquivamento do auto de infração.

Na fase recursal, a empresa persevera na tese apresentada em primeira instância, aduzindo que, apesar do disposto no art. 397, a empresa não fez a distribuição e, assim, não houve saída de Caixa; as receitas financeiras estão devidamente contabilizadas como se vê dos próprios Anexos 17 a 21, acostados à impugnação; como em 31/12/83 ainda não optara pelo regime de declaração com base em lucro presumido, o valor das mercadorias inventariadas àquela data não tem repercussão no lucro tributável e, em 31/12/84, adotara o sistema de avaliação com base no custo médio com fundamento no art. 186, § 2º, do RIR/80; diz que manter a tributação sobre o diferimento da parcela de Cr\$ 2.083.124,00 é um exagero formal; não registrou na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados o valor da provisão para o imposto de renda porque não a fez dispensado que estava dessa obrigação por adotar o regime de lucro presumido e também dos lucros automaticamente distribuídos porque não distribuíra os lucros realmente, não havendo qualquer lançamento de distribuição em sua contabilidade.

É o relatório.



Acórdão nº 101-78.559

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, o exame dos autos revela que o autuante demonstrou a materialização das infrações descritas com base em elementos concretos de convicção, não recorrendo a presunções sem autorização legal para lançar tributo.

No mérito, realmente a parcela de Cr\$ 1.593.984 não poderia figurar como "pagamentos no período" porque não representou efetiva saída de numerário.

O levantamento dos "recebimentos" e "pagamentos" do período, realizado às fls. 34-v, visa a demonstrar desvio de receitas evidenciado por pagamentos superiores aos recebimentos. Se pagara mais do que recebera é porque mantinha numerários omitidos à escrituração. Para que se configure a hipótese é preciso que os recebimentos e pagamentos sejam reais, efetivos, e não presumidos.

A empresa mantinha escrituração contábil, embora declarando o imposto com base no lucro presumido e sua contabilidade, não impugnada pela fiscalização como viciada ou imprestável, não registrou o pagamento do lucro que, para efeito de tributação das pessoas físicas dos sócios ou titular da empresa individual, o art. 397, I, do RIR/80, manda considerar automaticamente distribuído.

Até prova em contrário, não houve esse pagamento.

Assim, o total dos pagamentos (fls. 34-v e 75) fica reduzido para Cr\$ 36.221.644 (37.815.628 - 1.593.984). Como o valor

7.

dh

Acórdão nº 101-78.559

dos recebimentos fora reduzido em primeira instância para Cr\$..... 35.844.549, a omissão de receita, no exercício de 1983 é de Cr\$..... 377.095.

Tal importância gera crédito tributário (valor originário do imposto e da multa) inferior a Cz\$ 500,00, o qual "ipso facto" está cancelado pelo art. 29, inciso II, do Decreto-lei nº 2.303, de 21/11/86.

Este valor é por exercício, uma vez que o lançamento do imposto de renda é por exercício e não por processo.

As receitas financeiras foram contabilizadas, apenas não foram declaradas não caracterizando a hipótese do art. 396 do RIR/80.

A infração está tipificada no art. 728, inciso II, do RIR/80, justificando a cobrança de diferença do imposto no regime de lucro presumido calculado com base no coeficiente de 7% (RIR/80, arts. 389, 391, inciso III, modificado pelo art. 1º, I, do Dec.-lei número 1.895/81, e 392 e 393). E isto porque a empresa não havia declarado a quantia de Cr\$ 10.858.398 e assim ela deve ser adicionada ao valor constante do item 08/12 de sua declaração de rendimentos do exercício de 1984 (fls. 65).

Desta forma, a base de cálculo do lançamento será Cr\$ 760.087, excluindo-se da tributação, no exercício de 1984, a parcela de Cr\$ 4.669.112, diferença entre Cr\$ 5.429.199, base de cálculo do lançamento e Cr\$ 760.087, base correta.

A empresa estaria obrigada a realizar balanço patrimonial no início do período-base seguinte àquele em que houve excesso de receita bruta, ou seja, em 31/10/83 (RIR/80, art. 395), para iniciar escrituração contábil, se já não a estivesse adotando, como é o caso concreto. E o estoque final apurado naquela data é o estoque

7

dh

inicial em 1/11/83, início do período-base do exercício de 1985 (ver fls. 66).

Se houve, como se verifica no Q.D. nº 22 (fls. 23), superavaliação do estoque inicial, haverá conseqüentemente apropriação em excesso de custo das mercadorias vendidas suscetível de glosa para recomposição do lucro real.

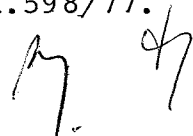
Correta, pois, a posição do fisco em glosar a parcela de Cr\$ 4.533.700.

O excesso de custo das mercadorias revendidas apurado através da divergência entre as escritas fiscal e contábil enseja igualmente redução indevida do lucro líquido, justificando a tributação da diferença apurada.

No caso concreto, a empresa logrou demonstrar em sua impugnação que a parcela de Cr\$60.335.043 fora lançada posteriormente no livro Registro de Entradas e, por isso, o julgador excluiu essa quantia da tributação, restando por comprovar a diferença de Cr\$ 2.083.124 que não pode ser dispensada de tributação pelo argumento de que seja pequena monta, uma vez que somente por disposição de lei a autoridade fiscal poderia dispensar o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141).

De acordo com o art. 14 do Dec.-lei nº 1.598/77, se a empresa não adotar registro permanente de estoque deverá considerar na determinação do custo das mercadorias revendidas o dos bens adquiridos primeiramente, isto é, aplica-se o método contábil denominado PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair).

Por este método, a saída de bens é dada pelo preços mais antigos, de modo que o custo das mercadorias em estoque será o correspondente aos preços mais recentes, como estabelece o § 2º do art. 14, do Dec.-lei nº 1.598/77.



Acórdão nº 101-78.559

A adoção do método do custo médio na avaliação dos bens em estoque só é permitida às pessoas jurídicas que adotem o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, as quais poderão no entanto, optar pelo método de avaliação aos preços mais recentes.

Em suma, se a pessoa jurídica não adotar registro permanente de estoques, o valor das mercadorias existentes no encerramento do período-base será o dos bens adquiridos mais recentemente.

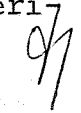
Nesse sentido, indicam a Jurisprudência Administrativa (Ac. 101-73.383, dentre outros) e a Administração Fiscal (Parecer Normativo nº 6/79).

No regime de declaração com base no lucro real, há apropriação de custo a maior num período e a menor no seguinte, acarretando postergação no pagamento de imposto, o que, nos termos do artigo 171 do RIR/80, autoriza a cobrança da correção monetária e juros de mora.

O valor do imposto de renda devido e os lucros considerados automaticamente distribuídos, por força do disposto no artigo 370, I, do RIR/80, não mais compõem o patrimônio líquido da empresa, dele devendo ser subtraídos no cálculo da correção monetária do período, se a empresa não registrou essas parcelas na conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" apurará saldo devedor de correção monetária em excesso.

De lembrar que a empresa, apesar de no período anterior adotar o regime de lucro presumido, mantinha escrituração comercial e, portanto, deveria ter contabilizado a despesa com o imposto de renda e os lucros considerados automaticamente distribuídos em "Lucros ou Prejuízos Acumulados".

Igualmente as importâncias dos empréstimos caracteri-



zados como distribuição disfarçada de lucros, nos termos do inciso V do art. 367 do RIR/80, devem ser excluídos dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal, nos termos do inciso IV do artigo 370, do citado Regulamento. E isto porque a lei considera esses valores como distribuídos e, assim, não mais compõem o patrimônio líquido suscetível de correção monetária.

Nesta linha de juízos, dou provimento parcial ao recurso, para declarar cancelado o crédito tributário referente ao exercício de 1983, nos termos do art. 29, inciso II, do Decreto-lei nº 2.303/86, e excluir da tributação a quantia de Cr\$ 4.669.112, no exercício de 1984.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.

7.