



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVE...

Sessão de 10 novembro de 19 86

ACORDÃO Nº 101-76.902

Recurso n.º 90.848 - IRPJ - EXS: DE 1983 e 1984

Recorrente JOÃO FRANCO PEREIRA (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA - MG

OMISSÃO DE RECEITA - Os valores reais de vendas de combustíveis (gasolina, álcool e diesel) não levados ao registro contábil caracterizam omissão de receita passível de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO FRANCO PEREIRA (FIRMA INDIVIDUAL):

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

Sala das Sessões (DF), em 10 de novembro de 1986.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 13 NOV 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13.661-000.037/85-87

RECURSO Nº: 90.848

ACÓRDÃO Nº: 101-76.902

RECORRENTE Nº: JOÃO FRANCO PEREIRA (FIRMA INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

Cuidam os autos, da tributação a título de Omissão de receita, de valores reais de vendas de combustíveis (gasolina, álcool e diesel), que não foram levados ao registro contábil da firma individual JOÃO FRANCO PEREIRA, nos anos-base de 1982 e 1983, exercícios de 1983 e 1984.

O Demonstrativo feito no Auto de Infração lavrado em 27 de setembro de 1985, assim especifica a irregularidade detectada:

Exercício de 1983 - Ano-base de 1982

OMISSÃO DE RECEITAS, qualificada pela não contabilização do valor real das vendas de combustíveis, conforme quadros anexos e demonstrativo a seguir:

	<u>Receita Vendas</u>		<u>Custo Merc.</u>		<u>Lucro Bruto</u>
	113.904.668		105.865.296		
	34.958.650		31.908.571		
	19.271.200		17.071.951		
	3.572.674		3.572.674		
	<u>377.892</u>		<u>377.892</u>		
Apurados às (fls. 4 e 5)	172.085.084	menos	158.796.384	igual	13.288.700
DECLARADO	166.237.853	"	159.961.383	"	6.276.470
Omissão	5.847.231	"	(1.164.999)	"	7.012.230

Acórdão nº 101-76.902

Exercício de 1984 - Ano-base de 1983

OMISSÃO DE RECEITAS, qualificada pela não contabilização do valor real das vendas de combustíveis, conforme quadros anexos e demonstrativo a seguir:

	<u>Receita Vendas</u>		<u>Custo Mercad.</u>	<u>Luc. Brut.</u>
	174.957.200		162.545.350	
	72.693.250		65.889.295	
	39.377.900		34.442.470	
	*6.747.346		6.747.346	
	647.688		647.688	
Apurado às (fls. 8 e 9)	294.423.384	menos	270.272.149	= 24.151.235
DECLARADO	286.666.332	"	273.726.638	= 12.939.694
Omissão	7.757.052	"	(3.454.489)	= 11.211.541

Impugnando a exigência fiscal a interessada alegou às fls. 17/19, em resumo, o seguinte:

- não haver em momento algum deixado de observar os princípios de contabilidade geralmente aceitos na elaboração dos registros de seus negócios, sendo que os valores foram obtidos dos livros, registros e arquivos, oportunidade em que não foi negada nenhuma informação a agente fiscal;
- na conferência dos valores constantes dos diversos mapas elaborados no trabalho fiscal, verifica-se a forma simplista com que foram demonstradas as operações havidas como não tributadas, deixando faltar elementos importantes para a verificação de sua veracidade, primeiro, porque não foi levado em consideração fator importante, quando da conclusão das quantidades vendidas, e, segundo, por não constar do Auto a imprescindível tabela de preços de que se teria valido para a comercialização de suas mercadorias, havendo o fisco afirmado que "em virtude da dificuldade de se apurar o valor real da venda dos lubrificantes e outros, foi considerado, para efeito do Auto de Infração, o valor das vendas igual ao preço de custo";
- assim, é de se estranhar não tenha sido demonstrado o preço de comercialização das mercadorias, quando é mais que sabido o perfeito controle que tem a Petrobrás sobre esses preços, a partir do tabelamento originário do CNP;

Acórdão nº 101-76.902

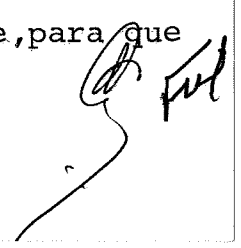
- a ausência de tais tabelas de preços nos documentos constantes do Auto de Infração, torna impossível a sua conferência e verificação, cerceando de tal modo a defesa;
- o outro fator importante refere-se às espécies de mercadorias comercializadas, que são produtos voláteis, os quais, se se evaporam de forma natural nos veículos deles abastecidos, com maior intensidade vaporizam nas bombas de serviços, ou na armazenagem, afora outras perdas possíveis, como vazamentos nos tanques de armazenagem, estas pequenas quantidades e só perceptíveis com o correr dos anos;
- de todo modo, nunca deveria deixar de ser considerado o percentual de evaporação, tecnicamente admitido, de 5% para as quantidades comercializadas, sob pena de tributar-se receita nunca realizada, fazendo carrear para os cofres públicos imposto injusto e indevido, porque incidente sobre produto vaporizado.

Da informação fiscal de fls. 26, se extrai:

"Quanto ao aspecto da evaporação, o contribuinte não apresenta prova justificável e suficiente. Em anexo, colocamos uma xerox do mapa de controle de movimento diário datado em 15.1.86 e assinado por um representante do CNP. Os anteriores, segundo o contribuinte, foram recolhidos pelo CNP. Não tendo o contribuinte, em momento algum, utilizado do direito de registrar em sua contabilidade, conforme Portaria CN P/DIPLAN nº 439, de 14 de dezembro de 1981, devemos considerar a título de perdas por evaporação e manuseio, conforme art. 1º da Port. CNP/DIPLAN nº 66, de 12/2/81, os percentuais de 06, 04 e 0,4 para a gasolina, diesel e álcool, respectivamente".

O despacho de fls. 30v. propôs a remessa dos autos à Div. de Fiscalização, para que o autuante reformulasse os cálculos referentes a perdas por evaporação de combustíveis, conforme percentuais fixados na Port. CNP/DIPLAN 66/81, o que foi atendido às fls. 31/32, encontrando-se a quebra admitida, mediante a multiplicação da quantidade de combustível, pelos percentuais previstos. Essa quebra foi multiplicada pelo preço de venda para apurar os valores que devem ser considerados como dedutíveis.

A ação fiscal foi julgada procedente, em parte, para que



Acórdão nº 101-76.902

fossem excluídas da omissão de receitas as cifras de Cr\$..... 899.746 e Cr\$ 1.498.025, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente, referentes a quebras admitidas x preço de venda, conforme cálculo de fls. 31/32.

Ressaltou o julgador singular em sua decisão, que o contribuinte foi favorecido pelo critério adotado pelo autuante na apuração da omissão de receita que considerou o valor das vendas igual ao preço de custo, bem como, sem estoque, e cada chegada de combustível com aumento de preço. Assevera que o fisco utilizou a tabela de preços do CNP no demonstrativo das vendas dos exercícios em causa, aduzindo, no concernente ao aspecto da evaporação, que a Impugnante perde-se em alegações, juntando cópia xerográfica de MCMD, com data posterior aos exercícios fiscalizados. Entende, entretanto, que devem ser considerados os percentuais de 06,%, 04% e 0,4% respectivamente, a título de perdas de evaporação e manuseio, na movimentação da gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado' combustível (AEHC Port. CNP/DIPLAN nº 66, de 12.02.81).

Segue-se o recurso consubstanciado na petição de folhas 42/45. Em seu arrazoado entende a recorrente que alguns aspectos inerentes ao processo precisam ser analisados liminarmente, ou seja, o fisco não prova, por indícios recolhidos na escrituração ou por qualquer outro elemento de prova, a existência de omissão de receita. Pelo contrário, o processo ficou retido durante muitos meses sem julgamento, enquanto as atividades da empresa foram de vassadas pelos fiscais à procura de fatos que confirmassem o seu procedimento. O único indício disponível consiste no próprio levantamento das vendas elaborado pelo fisco, que o julgado de 1ª instância considera, implicitamente imperfeito e incorreto. Enfatiza, no concernente as perdas ou quebras de estoque obrigatoriamente computáveis nos demonstrativos das vendas, que o decisório recorrido utiliza percentuais preconizados por portaria expressamente revogada pelo CNP (Port. nº 66/81 CNP/DIPLAN), através da Port. CNP/DIPLAN nº 439/81 (fls. 22/23). Alega que tais fatos por



Acórdão nº 101-76.902

si só, elidem a exigência fiscal, baseada em cálculos sem consistência e portarias derogadas.

Quanto ao mérito aponta vários aspectos que devem ser abordados, quais sejam:

"O PROCEDIMENTO CONTÁBIL

O art. 184 do RIR/80 estabelece que as quebras e perdas ocorridas no transporte e manuseio integram o custo das mercadorias vendidas.

Por outro lado, a Legislação do IR admite o sistema de inventários periódicos, nos quais as mercadorias em estoque são avaliadas pelo custo das últimas aquisições, para atender situações onde não exista contabilidade de custos integrada e/ou controle permanente de estoque (art. 185 e 186 do RIR/80 — PN CST nº 6/69).

A recorrente utiliza o sistema de inventários periódicos, mantendo contas que registram o estoque inicial e as compras de mercadorias ocorridas no ano-base. No final do período realiza-se uma contagem física — inventário, de todos os itens do estoque, sendo as quantidades apuradas valorizadas pelos preços das compras mais recentes.

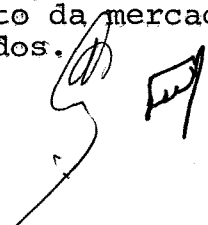
O custo das mercadorias vendidas é conhecido através da equação contábil:

ONDE $CMV = EI + C + EF$
EI = estoque inicial
EF = estoque final
C = compras

No sistema adotado, as quebras ou perdas ocorridas no manuseio e transporte dos combustíveis, não são contabilizadas diária ou mensalmente, porém, levadas diretamente ao resultado do exercício pelo montante das compras, integrando-se ao custo.

O procedimento da recorrente está de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas e tem base legal. Como as vendas são lançadas pelas quantidades de combustível efetivamente saídas pelas bombas do posto revendedor, líquidas das perdas por evaporação, o lucro bruto apurado é correto.

Ressalte-se que a valorização dos estoques foi fiscalizada e que o total das compras foi rigorosamente devassado pelo fisco que procurou os fornecedores da empresa e conferiu os dados obtidos com os registros contábeis. Logo, os itens integrantes do custo da mercadoria vendida foram exaustivamente verificados.



Acórdão nº 101-76.902

A receita de vendas apurada pelo levantamento fiscal nunca coincidiria com a receita real, uma vez que o método adotado pelo fisco não leva em conta as perdas havidas, considerando que todo combustível adquirido através das notas fiscais de entrada foi efetivamente vendido, o que não é real.

A alegação de que mesmo assim o fisco teria favorecido a recorrente é absurda, já que a venda de lubrificantes é muito pequena e, o estoque físico, a cada chegada de combustível com aumento de preço, estava sempre zerados nos anos de 1982 e 1983, porque o governo anunciava os aumentos, provocando verdadeiras "corridas" aos postos revendedores. Portanto, não se confirmam as supostas vantagens da recorrente com o procedimento utilizado para elaborar os demonstrativos da receita de vendas que embasaram a autuação.

AS NORMAS DO CNP

A Portaria CNP/DIPLAN nº 66/81, que estimava as perdas por evaporação e manuseio dos combustíveis através de percentuais fixos, foi revogada pela Port. CNP / DIPLAN nº 439/81 (fls. 22/23), passando-se a controlar os estoques dos postos revendedores através de mapas — MCMD, fiscalizados pelo CNP.

Esta portaria, ainda em vigor, autoriza a empresa a abater, no último dia de cada mês, a diferença entre o estoque contábil e o estoque físico, medido em cada tanque, de maneira que o estoque de fechamento corresponderá ao estoque medido no posto revendedor. As perdas ficariam registradas no campo 9 do mapa, em "outras saídas" (veja fls. 24, 25 e 27).

Não possuindo controle permanente de estoque ou contabilidade de custos integrada, aceitável para fins fiscais, a empresa não registrou contabilmente os MCMD, porém, conforme já foi exposto, utilizava sistema contábil equivalente e legítimo.

Portanto, improcede a alegação da decisão recorrida de que a empresa deixou de utilizar do direito de registrar contabilmente os MCMD, como justificativa para o reconhecimento das perdas e quebras de estoque através de percentuais fixos, já abandonados pelo próprio CNP, porque substantivamente divorciados da realidade.

Tendo o CNP, no uso de suas atribuições, reconhecido que a grande extensão territorial e as diversidades climáticas do país impedem a fixação de um índice geral para controle das perdas, resulta invalidado o julgado de primeira instância.

O diferencial sobre as vendas, que aparece na comparação entre os demonstrativos do fisco e os lançamentos da contabilidade, interpretados como receita omiti-

Acórdão nº 101-76.902

da, refletem apenas as quebras e perdas de estoque, autorizadas pelo CNP e dentro de índices técnicos razoáveis.

É o relatório.

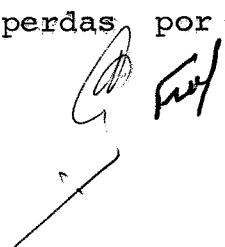
V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Conforme nos dá conta o demonstrativo que integra o Auto de Infração o fisco encontrou uma omissão de receita qualificada pela não contabilização do valor real das vendas de combustíveis. No levantamento que fez em virtude da dificuldade de apurar o valor real da venda dos lubrificantes e outros, considerou no seu trabalho, o valor das vendas igual ao preço de custo.

Alega a recorrente que o diferencial sobre as vendas, que aparece na comparação entre os demonstrativos do fisco e os lançamentos da contabilidade interpretados como receita omitida, refletem apenas as quebras e perdas de estoque, autorizadas pelo CNP e dentro dos índices técnicos razoáveis.

Afirma ainda que utiliza o sistema de inventários periódicos mantendo contas com que registram o estoque inicial e as compras ocorridas no ano-base. No sistema adotado as quebras ou perdas ocorridas no manuseio e transporte dos combustíveis não são contabilizadas diária ou mensalmente, porém, levadas diretamente ao resultado do exercício pelo montante das compras, integrando-se ao custo, sendo que seu procedimento está de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas e têm base legal. Como as vendas são lançadas pelas quantidades de combustível efetivamente saídas pelas bombas do Posto revendedor, líquidas das perdas, por



Acórdão nº 101-76.902

evaporação, o lucro bruto apurado é correto.

Aduz que a receita de vendas apurada pelo levantamento fiscal nunca coincidiria com a receita real, uma vez que o método adotado pelo fisco não leva em conta as perdas havidas, considerando que todo combustível adquirido através das notas fiscais de entrada, foi efetivamente vendido, o que não é real.

Já a decisão recorrida assevera que o contribuinte foi favorecido pelo critério adotado pelo autuante na apuração da omissão de receita, ao considerar o valor das vendas igual ao preço de custo, bem como, sem estoque, e cada chegada de combustível com aumento de preço, afirmando que o fisco utilizou a tabela de preços do CNP no demonstrativo das vendas dos exercícios em causa. Entende que a Impugnante perde-se em alegações juntando cópia xerográfica de MCMD, com data posterior aos exercícios fiscalizados. Admitiu, entretanto que devem ser considerados os percentuais 0,6%, 0,4% e 0,4% respectivamente, a título de perdas de evaporação e manuseio, na movimentação da gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado combustível (AEHC), aplicando a Port. CNP/DIPLAN/ nº 66, de 12.02.81.

Em verdade, conforme asseverou a recorrente, a Portaria CNP/DIPLAN nº 66/81, que estimava as perdas de evaporação e manuseios dos combustíveis através de percentuais fixos, foi revogada pela Port. CNP/DIPLAN nº 439/81, passando-se a controlar os estoques dos postos revendedores através de mapas MCMD, fiscalizados pelo CNP. O sistema aí adotado autoriza o revendedor a abater, no último dia de cada mês, a diferença entre o estoque contábil e o estoque físico, medido em cada tanque, de maneira que o estoque de fechamento corresponda ao estoque medido no posto revendedor. As perdas são registradas no campo 9 do mapa, em "outras saídas".

Os quadros anexos que antecedem o demonstrativo fiscal, estão confirmar que na realidade não foi contabilizado o valor real das vendas de combustíveis no período fiscalizado. Retruca a recorrente dizendo que se forem consideradas as perdas realmente ocorridas com evaporação, o valor levado a registro contábil está



Acórdão nº 101-76.902

correto. Portanto, o ponto nodal da questão está em saber-se qual seria a perda efetiva ocorrida. O fisco utilizou-se de um critério previsto numa Port. do CNP/DIPLAN, então já revogada. De outro lado, tal critério está divorciado na realidade, tanto é assim que a Port. CNP/DIPLAN nº 439/81, passou a controlar os estoques dos Postos revendedores, através de mapas MCMD, fiscalizados pelo CNP. Daí a conclusão de que se fossem admitidas perdas de evaporação maiores das que foram admitidas pela decisão recorrida, talvez não houvesse omissão de receita a tributar.

Mas, acontece que o contribuinte não se valeu do direito de fazer a medição do seu estoque físico de combustíveis nas épocas certas para apurar as perdas reais, conforme faculta a Port. CNP/DIPLAN nº 439/81.

Diante disso entendemos que a decisão recorrida ao aplicar o critério previsto na Port. CNP/DIPLAN nº 66/81, ou seja, estimar as perdas de evaporação e manuseio através de percentuais fixos, procurou sanar uma omissão do próprio contribuinte, na tentativa de ajustar os valores das receitas não contabilizadas, o que de certo modo veio atender em parte os reclamos da empresa, não porém da forma como pleiteara. A verdade é que valeu-se de percentuais fixados numa Port. já revogada, para favorecer o contribuinte e não para agravar a exigência.

Por todo o exposto, e considerando mais o que dos autos consta, voto pela negativa de provimento do recurso.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.