



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000014/92-18
Recurso nº : 109.792
Matéria : IRPJ - EX. 1987 a 1990
Recorrente : AGROPÉU - AGROINDUSTRIAL DE POMPÉU S/A.
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE (MG)
Sessão de : 03 DE DEZEMBRO DE 1996
Acórdão nº : 103-18.107

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - O artigo 181 do RIR/80 autoriza a autoridade tributária arbitrar a receita omitida com base nos recursos de caixa fornecidos à empresa pelas pessoas nele mencionadas. É indevido o lançamento que tributou a receita omitida em outro período-base que não o da efetiva integralização, com base em referências constantes das Atas da Companhia.

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A previsão de valor residual ínfimo, por si só, não justifica a glosa da despesa correspondente.

IRPJ - CUSTOS DAS MERCADORIAS REVENDA - Indevida a glosa da totalidade dos custos.

IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Na falta de sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração, a avaliação dos estoques de produtos acabados e em fabricação deve ser feita por arbitramento, com base nos percentuais previstos no artigo 187 do RIR/80. aplicados sobre o maior preço de venda do produto no período. Contudo, o tratamento fiscal adequado, nestas hipóteses é aquele preconizado nos artigos 154 e 171 do RIR/80.

JUROS DE MORA CALCULADOS PELA TRD - Incabível sua cobrança no período de fevereiro a julho de 1991.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGROPÉU - AGROINDUSTRIAL DE POMPÉU S/A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de CZ\$ 2.533.334,02; CZ\$ 1.741.570,91; CZ\$ 143.877.141,07; NCZ\$ 2.043.458,75, nos exercícios financeiros de 1987, 1988, 1989 e 1990, respectivamente, vencido nesta parte o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, bem como excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE


VILSON BIADOLA

RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MURILO RODRIGUES DA CUNHA SOARES, SANDRA MARIA DIAS NUNES, RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

3

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Recurso nº : 109.792

Recorrente : AGROPÉU - AGRO INDUSTRIAL DE POMPÉU S/A.

RELATÓRIO

AGROPÉU - AGROINDUSTRIAL DE POMPÉU S/A., qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela autoridade de primeiro grau, que indeferiu sua impugnação ao auto de infração de fis. 136/140, complementada pelo Auto de Infração de fis. 330/334.

O lançamento decorreu da ação fiscal levada a efeito na contribuinte a qual apurou as seguintes irregularidades:

1. Omissão de receita, caracterizada por integralização de capital pelos sócios sem comprovação da origem e da efetiva entrega do numerário à empresa nos exercícios de 1987 a 1990, anos-base de 1986 a 1989, respectivamente;

2. Glosa de despesa/custo indedutível nos exercícios de 1987 a 1990, anos-base de 1986 a 1989, respectivamente, por se tratar de arrendamento mercantil, cujos contratos não guardam consonância com a Lei nº 6.099/74, por possuir valor residual ínfimo;

3. Glosa de custo das mercadorias vendidas considerado indedutível, no exercício de 1989, ano-base de 1988, devido à falta de apresentação da documentação comprobatória; e,

4. Postergação do pagamento do Imposto de renda nos exercícios de 1988 a 1990, anos-base de 1987 a 1989, respectivamente, face a subavaliação dos estoques finais;

Posteriormente, em decorrência da constatação, conforme despacho proferido pela Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Divinópolis de fis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

329, de erro material a ser sanado, foi lavrado auto de infração complementar às fls. 330/334.

Este auto de infração complementar alterou a fundamentação legal do lançamento constante do item 4 - Postergação do Pagamento do Imposto de Renda - do auto de infração de fls. 136/140, somente em relação aos anos-base de 1987 e 1989, exercícios de 1988 e 1990, respectivamente, por tratarem-se, na verdade, de redução indevida de lucro, conforme lançamento constante do item 2 do auto de infração de fls. 330/334 (Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Subavaliação de Estoque Final).

Em consequência do agravamento da exigência foi reaberto prazo para impugnação em relação à matéria modificada.

Inconformada com a exigência fiscal, a autuada apresentou, tempestivamente, impugnação de fls. 144 a 162 e 345 a 359, acompanhada dos documentos de fls. 163 a 321, alegando, em síntese, o que segue:

Omissão de receita (Item 1):

- que a regra contida no artigo 181 do RIR/80, além de excetuar a singela operação de aumento de capital, excepciona literalmente às sociedades anônimas, que é o caso da autuada, através da expressão "sócios de sociedade não anônima";

- ainda assim, a sua situação não se enquadraria no citado comando legal, pois faltou a apuração do indício de omissão de receitas já que, dentre as acusações fiscais, nenhuma se refere a omissão de receitas, mas apenas com glosa de custos;

- como prova da entrega dos numerários por parte dos sócios, anexou recibos firmados pelo caixa da empresa denominados "movimento de caixa entradas" constantes das fls. 195/199, bem como dois recibos de depósitos bancários em nome da empresa de fls. 197 e 199;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

- que existe casos de aumentos de capital referentes a ingresso de sócios novos e que nenhuma das operações em questão destinavam-se a socorrer o caixa, pois possuía disponibilidade de sobra quanto das operações questionadas;

- fundamentando seu entendimento, transcreve ementa do Acórdão nº 101-76.729/86, do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como sentença proferida pela 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos (TFR);

- que o lançamento relacionado com omissão de receitas, gera como contrapartida, aumento na reserva de lucros (reserva oculta), sendo que, os seus efeitos relativo ao débito de correção monetária decorrente, não foram observados pelo autor do lançamento. Anexa às fls. 312 a 321, cópia de um auto de infração lavrado em outra empresa e transcreve a ementa do Acórdão nº 101-77.958/89, favorável a sua tese;

- argumenta, também, que tendo em vista que o Imposto de Renda incide sobre o lucro e não sobre a receita total, deverá ser aplicado o disposto no artigo 396 do RIR/80, que considera como lucro tributável apenas 50% da receita omitida. No seu entender, esse procedimento é pacificamente admitido pelo item 7.7 do Parecer Normativo CST nº 68/79, assim como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais conforme Acórdão nº 01.0419/84;

Glosa de despesa/custo - Arrendamento Mercantil (Item 2):

- que esses contratos foram regulamentados e regidos por legislação específica (Lei nº 6.099/74). Muito embora guardem algumas semelhanças com os demais contratos passíveis de celebração entre as partes (compra e venda, locação, etc.) , os contratos de arrendamento mercantil possuem sensíveis diferenças;

- que nem a Lei nº 6.099/74, nem a legislação complementar explicitou formalmente a fixação de coeficiente mínimo para o valor residual. Ao contrário, os artigos 14 e 15 da Lei, dispôs que será dedutível quando da baixa, a diferença a menor entre



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

valor contábil residual e o preço da opção. Isto deixa claro que o preço de opção pode ser menor que o valor contábil residual do bem, inexistindo vedação legal para que o mesmo seja livremente fixado entre as partes. Fundamenta seu entendimento, no Parecer CST/SRF nº 1.575 e no artigo 231, inciso II do RIR/80;

- que inexistente perda para o Fisco nas operações de leasing, pois mesmo que as despesas sejam integralmente dedutíveis para o arrendatário, constituirão receita para o arrendador, havendo, inclusive, entendimento neste sentido firmado pelo Parecer CST/SIPR nº 1.579/83;

- cita julgados judiciais no sentido de que não cabe ao fisco decidir se o valor residual é ínfimo como o propósito de descaracterizar contratos de arrendamento mercantil;

- requer, por fim, na hipótese de prevalecer a tese fiscal, seja autorizada diligência para que se apure os juros pagos e incluídos nas prestações glosadas, tendo em vista que os mesmos continuam sendo despesas dedutíveis;

Glosa de custos das mercadorias vendidas (Item 3):

- que os custos se referem ao preço de compra de mercadorias esporadicamente revendidas e que não fazem parte de sua linha fabril. Anexa como prova os documentos de fls. 166/194;

Subavaliação de estoques (Item 4):

- que o lançamento implica em mera postergação do pagamento do imposto, assim, não há que se falar em cobrança de tributo como pretende o fisco, devendo por isso ser declarada nula a exigência. Para fundamentar seu entendimento transcreve as ementas dos Acórdãos 101-73.032/82 e 103-08.101/87, ambos do Primeiro Conselho de Contribuintes;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

- que mantém contabilidade de custo integrado e coordenado com sua escrituração geral, pois os registros de custos industriais são escriturados mês a mês, conforme atesta o laudo técnico fornecido pela empresa de auditoria às fls. 163/164, bem como nos documentos anexados às fls. 210/311

Por fim, na impugnação de fls. 345/349, que contesta o lançamento contido no Auto de Infração Complementar, requer perícia contábil a fim de esclarecer:

1. se a empresa possui custo integrado, registrando regularmente com sua escrituração contábil;

2. se possuía prejuízos fiscais compensáveis com as matérias ora tributadas;

3. se existe registro de custo na contabilidade que eventualmente não foi exibido comprovação material;

4. se os custos glosados possuem comprovação documental de tudo o que está assentado em sua contabilidade.

Finalizando, requer o cancelamento do procedimento fiscal, protestando pela produção de outras provas a serem apresentadas oportunamente, caso necessário.

A autoridade julgadora de primeiro grau indeferiu o pedido de diligência e perícia, por considerá-las prescindíveis nas questões examinadas e julgou procedente a exigência contida no Auto de Infração de fls. 136 complementada pelo Auto de Infração de fls. 330, conforme decisão proferida às fls. 365/375.

No recurso a este Conselho (fls. 380/401), a contribuinte alega, em preliminar, o cerceamento de seu direito de defesa face o indeferimento desmotivado da perícia contábil requerida, que considera imprescindível para "embasar o seu argumento de que possui custo industrial integrado com a contabilidade". Para tanto, afirma que o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Julgador teria "menosprezado discricionariamente o laudo técnico do AUDITOR/CONTÁBIL responsável pela sua contabilidade ...".

Justifica a necessidade de perícia argumentando que sua escrita contábil é dotada de peças gigantescas, sendo o seu custo integrado, composto de fluxuosos itens e que eventual exibição por amostragem de um produto, poderia levar o fisco supor que estava exibindo apenas e um item em que o custo na contabilidade foi integrado.

Insistindo no pedido de perícia, ratifica os quesitos apresentados na impugnação e formula outros às fls. 383/384.

No mérito, a recorrente reedita os argumentos contidos nas peças de impugnação trazendo à colação outros julgados que passo a ler em plenário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

V O T O

Conselheiro VILSON BIADOLA, Relator

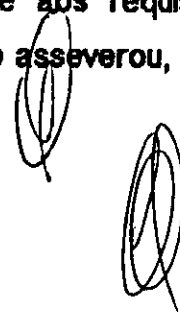
O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A recorrente suscitou preliminar de cerceamento do seu direito de defesa em virtude de a autoridade julgadora de primeiro grau ter indeferido o seu pedido de realização de perícia. Reitera a este Conselho a necessidade de realização de perícia a fim de "embasar o seu argumento de que possui custo industrial integrado com a contabilidade".

No processo administrativo fiscal da união, a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligências ou perícias requeridas. A teor do disposto no o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, tais pedidos somente são deferidos quando entendidos necessários à formação de convicção por parte do julgador.

Ao apreciar o pedido formulado pela contribuinte o julgador singular fundamentalmente, o indeferiu por ter entendido que os autos contêm os elementos necessários ao seu convencimento. Não se trata portanto de menosprezo ou arbitrariedade como alegado pela recorrente e sim de uma questão de livre formação de convicção pelo julgador.

Ademais, se a sua contabilidade atende aos requisitos da legislação comercial e fiscal, no que pertine ao custo integrado, como asseverou, nada impediu que a recorrente carresse aos autos provas dessas alegações.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

O ônus da prova é seu, o qual não deve ser transferido ao fisco, para produzir prova ou constatação de seu interesse, dele contribuinte, mediante pedido de realização de perícia.

Nada impediu que a recorrente, ao longo da lide, providenciasse os exames periciais que entendesse necessários a produzir as provas que quisesse, mesmo que um começo de provas, mesmo que por amostragem, como exemplo, demonstrando e comprovando, documentalmente, que efetivamente apurava seu custo industrial a partir da escrita contábil.

Para fazer essa comprovação não era necessário carrear toda a documentação ao processo, bastava demonstrar que sua contabilidade de fato registrava os custos de forma integrada e coordenada com o restante da escrituração, conforme estabelecido no artigo 186 do RIR/80 e definido no Parecer Normativo CST nº 06/79.

Assim, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, pelas mesmas razões, indefiro o pedido de realização de perícia, formulado pela recorrente em grau de recurso.

Passo ao mérito.

Omissão de receita - Integralização de Capital

A matéria posta em julgamento diz respeito à omissão de receita caracterizada por suprimentos de caixa sem comprovação da origem e da efetiva entrega do numerário utilizado nas integralizações de capital objeto das assembleias gerais ordinárias e extraordinárias, com fundamento legal no artigo 181 do RIR/80.

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Pelo texto transcrito verifica-se que as sociedades anônimas não foram excepcionadas da aplicação da norma como diz a recorrente. Ao contrário, a norma legal alcança às sociedades anônimas quando estabelece expressamente a presunção em relação aos suprimentos de caixa fornecidos por administradores ou pelo seu acionista controlador, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não restarem comprovadamente demonstradas.

Neste caso, embora a acusação fiscal não tenha identificado as pessoas dos supridores, é possível constatar através dos recibos denominados "movimento de caixa entradas", anexados às fls. 195/199, e pelo "Anexo 1" das declarações do IRPJ, que, de fato, se tratam de suprimentos realizados por administradores ou diretores da empresa, o que justifica, em princípio, a aplicação da norma em questão.

A recorrente também não comprova sua alegação de que existiu caso de aumento de capital decorrente de ingresso de novos sócios, ou que os supridores não eram administradores ou diretores da empresa, de modo a afastar a presunção legal.

Sobre a necessidade de prova, ainda que indiciária, da omissão de receita, este Colegiado tem adotado o entendimento expendido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que os próprios suprimentos assumem esta característica na medida que o sujeito passivo não atende os requisitos de provar a origem externa e a efetiva entrega dos recursos utilizados para suprir o caixa da empresa.

Por outro lado, examinando cuidadosamente o processo, constatei que a fiscalização considerou como omissão de receita os valores das integralizações de capital referenciadas nas Atas das Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária da empresa (fls. 55/58) e não os recursos de caixa efetivamente fornecidos pelos supridores, que é a base de arbitramento eleita pela presunção legal contida no artigo 181 do RIR/80.

Pela ata de fls. 55, verifica-se que o saldo do capital integralizado em 31.03.86 era de Cz\$ 18.729.804,00, que somada a importância de Cz\$ 50.421,00



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

referenciada na ata de fls. 56, perfaz o total de Cz\$ 18.780.225,00, coincidindo com o valor declarado em 31.12.86 (fls. 22). Logo, conclui-se que o suprimimento de Cz\$ 50.421,00 ocorreu em 1986 e não em 1987, conforme autuado.

De acordo com as atas de fls. 57 e 58, e Demonstrações das Mutações Patrimoniais de fls. 205, o suprimimento de Cz\$ 12.558.818,00 ocorreu em 1987; o de Cz\$ 38.691,00 em 1988, enquanto que os mesmos foram tributados em 1988 e 1989, respectivamente.

Em síntese, temos:

Exercício/Ano-base	Valor do Suprimimento	Valor tributado
1987/1986	50.421,56	723.100,92
1988/1987	12.558.818,00	50.421,56
1989/1988	38.691,00	12.558.818,00
1990/1989	0	38.691,00

Concluindo, dou provimento nesta parte do recurso, face a errônea identificação da base tributável.

Glosa de despesa/custo - Arrendamento Mercantil

Segundo a descrição dos fatos constante no Auto de Infração (fls. 332) a glosa se justifica porque os contratos de arrendamento mercantil não atendem as disposições da Lei nº 6.099/74, em razão do ínfimo valor residual estipulado, o que os transforma em meros contratos de compra e venda, e os respectivos dispêndios, em imobilizações.

A própria Administração Fiscal não apenas no Parecer Normativo CST nº 18/87, como em outras oportunidades expressas em pareceres daquela Coordenação, manifestou o entendimento de que o valor residual ínfimo, por si só, não justifica a glosa da despesa com arrendamento mercantil.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Este Conselho de Contribuintes, modificando entendimento anterior, passou também a considerar que o que o valor ínfimo não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, consolidando, assim jurisprudência firme e pacífica no âmbito administrativo.

Assim dou provimento nesta parte do recurso.

Glosa de Custos das mercadorias revendidas

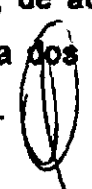
No exercício de 1989, ano-base de 1988, encontra-se declarada como Receita da Revenda de Mercadorias a importância de Cz\$ 2.055.285,00 e um custo correspondente de Cz\$ 1.222.851,00.

A glosa se refere à totalidade do custo declarado, sob o argumento de que não foram apresentados os documentos comprobatórios destes custos.

Em relação à receita, a recorrente disse que se trata de revenda de algumas mercadorias adquiridas para consumo, tais como: adubos, chaparias, utensílios, ferramentas, etc. Como Prova das suas alegações apresenta (i) cópias das notas fiscais de vendas, contendo anotação dos respectivos custos; (ii) cópias do razão onde consta o lançamento dos custos; (iii) cópias de requisições dos produtos ao almoxerifado.

Examinando tais documentos, verifica-se que se trata de produtos e peças de reposição, cuja maioria foram vendidos aos acionistas da empresa, sendo que os custos glosados foram lançados em contrapartida das contas de almoxerifado (fls. 166).

O Fisco sequer teve o trabalho de examinar esses documentos, nem os lançamentos apontados pela recorrente, preferindo seguir o caminho mais cômodo de glosar 100% (cem por cento) dos custos. Vale dizer, de acordo com o entendimento do Fisco, somente existiu a receita decorrente da venda dos produtos, mas não os custos correspondentes, o que, convenhamos, é inconcebível.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Nestas condições e tendo em vista o disposto no parágrafo 2º do artigo 678 do RIR/80, segundo o qual os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, voto no sentido de dar provimento, também, nesta parte do recurso.

Subavaliação de estoques

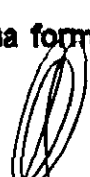
Neste item a tributação se fundamenta no fato da empresa não possuir contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração, na forma determinada pelo parágrafo 1º do artigo 186 do RIR/80, e Parecer Normativo CST nº 06/79.

A recorrente alega que mantém seus registros de custos industriais escriturados mês a mês, conforme exigido pela legislação citada. Para tanto, apresentou um Laudo Técnico elaborado pela empresa encarregada da sua auditoria (fls. 163/164), bem como carreou aos autos os documentos de fls. 210/311.

Do exame detido dos elementos presentes nos autos convenci-me de que a empresa não possuía contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração de forma a atender a legislação do imposto de renda.

Esse entendimento decorre do fato de que a ausência da escrituração foi constatada pelo autor do procedimento fiscal e corroborada pela própria recorrente em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos de 25.06.91 (fls. 68). Documento este assinado pela contadora da empresa, que no caso, é a profissional encarregada e responsável técnica pela contabilidade, conforme comprovam as declarações do IRPJ anexadas ao processo (fls. 46/54).

Além disso, não consta dos documentos anexados às fls. 210/311, um único lançamento contábil que pudesse comprovar a efetiva existência de contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração, na forma definida pelo





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

Parecer Normativo CST nº 06/79. Da forma como apresentados, tais documentos somente ratificam os esclarecimentos prestados durante a ação fiscal.

O laudo anexado às fls. 163/164, por não se conformar com os fatos e provas existentes no processo, também não merece ser acolhido neste Conselho, segundo meu entendimento.

Assim sendo, está correto o procedimento fiscal que a avaliou os estoques de produtos acabados com base no percentual de arbitramento de 70% do maior preço de venda no período-base, conforme determina o artigo 187 do RIR/80.

Entretanto, observo que a subavaliação de estoques acarreta a inexatidão quando ao período-base de competência, em face da antecipação de custos que onera o resultado da empresa no período da subavaliação dos estoques (custo apropriado a maior), porém, conseqüentemente, majora o resultado do exercício seguinte àquele de competência.

O tratamento fiscal adequado, nestas hipóteses é aquele preconizado nos artigos 154 e 171 do RIR/80.

**Art. 154 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.*

*Parágrafo único - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.**

**Art. 171 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

1 - a postergação do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

16

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

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, custos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 154.

§ 2º - O disposto no parágrafo único do artigo 154 e no parágrafo 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."

Sobre o assunto, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação emitiu dois Pareceres Normativos, definindo o que é lucro real e estabelecendo os critérios para a sua correta determinação, a serem observados tanto por parte do contribuinte como por parte do Fisco. Trata-se do PN CST nº 57/79 e do PN COSIT nº 02/96.

O Parecer Normativo COSIT nº 02/96, estabeleceu uma sequência de procedimentos necessários para a correta determinação da exigência. É o que se verifica nos tópicos a seguir transcritos:

"5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma descrita no subitem 5.2. Desta forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base da competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

1

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base de início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento do período-base subsequente, até o período-base do término da postergação;

e) deduzir do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o do término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o do término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O parágrafo 5º transcrito no item 5, determinada que a exatidão se que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento do imposto para exercício posterior do que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela do imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetivamente paga em período-base posterior.

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 as parcelas do imposto e da contribuição social que houver sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente os acréscimos relativos a juros e multas, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou contribuição social em período-base posterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

18

Processo nº : 13671.000.014/92-18

Acórdão nº : 103-18.107

postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondente, com os acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento."

Em relação ao exercício de 1988, ano-base de 1987, está correto o lançamento que deu tratamento de redução indevida do lucro real tendo em vista que no exercício seguinte a empresa apresentou prejuízo fiscal, portanto, não houve pagamento de imposto devido.

Entretanto, em relação aos exercícios de 1989 e 1990, a fiscalização não considerou os efeitos da correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base anterior (letra "e" do Item 5.3 do PN CST nº 02/96). Após os ajustes devidos, temos:

Exercício de 1989, ano-base de 1988:

• Subavaliação de estoques	136.079.446,41
• Subavaliação do período-base anterior (fls. 341).....	14.966.044,69 (-)
• Correção monetária dos valores acrescidos ao PL: 14.966.044,69 : 522,99 = 28.616,3114 OTN	
28.616,3114 x (4.790,89 - 522,99).....	<u>122.131.555,42 (-)</u>
• Saldo do ajuste.....	1.018.153,70 (-)

Exercício de 1990, ano-base de 1989:

• Subavaliação de estoques	2.078.491,47
• Subavaliação do período-base anterior (fls. 341).....	136.079,44 (-)
• Correção monetária dos valores acrescidos ao PL: 136.079.446,41 : 4.790,89 = 28.403,7927 OTN	
28.403,7927 x (6,92 x 10,9518 - 4,79089).....	<u>2.016.543,33 (-)</u>
Saldo do ajuste.....	74.131,30 (-)

Como visto, nestes exercícios, não houve postergação do pagamento de imposto nem redução indevida do lucro real.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 13671.000014/92-18
ACÓRDÃO Nº: 103-18.107**

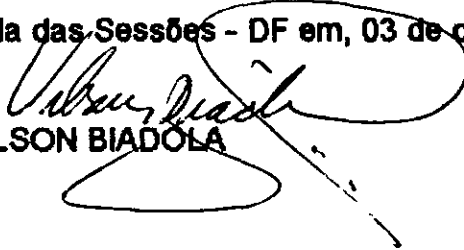
Portanto, deve ser excluída da tributação as parcelas de Cz\$ 121.113.401,72 e Ncz\$ 1.942.412,03, nos exercícios de 1989 e 1990, anos-base de 1988 e 1989, respectivamente.

Taxa Referencial Diária - TRD

No tocante aos juros de mora, é pacífico o entendimento deste Conselho que por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e no parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada, e no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 2.533.334,02, Cz\$ 1.741.570,91, Cz\$ 143.877.141,07 e Ncz\$ 2.043.458,75, nos exercícios de 1987, 1988, 1989 e 1990, respectivamente, assim como excluir da incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF em, 03 de dezembro de 1996


VILSON BIADOLA

