



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 25 de agosto de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.738

Recurso nº: 101.182 - IRPJ - EX: de 1986

Recorrente: S/A CORTUME CARIOCA

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ - DESPESAS DE ASSESSORIA - Quando a dúvida quanto ao regime de competência foi considerada superada, não mais constituindo-se em fundamento da manutenção da glosa, permanecendo apenas circunstância ligada a uma possível descaracterização da relação jurídica originária de prestação de serviço, no que concerne à documentação e ao modo de pagamento, tem-se que, a impropriedade de titulação do sujeito ativo dos recebimentos não desnatura o direito de dedução, sendo necessário apenas que se demonstre efetivamente que a despesa foi incorrida.

IRPJ - PROVISÃO PARA AJUSTE DE ESTOQUES - É irrelevante para manter a tributação ponderações sobre a complexidade dos métodos usados e/ou a existência de um referencial externo ainda mais quando a justificativa e a explicação do conceito utilizado está plenamente justificada.

IRPJ - VALOR DE MERCADO - CONCEITOS DIVERSOS PARA EFEITO COMERCIAL E PARA EFEITO DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

A expressão "valor de mercado" corresponde a conceitos diversos, e é usada com finalidade e em contextos diferentes pelo legislador, no âmbito do direito comercial - societário e para efeito de distribuição disfarçada de lucros.

Recurso provido.

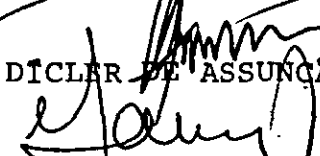
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S/A CORTUME CARIOCA.

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

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992

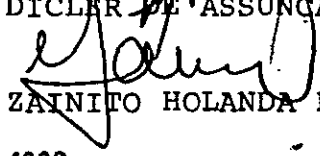

CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE


DICLEIR DE ASSUNÇÃO

- RELATOR

VISTO EM


ZAINITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSÃO DE: 15 ABR 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, VICTOR LUIS DE SELLES FREIRE, MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, SONIA NACINOVIC, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e ILCENIL FRANCO.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13709/000.028/89-81

RECURSO Nº: 101.182
ACORDÃO Nº: 103-12.738
RECORRENTE: S/A CORTUME CARIOCA

R E L A T Ó R I O

S/A CORTUME CARIOCA, qualificado na peça de fls. 07, inconformada com a decisão de fls. 409/410, que manteve parcialmente a exigência contida no item 4 e totalmente a do item 3, ambos do auto de infração que mantém este litígio, dela recorre a este Conselho com as razões que expôs:

Os Fatos:

Diz o item quatro do auto de infração que os pagamentos feitos no ano base de 1984 às empresas B.C. Comércio Ltda. e a B.F.C. Indústria e Comércio Ltda. são indedutíveis por terem sido feitos a pessoa estranha à contratada.

E o item três que a provisão constituída para "Ajuste dos Estoques ao Valor de Mercado" não é dedutível por ser apurada com falta de consistência técnica.

Da Impugnação:

As fls. 371/385, item 4 da impugnação o contribuinte demonstra a cadeia de alterações ocorridas na razão social da B.C. Química, com quem firmara contrato de prestação de serviços comerciais, para concluir que a sociedade que recebe parcela do pa

Acórdão nº 103-12.738

trimônio da sociedade cindida sucede a esta nos direitos e obrigações, razão do que, os pagamentos feitos a B.C. Química e B.F.C Indústria e Comércio Ltda. são legítimos e vinculados ao contrato existente.

As fls. 309/311, item 3 da impugnação a contribuinte protesta pela "questão de fato" que leva os estoques a terem valor de mercado inferior ao custo de aquisição. Protesta ainda, pela falta de clareza do auto de infração sobre as razões por que o fisco considera carente de consistência técnica o método utilizado pela empresa para calcular tal provisão. Requer a realização de perícia e indica seu representante para tal ato.

Da Contestação:

As fls. 359, o AFTN encarregado refuta os conceitos de valor de mercado expendidos pelo Dr. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA e trazidos como argumento de impugnação, sobre o enfoque de que os mesmos são confusos e nada esclarecem.

Sobre os documentos que instruem a cadeia de alterações da B.C. Química o fisco declara que "nada é mais confuso".

A perícia foi deferida pelo preparador do processo. - fls. 361.

As fls. 363, o laudo de perícia do representante do fisco, diz, sobre os pagamentos feitos a B.C. Química Ltda. e a B.F.C. Indústria e Comércio Ltda.; "são empresas relacionadas com o contrato de prestação de serviço em questão, sendo, portanto, dedutíveis os pagamentos".

Sobre a provisão para ajuste do valor de mercado, diz: "A provisão constituída, conforme dito acima e mostrada no anexo A se baseia no preço de venda fornecidos pelo setor de vendas, anexo C, reduzidos dos percentuais ou preços da tabela de despesas indiretas e impostos incidentes sobre as vendas, anexo B".



Acórdão nº 103-12.738

As fls. 383/385 a impugnante protesta pelo descumprimento dos termos do artigo 18 e parágrafos, do Decreto-lei nº 70.325/72.

As fls. 386/388 há o laudo do assistente técnico, complementado as fls. 391/395.

A decisão de fls. 409/410 apoiou-se no relatório de fls. 397/408 para concluir que o ajuste do valor de mercado feito pela impugnante ao observar as disposições da Lei das Sociedades Anônimas relativamente ao art. 183 parágrafo 1º, b não se harmonizou com o sistema de apuração do lucro real, contido no Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, parágrafo 4º.

Cita Hirome Higuchi e Fábio Higuchi: "As pessoas jurídicas que avaliarem os estoques de mercadorias ou produtos com base no art. 183, parágrafo 1º, letra b, da Lei nº 6.404/76, deverão ajustá-los ao valor de mercado, conforme definido em lei fiscal, no livro de apuração do lucro real".

Sobre o pagamento feito a B.F.C. Indústria e Comércio Ltda. cita:

"Ora, sendo a B.C. Química Ltda. - CGC nº 54.089.743/0001-09 a única detentora dos direitos do contrato após a cisão, como comprovam os documentos e esclarecimento apresentados pela impugnante, não caberia, por exclusão, o pagamento à B.F.C. Indústria e Comércio Ltda., empresa Holding do grupo, decorrente do mesmo contrato. Trata-se, a toda evidência, de um pagamento a pessoa estranha ao mesmo contrato".

As demais exigências foram consideradas improcedentes.

As fls. 414/432, tempestivamente, consta o recurso a este Conselho, como segue:

Que restou incontroverso, válido e eficaz o contrato com a B.C. Química mas que pela decisão, o pagamento feito

Acórdão nº 103-12.738

à B.F.C. Indústria e Comércio Ltda. sócia quotista majoritária daquela é indevido.

De se notar que o laudo do assitente técnico aponta a existência da obrigação em 1984 paga em 1985 à B.F.C. Indústria e Comércio Ltda.

Que a autoridade julgadora não nega que a despesa ocorrida é dedutível mas que, nesse caso, a dedução é vedada pela irregularidade dos documentos comprobatórios da origem da despesa e de seu pagamento.

Protesta pela circunstância de que o Código Civil veda a oposição do credor à satisfação de obrigação por terceiro e que a prestação do serviço contratado com a B.C. pela B.F.C. caracteriza precisamente o cumprimento da obrigação por terceiro e que tal dá nascimento à obrigação da recorrente a pagar pelo serviço recebido. Salaria que os documentos da prestação de serviço e do recebimento do preço foram emitidos pela B.F.C. e não pela B.C.

Sobre a dedutibilidade do ajuste ao valor de mercado, o método interpretativo adotado na decisão invoca fontes que seriam idôneas para reforçá-lo. Admitindo a idoneidade dos autores Hiromi e Fábio Higuchi, lembra que muito mais idôneo no assunto é o autor do anteprojeto da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei nº 1.598/77, JOSÉ LUÍS BULHÕES PEDREIRA de quem o conceito de valor de mercado foi utilizado na impugnação e agora, é repetido em sua observação ao parágrafo 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77:

"sempre que a lei tributária não contiver norma especial (impondo, para efeito de determinar o lucro real, ajuste do lucro líquido do exercício) prevalecerá, para efeitos fiscais, a lei comercial."

Conclui afirmando que a Lei nº 6.404/76 é, em relação aos ajustes de valores ao de mercado, lei tributária em ra

Acórdão nº 103-12.738

zão de o Decreto-lei nº 1.598/77, que a incorporou à legislação tributária, não ter ressaltado tal aspecto com norma especial.

Termina pedindo integral conhecimento do recurso e o cancelamento total do lançamento.

É o relatório.



V O T O

Dícler de Assunção, Conselheiro Relator:

Recurso tempestivo (fls. 414/439),
devendo portanto ser conhecido.

Inexistem preliminares.

Abordagem dos 2 itens ainda
controvertidos, na fase recursal, na extensão em que o estão,
consoante a ordem do recurso, segundo bem delimitados pela
Informação - Parecer - Fiscal (fls. 408) e a ementa da decisão
recorrida (fls.409), destacando-se o que já foi e o que não foi
provido:

a) Informação - Parecer - Fiscal (fls.
408) :

"Em face do exposto, deverão ser
excluídas as seguintes parcelas da base
de cálculo, conforme demonstrativo da
fls. 11:

Item 2 -

Valores pagos a maior à BC Química	
..... Cr\$	14.533.645,00
Idem	Cr\$ 57.864.972,00

Item 4 -

<u>Parte</u> dos pagamentos feitos à BC	
Química	Cr\$ 16.875.278,00

Subavaliação dos estoques
.....Cr\$ 235.537.795,00"

409):

b) Decisão de primeira Instância (fls.

" IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
- Despesas de assessorias - não
comprovado que os pagamentos decorreram
em excesso em relação ao preço
contratado, improcede a glosa;
- Provisão para ajuste dos Estoques ao
Valor de mercado - indedutível quando
não comprovado o valor de mercado
conceituado pela lei tributária;
- Despesas de assessorias - não
comprovado o vínculo do beneficiário do
pagamento ao contrato de serviço -
procedente o lançamento;
- Subavaliação de estoques - comprovado
que as importações em andamento não
influenciaram o lucro real, improcede
o lançamento." (sublinhei)

Assim, aprecio tais questões:

1. Exs. 84 e 85.Item 4 do AI (fls.7
verso e 8): indedutibilidade da
parte remanescente de débitos de
remuneração de assessoria -
orientação comercial à BC QUÍMICA
LTDA. Pagamentos a credor diverso
(BCF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.,
que também emitiu os documentos
comprobatórios dos serviços).
Distinção entre pagamento (1985)
e obrigação (dever) de pagar
(1984). Regime de competência.



O recurso orientou-se por duas vertentes, no pressuposto de que as duas perdurariam para justificar a glosa, quais sejam: (a) quanto a titularidade do prestador dos serviços e recebedor do preço dos mesmos, e, (b) quanto ao regime de competência.

Porém, equivocou-se.

A objeção quanto ao regime de competência efetivamente foi levantada (fls. 363, item 4), mas passou a ser desconsiderada como relevante no curso da ação fiscal, perdurando no entanto quanto a questão da titularidade do prestador dos serviços e recebedor dos pagamentos, consoante se vê:

Informação, fls. 359:

" Pelo que se depreende a impugnante reconhece (fls. 315) ter feito pagamento à pessoa estranha ao contrato, preferindo armar sua defesa quanto ao fato da despesa ter sido incorrida em 1984. Realmente a despesa para com a B.C. Produtos Químicos Ltda. ocorreu, porém o pagamento no valor de Cr\$ 51.877.500,00 feita a B.F.C. Indústria e Comércio Ltda é despesa indedutível pelos motivos já expostos".
(Sublinhei)

Informação, fls. 407:



" A argumentação da empresa a respeito de tratar-se de uma despesa necessária e incorrida, por isso dedutível, não pode prosperar, quando se entende que todos os gastos da contribuinte estão sujeitos a regras próprias, como vimos, sobre a regularidade dos documentos fiscais comprobatórios, a partir do que se examina se são necessários ou incorridos. Irregular o documento fiscal e o beneficiário do pagamento, não há como vincular o dispêndio ao citado contrato."

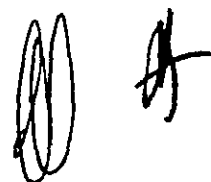
Direta ou indiretamente portanto, tem-se que a dúvida quanto ao regime de competência ou foi considerada como superada ou então passou a não mais constituir-se em fundamento (pressuposto) real para a manutenção da glosa quanto ao esse tópico.

Ressalve-se ademais, que a decisão de primeira instância, apenas adotou as razões e conclusões da informação supra (cfr. fls. 409/410).

Sob apreciação assim apenas a circunstância ligada a uma possível descaracterização da relação jurídica originária de prestação de serviços, documentação e pagamentos, de modo a justificar a glosa das despesas.

E nesse ponto, estou que a razão fica com a contribuinte, quando destaca, em blocos distintos, o seguinte (fls.418/419 e 421).

" 9. Para tanto a recorrente se



reporta,, para constar, às razões do item 4 de sua impugnação, afim de que fiquem fazendo parte integrante e complementar das presentes.

9.1. Resta, pois, saber se, porque os serviços previstos no contrato teriam sido prestados por pessoa jurídica (a BFC INDÚSTRIA E COMÉRCIO) diversa daquela figurou como parte no contrato (a BC QUÍMICA) e porque a remuneração deles, serviços, foi paga à BCF, e não à BC, haveria desvinculação desses serviços e desses pagamentos do contrato.

E a resposta é que não !

9.2. Uma obrigação contraída em contrato válido e eficaz é existente e devida nos momentos previstos na avença. Como "obrigação", nesse contexto, se devem atender as que tocam a ambas as partes, isto é, a de prestar os serviços, a cargo de uma, e a de pagar remuneração, a cargo de outra.

Ora, a prestação dos serviços e o pagamento da remuneração não são obrigações; são cumprimentos de obrigações - o que é coisa muito diferente.

Já se viu que o cumprimento da obrigação não é o evento que dá margem à dedução. O que enseja esta é o ser da obrigação devida, incorrida.

Mas, seriam desvinculadas do contrato a prestação dos serviços e o pagamento da remuneração, somente porque



prestados aqueles por pessoa jurídica?
Claro que não !

9.3. O direito Brasileiro claramente distingue os fenômenos da criação, da existência, da exigibilidade, e da extinção das obrigações.

Os três primeiros (criação, existência e exigibilidade), em matéria contratual, somente se operam entre e através das partes; apenas estas podem formar o contrato, por ele ficar vinculadas e exigir, uma da outra, o cumprimento das obrigações recíprocas.

Contudo, o cumprimento das obrigações pode ser dado, voluntariamente, por terceiros e o credor a isso não se poderá opor, salvo justo motivo (Código Civil, arts. 930, 931 e 932).

Ora, a prestação dos serviços pela BFC terá caracterizado, precisamente, cumprimento, pagamento (nomen iuris de cumprimento da obrigação) da obrigação da BC por terceiros. E, porque válida essa prestação, dá nascimento ao correlato e sinalagmático incorrimento da obrigação da recorrente de pagar remuneração.

Em suma, os serviços que teriam sido prestados pela BFC assim o foram legitimamente; e, porque consistentes no cumprimento, pela BFC, das obrigações da BC, é evidente que se vinculam ao contrato entre a Recorrente e a BC. E basta que, com a prestação dos serviços pela BFC, se torne devido o pagamento da remuneração pela



Recorrente, para que o valor respectivo possa ser deduzido como despesa, no exercício em que incorrida, independentemente de o pagamento ser efetivamente realizado após.

.....

9.4. Não serve de obstáculo ao direito da Recorrente o fato de o contrato não envolver a BFC, mas a BC. Isto porque, a par de todas as considerações até aqui tecidas, o que interessa é o incorrimento da obrigação devida, bastando que o registro desta circunstância conste dos lançamentos contábeis pertinentes, independentemente da existência de contrato escrito, conforme reconhece o fisco, no Parecer Normativo CST nº 10, de 1.985 (item 5.2).

É bom salientar que os documentos comprobatórios da prestação dos serviços e do recebimento dos pagamentos da remuneração terão sido emitidos em nome da BFC (e não da BC) provavelmente em razão do processo de reestruturação por que passaram as empresas daquele grupo, o qual está descrito no item 4, pág. 13, da impugnação. Verifica-se que o texto daquela impugnação e dos documentos a ela acostados, que, num espaço de um ano, aproximadamente, coexistiram e/ou se sucederam empresas com os nomes de BC QUÍMICA LTDA. (duas empresas), BC PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. e BCF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., que, através de



diversas operações, transferiram-se, reciprocamente, diversos bens, e direitos de seu patrimônios. Daí terá provavelmente decorrido equívoco na indicação da titular desses bens e direitos, sendo certo, de qualquer maneira, que a BCF detinha participação de 99,99% no capital da BC.

9.5 Portanto a r. decisão recorrida deve ser reformada, no particular, para o fim de cancelar-se, in totum, este item da autuação."

2. Ex.86.Item 3 do AI: indedutibilidade de provisão para ajuste dos estoques ao valor de mercado. Conceito (fiscal) e prova do valor de mercado: Lei das S.A., art. 183, § 1ª, "b", X DL. 1.598/77, arts. 60, § 4ª, 6ª e 8ª.

Nesse tópico, igualmente estou em que a razão pende para o lado da empresa, consoante suas bem lançadas razões, que, peço venia para transcrever, tal como uso fazer quando se trata de prestigiar as decisões que não merecem reforma (fls.422/432):

"(b) Item 3 da Autuação:
DEDUTIBILIDADE DA PROVISÃO PARA
AJUSTE DOS ESTOQUES AO VALOR DE
MERCADO.

10. Lendo-se a r. decisão recorrida, verifica-se que ela considera inaceitável o conceito adotado pela



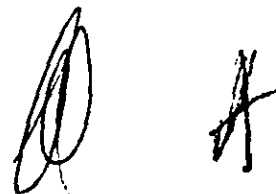
recorrente de valor de mercado para fins de constituição e dedutibilidade da provisão para o ajuste dos estoques ao valor de mercado.

Esse posicionamento da d. autoridade julgadora se lastreia em dois fundamentos - conforme se infere de sua motivação -, a saber:

- (i) o conceito de "valor de mercado" estabelecido no dispositivo da lei comercial que prevê para tal provisão não se aplicaria para fins de dedutibilidade, mas, sim, aquele do art. 60, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77; e
- (ii) não seria permitida a dedutibilidade da referida provisão senão quando os bens fossem vendidos, isto é, quando da realização efetiva da despesa ou baixa do custo.

11. Fica evidente, da própria leitura da r. decisão, que esta inspirou-se, em sua motivação, nas afirmações de HIROMI HIGUCHI E FÁBIO HIROSHI HIGUCHI ("Imposto de renda das Empresas", 15ª ed., Atlas, 1.991), exemplar do qual a recorrente tem em seu poder. Esses autores manifestam a mesma opinião da d. autoridade julgadora.

Trata-se, pois, do método interpretativo chamado, em lógica formal, de "argumento de autoridade", consistente na invocação, em abono de



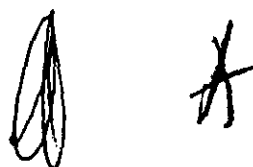
um determinado raciocínio, de fontes que, por seu notório conhecimento da matéria, seriam idôneas para reforçá-lo.

Acontece que, se idôneos são os Drs. HIROMI HIGUCHI E FÁBIO HIGUCHI, muito mais o é - data venia - JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, reputado advogado e jurista especializado em Imposto de Renda, e autor dos anteprojetos da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei nº 1.598/77. E este, em sua obra "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia" (Rio, 1989, pág. 341), afirma o seguinte:

" A) CUSTO DE AQUISIÇÃO OU VALOR DE MERCADO, O QUE FOR MENOR - Os bens realizáveis devem ser avaliados pelo custo de aquisição, salvo se o valor de mercado atual for inferior, caso em que este valor deve prevalecer.

Essa norma alternativa é assim justificada: (a) os bens realizáveis destinam-se a ser convertidos em dinheiro e não devem ser avaliado por valor superior ao de mercado na data do balanço porque esse é o limite de realização do capital neles aplicado;

(b) se o valor de mercado na data do balanço é superior ao custo de aquisição, o bem deve continuar avaliado pelo custo porque a diferença é lucro potencial, que somente deverá ser reconhecido nas contas de resultado quando realizado; (c) se o valor de mercado na data do balanço é inferior ao custo de aquisição, a sociedade



empresária sofreu perda potencial que deve - de acordo com o princípio de conservadorismo - ser reconhecida independentemente de realização."

Estes, pois, são os critérios e conceitos de que a recorrente se utilizou e submeteu à apreciação da d. autoridade julgadora nas razões de sua impugnação - às quais se reporta para que fiquem fazendo parte integrante e complementar das presentes.

12. Cumpre, agora, demonstrar que tanto a d. autoridade julgadora, como os autores por ela invocados estão data venia, errados: o conceito de " valor de mercado" e os critérios para que o ajuste do estoque a ele, mediante provisionamento, seja dedutível são aqueles da lei comercial.

12.1. Na verdade, O Decreto-lei nº 1.598/77 estabeleceu que o lucro real, base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, é determinado a partir de um instituto do Direito Comercial: o lucro líquido do exercício (NILTON LATORRACA, "Direito Tributário - Imposto de renda das Empresas", São Paulo, 1990, pág. 131). E este deve ser apurado de acordo com os preceitos da lei comercial (Decreto-lei cit., art. 6º, § 1º).

O lucro real - base de cálculo do imposto, repita-se -

"... é o lucro do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas



pela legislação tributária." (Art. 6º, caput, do decreto-lei nº 1.598/77).

Quer dizer, o lucro real só é um conceito diferente do de lucro líquido do exercício porque, para se chegar àquele, pode-se e/ou deve-se ajustar este através de adições, exclusões ou compensações, de modo que, se não houver disposição específica da lei tributária determinando o ajuste do lucro líquido do exercício, para o cálculo do lucro real, será aplicável, mesmo para este último, o procedimento da lei comercial. Ouça-se, novamente, JOSÉ LUIZ BULHÕES PEREIRA ("Imposto de renda - Pessoa Jurídica", Rio, 1979, vol. I, pág. 127):

"3. Determinação do Lucro Líquido do Exercício com Observância dos Preceitos da lei Comercial - O § 1º, in fine, do artigo 6º do DL nº 1.598/77 dispõe que o lucro líquido do exercício deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Este dispositivo integra na legislação tributária as normas da lei comercial sobre apuração do lucro. Se o lucro real é determinado mediante ajustes do lucro líquido do exercício e este deve ser apurado com observância dos preceitos da lei comercial, a inobservância desses preceitos conduz a base de cálculo diferente da estabelecida pela legislação tributária. E sempre que a lei tributária não contiver norma especial (impondo, para efeito de determinar o lucro real, ajuste do lucro líquido do



exercício) prevalecerá, para efeitos fiscais, lei comercial."

No mesmo sentido, veja-se NILTON LATORRACA (Ob. cit., págs. 131/132):

"O lucro líquido do exercício, que é o ponto de partida para determinar o lucro real, deverá ser mantido com observância dos preceitos da lei comercial.

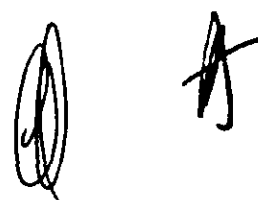
Isso significa que a escrituração do contribuinte será mantida em registros permanentes, com obediência aos princípios da contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. No livro de apuração do lucro real, deveriam ser feitos os lançamentos previstos na legislação tributária diferentemente da legislação comercial."

12.2. À luz dessas inquestionáveis lições, examinaremos, agora, o que diz a legislação tributária sobre os ajustes consistentes em exclusões do lucro líquido do exercício. Dispõe o art. 6º, § 3º, (a), do Decreto-lei nº 1.598/77:

"Art. 6º. (...)

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja



autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício."

A cláusula final da alínea (a) é de fácil justificação: se o lucro real é determinado a partir do lucro líquido, ajustando-se este para mais ou para menos de acordo com a legislação tributária, é claro que não se poderão excluir do lucro líquido valores que já foram excluídos para o cômputo desse mesmo lucro, eis que tal implicaria, a final, em duas exclusões da mesma verba. Contudo, para que os valores já computados no lucro líquido não pudessem ser excluídos, uma vez, para determinação do lucro real, seria necessário que a lei tributária expressamente determinasse sua adição àquele lucro líquido. Haveria semelhante determinação na legislação tributária, no que concerne à provisão para ajuste dos estoques ao valor de mercado ?

Não ! Pelo contrário, a lei tributária permite o registro da importância dessa provisão como custo ou despesa operacional, verbis:

"Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as despesas necessárias à formação de provisão para ajuste do custo de ativos ao valor de mercado, nos casos em que este ajuste é determinado por lei." (RIR/80, ART. 222).

Haverá **determinação legal** no sentido da



realização desse ajuste ? Há, tanto na lei comercial, como na lei tributária, verbis:

" Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

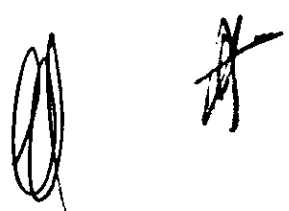
(...)

III - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;"
(Lei nº 6.404/76)

.....

" O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão, ao valor de mercado, se este for menor."
(RIR/80, art. 189)

Pergunta-se: quando e em que valor deve ser feito o cômputo dos bens do estoque. A lei tributária não contém nenhuma " norma especial" (cf. lição de BULHÕES PEDREIRA, acima citada, item 12.1.). Logo, a resposta se encontra na lei comercial. E esta. além de determinar que essa indicação seja feita no balanço (Lei nº 6.404/76, art. 183, caput, e inciso III, transcritos acima), reza o seguinte, no § 1º desse mesmo artigo:



§ 1º - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se o valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros."

12.3. Resumindo:

- (a) a determinação do lucro líquido do exercício é etapa necessária do cálculo do lucro real;
- (b) a determinação do lucro líquido deve-se fazer com observância dos preceitos da lei comercial;
- (c) o lucro real é determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais;
- (d) na ausência de norma especial relativa à apuração do lucro real, prevalecem, **mesmo para efeitos fiscais**, as prescrições da legislação comercial;

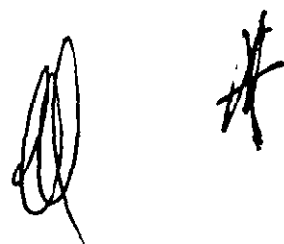


- (e) a provisão para o ajuste dos bens de estoque no valor de mercado é **exigida** pela lei comercial, que estabelece o momento (no balanço) em que ela deve ser feita e o conceito, para tal fim, de valor de mercado, no art. 183, §1ª, (b), da Lei nº 6.404/76;
- (f) a lei tributária permite o registro, como custo ou despesa operacional, do valor da provisão em foco, quando o ajuste de que ela decorre é determinado na lei - o que, já se viu, resulta da lei comercial e também da fiscal;
- (g) não há disposição da lei tributária que determine a realização da provisão em tela em momentos e valores diversos dos estabelecidos na lei comercial.

Cai, assim, por terra a argumentação da r. decisão recorrida, quando diz que a dedução do valor da provisão deve ser feita apenas quando realizada com a venda dos bens e que o valor de mercado deve ser conceituado nos termos de dispositivo da legislação aplicável à distribuição disfarçada de lucros.

12.4. Neste passo, deve-se criticar, veementemente, a argumentação dos autores HIROMI e FÁBIO HIGUCHI, quando afirmam que a distribuição disfarçada de lucros vale não só para esse efeito,

"....como também para a avaliação dos estoques porque a lei fiscal não

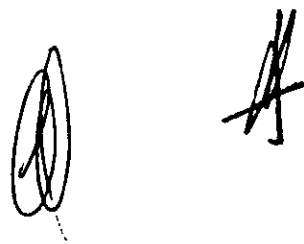


poderia jamais ter duas definições sobre o valor de mercado." (Cf. ob.cit., pág. 92).

Bem se vê que se trata de pessoas que, afeitas sem dúvidas aos meandros da legislação fiscal, não o são ao sistema jurídico pátrio, do qual o direito tributário não pode ser dissociado. É claro que a lei pode ter mais de uma definição de valor de mercado, desde que essas definições não se apliquem a uma mesma finalidade ou hipótese. Há, sob esse ângulo, que distinguir as normas genéricas (que se aplicam a quantos venham a se situar sob sua incidência, em função dos pressupostos que elas enunciam) das normas particulares, cujo conteúdo somente se aplicam a casos particulares (MIGUEL REALE, "Lições Preliminares de Direito", São Paulo, 1977, pág. 137).

Nessa linha de raciocínio, mesmo que o conceito de valor de mercado" estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.598/77 no que concerne à distribuição disfarçada de lucros fosse uma norma genérica - e não é, eis que se refere apenas a tal instituto -, ainda assim seu comando cederia à norma particular estabelecida no art. 183, § 1º, (b), da Lei 404/76, que, "para efeitos do disposto neste artigo", define "valor de mercado" de modo diverso.

Dir-se-á que a definição de "valor de mercado" do art. 60, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77 é a da lei tributária e a do art. 183, § 1º (b), da Lei 6.404/76, é da lei comercial. Mas, aí



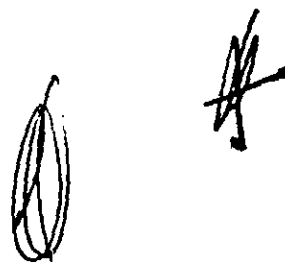
é que está: a Lei nº 6.404/76 é, especificamente em relação aos ajustes de valores de mercado, lei tributária, porque o Decret-lei nº 1.598/77 incorpora à legislação tributária todos os dispositivos da lei comercial não modificados por "norma especial" de natureza fiscal (cf. BULHÕES PEDREIRA, item 12.1., acima).

12.5. Dito isto, cabe examinar o ajuste a qual procedeu a Recorrente se justifica.

O laudo complementar do assistente técnico da recorrente demonstrou que a elaboração dos produtos objeto de sua atividade comercial - couros - exige sejam utilizadas, no processo parcelas de cerca de 10% a mais da peça elaborada. Em certos casos, como de "pelicas", essa parcela excedente chega a 40%.

Esse excesso, não incorporado ao produto elaborado, constitui "resíduo" ou "refugo", que na linguagem técnico-contábil norte-americana se chama weste material (literalmente, "material desperdiçado") e, no jargão da indústria de couros, "aparas".

Ora, tais "aparas" não têm as mesmas condições de comercialização das peças, muito maiores, de que são sobras, pelo evidente motivo de que outras indústrias também precisam de peças maiores para serem elaboradas. Em outras palavras, o mercado para as essas "aparas" é muitíssimo mais restrito do que o existente para as



peças de onde elas provém. No entanto, não fosse a determinação a respeito formulada pela legislação, elas prosseguiriam registradas pelo mesmo valor (custo) de aquisição das peças, maiores, de que são "sobras".

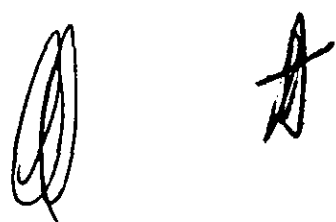
Porque essa perda, no exercício em que se dão as sobras, é apenas potencial, a lei, em homenagem ao princípio contábil do conservadorismo, determina que o ajuste, para menos, do valor das aparas se faça mediante provisionamento.

O laudo do assistente técnico da Recorrente demonstra, à sociedade, a justeza do procedimento a respeito adotado por ela.

Há, inclusive, alguns acórdãos esparsos permitindo a dedução do valor integral dessas aparas, independentemente de provisionamento, coisa que a Recorrente, em respeito ao princípio do conservadorismo, não fez.

A r. decisão recorrida afirma que a Recorrente não comprovou o valor de mercado desses bens. Ora, na realidade ela o fez, de acordo com os critérios da lei comercial - que, no caso, são os da lei fiscal, à falta de "norma especial" desta, em contrário.

Como quer que seja, é evidente que as "aparas" valem menos do que a peça inteira. Se a d. autoridade considera irrealista os valores a que chegou a Recorrente, então demonstrasse essa circunstância de fato,



fundamentadamente. O que ela não pode fazer diante da evidente circunstância apontada (i. e., de que as sobram valem menos do que a peça inteira), é simplesmente argumentar que o valor menor não é real e, por isso, deve prevalecer o valor histórico do custo de aquisições, porque isso vai de encontro a determinações expressas das leis comerciais e fiscais."

Irrelevante para manter a tributação em casos tais, ponderações sobre a complexidade dos métodos usados e\ou mesmo a existência de um referencial externo, consoante registrado no termo de DILIGÊNCIA PERICIAL (fls.363).

" Pelas planilhas de custos constantes como anexo da autuação e reforçada com novas ora apresentadas, depreende-se que a empresa SACC usa de métodos complexos para chegar ao valor de mercado de seus produtos em estoque, buscando atender as normas aplicáveis, já que não existe um referencial externo consistente para avaliação segura para os, cerca de, 500 a 800 itens de seu estoque. Criou um "T / M" para seus produtos com o peso/frequência de cada despesa sobre os tipos de produto; aplicando, como um deflator sobre os preços de venda, os percentuais encontrados, dando como resultado dessa operação o VALOR DE MERCADO ITEM POR ITEM para comparar com os mesmos itens do estoque e constituindo com a diferença a PROVISÃO.

A provisão constituída, conforme dito acima e mostrada no anexo A, se baseia

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.

no preço de venda fornecido pelo Setor de Vendas, anexo C, reduzido dos percentuais ou pesos da tabela de despesas indiretas e impostos incidentes sobre as vendas, anexo B."

A justificativa e explicação da PROVISÃO PARA AJUSTE DE ESTOQUES de que se trata, estão plenamente esclarecidas, segundo se vê às fls. 365/366:

" **PROVISÃO PARA AJUSTE DE ESTOQUE**

1. Sobre o Valor de Mercado

No ramo de curtume é habitual (costume) se trabalhar sob encomenda. Não existe a seguinte particularidade:

- para atender um pedido p.ex. de 100 m2 OR (standard) de couro, a SACC tem que produzir ca. 110 m2 de couro para poder tirar 100 m2 OR que o cliente pediu e o resto (classificações inferiores, fora de cor, etc.) vai para o estoque.

Podemos dizer que todo o estoque é composto de couros com problema de qualidade, fora de cor, etc..

A SACC não produz couro OR para o estoque.

Para conseguir vender estes estoques de qualidades inferiores e sobras de produção problemáticas, o Dptº de Vendas tenta, mediante negociação de produto no mercado de classificações inferiores (sapateiros, intermediários que vendem para o interior e não as tradicionais fábricas de sapatos que exportam e que trabalham com couro OR-standard), obter o melhor preço possível, que é obviamente bem abaixo



do couro OR e conseqüentemente tirando o impostos e despesas de vendas pode ficar abaixo do estoque contábil.

2. Sobre a Valorização do Estoque Contábil

A SACC usa o seguinte conceito:

Exemplo 31.12

Valor de estoque anterior 30.11

+ Valor Custo de fabricação (MP, MO,
DESP. F.) Dez

- Custo de Fabr. Venda-Dez
pelo TM moderado
= Vr. Estoque Final-Dez

3. Sobre o Valor "Provisão para Ajustes dos Estoques ao Valor de Mercado":

A SACC usa o seguinte conceito:

- Valor de mercado de cada produto no estoque em 31.12 (vide item 1)

Deduzidos:

- . Impostos
- . Demais despesas necessárias para a venda (comissões, fretes, margem de contribuição)
- . Margem de lucro (0% em nosso caso)
- = Estoque apurado ao valor de mercado

Obs.: Para apurar os impostos e demais despesas necessárias para avenda de % (porcentagem) sobre o valor do mercado em 31.12, a SACC usa o TM ponderado s/

[Handwritten signature] *[Handwritten mark]*

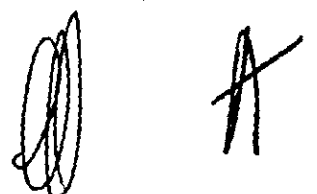
o TM ponderado de venda dos meses SEt., Out., Nov., por se tratarem de meses típicos (enquanto o mês de Dez. é um mês atípico - feriados, férias coletivas, etc.)."

Com mais riqueza de detalhes, são os dizeres do ASSISTENTE TÉCNICO da recorrente, fls. 391/393:

"2. No segmento operacional da impugnante, pode-se constatar que para a produção de um determinado número de metros quadrados de couro é necessário, no mínimo, a utilização de uma percentagem ao redor de 10% a mais desse mesmo produto. Os testes revelaram que, por exemplo, para se produzir 100 m2 de couro, a impugnante utiliza 110 m2 desse mesmo couro. Os 10 m2 excedentes constituem as chamadas aparas, que não deixam obviamente de ser um produto acabado, porém, com uma qualidade inferior ao produto principal e, por isso mesmo, imprestável àquele mercado mais exigente.

Tomando ainda o mesmo exemplo aqui citado, a Impugnante, ao apurar o seu custo de produção não leva em conta as aparas, as quais, como vimos, correspondem a um percentual de 10% custeando tal produto apenas pelos 100 m2 de couro. Portanto, essas aparas permanecem nos estoques da impugnante, valorizadas pelo mesmo valor de fabricação do produto principal.

Tendo em vista que tais aparas são vendidas como um produto de categoria inferior (ou, como denominado no



mercado de produto, de segunda), o seu preço de venda é naturalmente bem menor do que aquele do produto principal. Daí a necessidade de, ao final de cada exercício social, ajustar o valor dos mesmos estoques ao seu efetivo valor de mercado.

O mesmo ocorre com um outro produto - a pelica - porém com um percentual superior àquele de 10%, o qual gira em torno de 40%.

3. A provisão para ajuste dos estoques em questão é calculada levando em conta a diferença entre o valor de mercado das aparas (líquido dos encargos) e o valor pelo qual elas estão registradas nos livros contábeis.

Na prática, o valor de mercado dos estoques de apara (líquido dos encargos) é o resultado da multiplicação do valor médio unitário das vendas no mês de dezembro de cada ano-base pela margem de contribuição média apurada no mesmo período, a qual é reduzida pelo valor dos impostos e demais despesas necessárias de venda.

Os quadros demonstrativos apresentados nos Anexos I e II ilustrem como a impugnante, de forma consistente, tem apurado o valor da provisão para ajuste dos estoques bem como a sua margem de contribuição.

Dispõe o art. 183, § 1º, item b, da Lei 6.404 de 15/12/76. (Lei das Sociedades por Ações):



"§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;"

À luz do citado artigo e tendo em vista o critério adotado pela impugnante na apuração da provisão para ajuste dos estoques ao valor de mercado, pode-se concluir que o mesmo está de conformidade com as normas comerciais em vigor.

No que se refere à dedutibilidade para fins de Imposto de renda, estabelece o Decreto nº 85.450 de 04.12.80 (regulamento do Imposto de renda) em seu art. 189 que:

"O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão, ao valor de mercado, se este for menor (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 4º, § 6º)".

Conforme levantamento efetuado pela impugnante para determinar a provisão necessária para o ajuste dos estoques conforme se demonstra a seguir, os valores envolvidos para o período de 1983 e 1985, foram os seguintes:

	CR\$		
	1983	1984	1985
<u>PRODUTOS ACABADOS</u>			
Grupo 03 Solaria	13.279.509	-	311.756.676

04 Viras	10.115.484	157.401	120.729.424
05 Jaquetas	43.762.056	79.075.868	330.419.663
07 Correias	10.396	-	-
08 Artefatos	14.874.564	62.545.044	2.146.388
25 Peles	1.955.133	7.119.703	95.144.340
40 Óleos	844.527	-	-
41 Stahl	<u>3.740.056</u>	<u>256.108</u>	<u>2.508.004</u>
TOTAL	88.581.725	149.154.124	862.704.495
PROVISÃO CONSTITUÍDA	62.402.641	149.154.124	862.704.495
	=====	=====	=====
SOBRA	26.179.084	-	-
	=====	=====	=====
<u>PRODUTOS SEMI ACABADOS</u>			
Grupo 41 Stahl	-	4.500.193	-
	=====	=====	=====

Ante o exposto, pode-se concluir que os valores da provisão para ajustes dos estoques ao valor de mercado, contabilizados pela impugnante, se justificam sob o ponto de vista legal e atendem, outrossim, os requisitos de dedutibilidade para fim de Imposto de Renda."

A objeção de que mesmo assim a contribuinte não teria logrado comprovar, nem mesmo por intermédio do exame pericial realizado, o valor de mercado segundo o conceito fiscal (fls.406, 6º parágrafo), perde completamente o sentido porque, conforme visto:

1ª) A empresa demonstrou - comprovou -



através de método racional, os valores a que chegou, sem que a essa metodologia fosse oposta qualquer resistência mais consistente;

2ª) Não está em jogo o valor de mercado usado para a figura distinta e especialíssima da distribuição disfarçada de lucros.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, porque tempestivo, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Brasília (DF), 25 de agosto de 1.992


Conselheiro Diócler de Assunção - Relator

