



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13876.000.032/00-02
Recurso n.º : 122 007
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1992 a 1995
Recorrente : PRIMO SCHINCARIOL IND. DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S.A.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP
Sessão de : 13 de setembro de 2000
Acórdão n.º : 101-93.178

IRPJ – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS.

I - AUDITORIA DA PRODUÇÃO. TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. – O lançamento tributário, após o advento do C.T.N., resulta do exercício de Atividade Administrativa plenamente vinculada, e necessariamente deve estar conforme com a legislação de regência. A tributação, por presunção, tem que ter por base elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação, consistentes e confiáveis quanto à metodologia e parâmetros empregados. O arbitramento da produção, fundado tão somente no consumo de determinados materiais de embalagens, não se reveste dos elementos essenciais para dar respaldo ao lançamento.

I – PAGAMENTOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE. – Quando os fatos arrolados sequer constituírem indícios de omissão no registro de receitas, é recomendável o aprofundamento nas investigações. A tributação pelo Imposto de Renda deve resultar de expressa autorização legal, e o fato descrito, à época, não estava contemplado como hipótese de incidência tributária.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. MAJORAÇÃO DE CUSTOS. SUBAVALIAÇÃO DOS ESTOQUES. - Preço de venda é a soma em dinheiro que o vendedor deve receber do adquirente. A inclusão ou cobrança de acréscimo de natureza financeira, notadamente quando seu valor ou magnitude não estiver destacadamente registrado no documento emitido em razão do negócio jurídico realizado, não altera o conceito de preço de venda. Maior preço de venda, portanto, é aquele que corresponde ao montante em dinheiro recebido pelo vendedor, do adquirente de seus produtos, tenha ou não ocorrido acréscimo de natureza financeira.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO.

I - ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DO CAPITAL. – “Ex vi” do disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável, sendo defeso ao Poder Executivo, salvo nas hipóteses expressamente autorizadas pela Magna Carta, alterar a base de cálculo do Imposto de Renda através de Decreto, vedação que, aliás, é confirmada pela dicção do parágrafo 1º do artigo 97 da mencionada Lei Complementar.

II – AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES. ERRO DE CÁLCULO. – A relação existente entre o valor da UFIR em primeiro de fevereiro de 1982, e aquele determinado segundo a regra jurídica vigente à época (Lei nº 8.383/91, art. 2º, § 1º, “b”), resulta no índice de correção monetária a ser empregado para atualização dos saldos das contas patrimoniais durante o mês de janeiro daquele ano. Restabelecido o necessário equilíbrio e a neutralidade dos efeitos da correção monetária, e uma vez adotado o mesmo índice para a correção monetária dos saldos das contas, não há falar em diferença a ser tributada, correspondente a períodos subsequentes.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. REFAZIMENTO DOS CÁLCULOS. – Julgado insubsistente, em parte, o Ato Administrativo de Lançamento, devem ser refeitos os cálculos do prejuízo compensável.

PROCEDIMENTO REFLEXO - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à contribuição para o PIS, COFINS, CSLL e IRRF, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

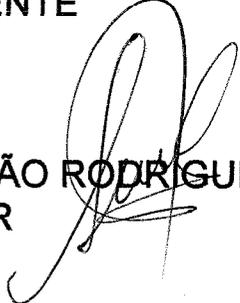
Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S.A.



ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Celso Alves Feitosa.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Produção na empresa em tela, consoante demonstrado, discriminado e caracterizado no anexo "TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO No. 02" – (doc. fls. a), que fica fazendo parte integrante do presente Auto de Infração, como se aqui transcrito estivesse.

.....
**4. CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS
SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL**

Subavaliação de estoque final de produtos acabados, majorando o custo das mercadorias, diminuindo indevidamente o lucro líquido do período-base, consoante demonstrado, discriminado e caracterizado no anexo "TERMO DE CONSTATAÇÃO Nro. 01" – item IV (doc. fls. a), que fica fazendo parte integrante do presente Auto de Infração, como se aqui transcrito estivesse.

.....
**7 – CORREÇÃO MONETÁRIA
INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA**

Falta de reconhecimento, na determinação do lucro real do exercício, da correção monetária referente à dezembro de 1991, incidente sobre adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC, tendo como beneficiária a empresa controlada PRIMO SCHINCARIOL INTERNACIONAL INC., com sede em Tortola, Ilhas Virgens Britânicas, consoante demonstrado, discriminado e caracterizado no anexo "TERMO DE CONSTATAÇÃO Nro. 01" – item II (doc. fls. a), que fica fazendo parte integrante do presente Auto de Infração, como se aqui transcrito estivesse.

.....
**8 – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO**

O contribuinte compensou em suas declarações de rendimentos valores relativos a prejuízos de exercícios anteriores que, após a fiscalização, foram reduzidos ou eliminados, conforme constante do demonstrativo de cálculo do imposto e compensações, anexo ao auto de infração."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls., foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO – Comprovadas a efetiva entrega e a origem dos valores, refutada está a presunção de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS – PAGAMENTOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE – A liquidação de débitos feita com bens e recursos não registrados na contabilidade justifica a exigência fundada em omissão de receitas.



OMISSÃO DE RECEITAS – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – CÁLCULO DA PRODUÇÃO POR ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – Correta a exigência fiscal decorrente de procedimento fiscal de Auditoria de Produção na área do IPI que, utilizando metodologia apropriada e idônea, levou em consideração dados extraídos da contabilidade do estabelecimento fiscalizado, bem como as quebras informadas espontaneamente pelo próprio sujeito passivo.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES – REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO – Não existindo imposto devido no período seguinte àquele em que ocorreu a subavaliação de estoques, não configura postergação de impostos e sim redução indevida do resultado. Em havendo recomposição pela autoridade fiscal dos estoques finais de mais de um exercício, deverá ser considerado como estoque inicial do segundo o valor do estoque final do primeiro exercício.

GLOSA DE DESPESA – GASTOS ATIVÁVEIS – O aumento de vida útil deve ser comprovado pela autoridade lançadora. Despesas de manutenção e conservação não acarretam, por si só, o aumento da vida útil do bem.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – Se, por força do regime de competência, sendo o depósito judicial um ativo da pessoa jurídica, cabe a sua atualização monetária; por outro lado, correspondendo ele a uma obrigação (passivo) que, pelo mesmo regime, deve ser atualizada monetariamente e no mesmo índice, o reflexo fiscal é nulo, não sendo lícita a tributação da receita, olvidando-se a dedutibilidade da despesa correspondente.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO – ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL – A regulamentação da Lei n.º 7.799/89, por meio do Decreto n.º 331/91, não constitui ofensa aos princípios da anterioridade e da indelegabilidade de competência quando implica a inclusão de rubricas contábeis na sistemática da Correção Monetária de Balanço.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Em virtude das diversas matérias excluídas de tributação, o valor da glosa dos prejuízos deve ser refeito, adequando-se, assim aos novos valores tributáveis que remanesceram após a decisão administrativa.

MULTA DE OFÍCIO – Nos casos de lançamento de ofício, nas hipóteses de falta de recolhimento, cabe a aplicação da multa no percentual de 100%, reduzida para 75% “ex vi” do inciso I, art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e inciso I do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01, de 07/01/97, c/c alínea “c”, inciso II do art. 106 do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – FINSOCIAL /COFINS/ CSLL/ IRFONTE.- Lavrado o auto de principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem

.....
Com a suspensão das disposições contidas nos Decretos-Leis n.º 2.445



e 2.449, ambos de 1988, pela Resolução n.º 49, de 09/10/95, do Presidente do Senado Federal (DOU de 10/10/95), insubsiste o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social, calculada com base naqueles diplomas legais.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificada dessa decisão em 13 de dezembro de 1999 (AR fls. 207), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 12 de janeiro seguinte, cujo inteiro teor é lido em Plenário (lê-se), para conhecimento por parte do demais Conselheiros.

É O RELATÓRIO

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

PAGAMENTOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE

Está consignado no “TERMO DE CONSTATAÇÃO No. 01”(Fls. 39/40):

“... a empresa detalha procedimentos de movimentação de vasilhames próprios e de terceiros, padronização, encomendas, necessidades mercadológicas apoio à clientes, alegando que na movimentação de vasilhames em questão nunca envolveram alienações fato que considera corroborado pelo “Contrato de Distribuição e Outras Avenças”, e pelo documento “Débito em Conta Corrente – DCC”.

4. No referido “DCC”, consta registros de entradas e saídas de caixas plásticas relacionadas com a empresa Marber; havendo indicação que o referido documento esteja relacionado à operação.

5. Isto posto, como a empresa em tela não logrou comprovar documentalmente todas as etapas da operação em referência, e à luz dos documentos retro citados, depreende-se que houve remessa pelo Grupo Faria/Marber Distribuidora de Bebidas Ltda. à fiscalizada, de diversas caixas plásticas vazias, a título de comodato.



6. Depreende-se também, que não houve restituição ao comodante das mesmas caixas, as quais ficaram em poder do comodatário; a quitação foi efetivada com a retirada do mesmo quantitativo de caixas, não da fiscalizada, e sim da empresa Plásticos Judiai S. A.

7. Merece ressaltar o fato de que quem assina o “Contrato de Distribuição e Outras Avenças” pela Marber Distribuidora de Bebidas Ltda. é o senhor Walter Faria (...), tudo levando a crer que a empresa faça parte do “Grupo Faria”.

8. Isto posto, como a fiscalizada autorizou ou permitiu, que a restituição das caixas plásticas vazias para o Grupo Faria/Marber se realizasse com a retirada em espécie da empresa Plásticos Judiai S. A., concluiu-se que essas caixas vazias eram de propriedade da fiscalizada, mesmo estando em Poder Plásticos Judiai S. A.

9. Todavia, a fiscalizada não consegue comprovar documentalmente a compra destas caixas, assim também como não apresenta os respectivos registros fiscais e lançamentos contábeis.

10. Por todo o exposto, presume-se que as 17.556 caixas plásticas vazias foram compradas da Plásticos Judiai S. A., pela fiscalizada, com recursos oriundos de receitas anteriormente omitidas, que não transitaram pelo caixa da empresa, razão pela qual a fiscalizada não possui a correspondente e devida contabilização da operação.”

De plano deve ficar consignado que os documentos juntados às fls. 2.282/2.313 do Processo nº 10855.002.753/95-79, comprovam que a recorrente emitiu o denominado “Relatório de Descarga de Vasilhames – N/Caminhão” e um correspondente “Pedido de Saída/Transferência de Materiais”, os quais identificam os veículos utilizados no transporte e seus respectivos condutores, para cada uma das autorizações objeto de investigação por parte da Fiscalização.



No primeiro desses documentos, ou seja, no “Relatório de Descarga de Vasilhames”, figura como cliente a empresa Plásticos Judiai S. A.. Já no segundo (“Pedido de Saída/Transferência”), o cliente identificado é a empresa Marber.

A cópia da ficha que registrou os denominados “Débitos em Conta Corrente – DCC”, tendo como cliente a empresa Marber, ficha essa que abrigava os lançamentos correspondentes à movimentação física das caixas plásticas, nos dá conta de que a empresa Marber, em 26 de julho de 1993, era detentora do crédito de 17.556 caixas plásticas, saldo esse que foi integralmente baixado no decorrer do mês de outubro daquele ano.

Como se constata, a Fiscalização, a partir da documentação exibida, **percebeu** uma “**indicação**” de que teria ocorrido movimentação física de caixas plásticas entre a recorrente e a empresa Marber; **depreendeu** que ocorreu remessa de diversas caixas plásticas pelo “Grupo Faria/Marber” a título de comodato, sem as correspondentes restituições; que, assim, a quitação de uma obrigação teria sido efetivada com a retirada do mesmo quantitativo de caixas plásticas diretamente da empresa Plásticos Judiai S. A.; e, por fim, que em razão de não haver sido comprovado tanto a aquisição quanto os correspondentes registros contábeis e fiscais das mencionadas operações, **presumiu** que a obrigação teria sido liquidada com recursos movimentados à margem da escrituração.

Os fatos arrolados não constituem, sequer, indícios de omissão no registro



de receitas. No máximo poder-se-ia admitir que a operação não teria sido adequadamente esclarecida, o que recomenda aprofundamento nas investigações.

Por outro lado, a tributação pelo Imposto de Renda deve resultar de expressa autorização legal, e o fato descrito, à época, não estava contemplado como hipótese de incidência tributária, tendo presente a regra jurídica invocada.

É entendimento assente neste Conselho que após o advento do Código Tributário Nacional, restou consagrado o princípio da legalidade para o exercício da atividade administrativa de lançamento, o que implica concluir que a tributação, tendo por base presunção de omissão no registro de receitas, somente pode subsistir quando expressamente autorizado por lei. Inexistindo dita autorização legal, cabe à Fiscalização, quando de posse de elementos indiciários da prática de atos que possam traduzir movimentação de recursos à margem da escrituração, aprofundar-se nas investigações a fim de comprovar, de forma inequívoca, que ocorreu subtração de receitas do giro normal da empresa.

Entendo que os fatos apontados pela Fiscalização, por si sós, não tipificam e muito menos comprovam que, anteriormente, tenha ocorrido omissão no registro de receitas.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

OMISSÃO DE RECEITAS

De plano cumpre registrar, por relevante, que ao contrário do



entendimento manifestado pela Fiscalização e confirmado através da decisão recorrida, a exigência de Imposto de Renda resultante do trabalho de Auditoria da Produção, não guarda qualquer relação de causa e efeito, muito menos de subordinação, com a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. O que se deve ter presente, no caso, é que ambas as exações derivam dos mesmos fatos, mas distintas são as normas legais aplicáveis, assim como diferentes são também as hipóteses de incidência descritas pela legislação que rege cada um dos mencionados tributos.

Conforme expressamente declarado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO N.º 02 (fls. 46/50); o trabalho inicialmente desenvolvido pelas autoridades lançadoras consistiu de:

“2.a) Levantamento das matérias primas, produtos acabados, produtos em elaboração, materiais de embalagens existentes em 31.12.90, 31.12.91, 31.12.92 e 31.12.93 tomando por base a escrituração do Livro Registro de Inventário, conciliando-se tais elementos com aqueles escriturados no livro “modelo 3”;

2.b) Conciliação, por amostragem, dos registros constantes do livro “modelo 3”, visando verificar a possibilidade de sua utilização para a sequência dos trabalhos, não tendo sido apurado óbice para tal;

2.c) Verificação dos insumos de cada um dos produtos conciliando-se com os Registros dos mesmos, fórmulas nominais e demais esclarecimentos obtidos no decorrer dos trabalhos;

2.d) Neste interim iniciamos um levantamento preliminar considerando os insumos malte e açúcar, quando apuramos diferenças iniciais significativas. Observados, porém, quanto ao malte os diferentes fornecedores, o rendimento de cada uma das remessas recebidas, as alterações das formulações através de aumento das quantidades de griz de milho e arroz na diferentes composições e quanto ao açúcar os fatores umidade, clima, teor de sacarose, utilização de “gludex” (açúcar adquirido sob a forma de xarope) concluímos que tal levantamento poderia não fornecer a consistência desejável ao trabalho fiscal.

Ainda em apoio à tais conclusão juntamos Auto de Infração e Imposição de Multa efetuado pelo Fisco Estadual lastreado em levantamento de tais insumos e que foi julgado insubsistente pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) órgão de Segunda instância no âmbito do Estado de São Paulo;



2.e) Resolvemos então pautar os levantamentos de produção através dos materiais de embalagens utilizados pela empresa, elementos estes, que em nosso entendimento poderiam oferecer maior consistência aos resultados finais;

Efetuamos então os levantamentos necessários considerando produto a produto aproveitando-se para tal os registros efetuados no livro "modelo 3".

2.f) Concomitantemente efetuamos verificações relativas às exportações, já indicadas no sub-ítem 1.c, e em relação as notas fiscais relativas à brindes em produtos distribuídos à funcionários, sobre as quais recaiam suspeitas de indícios de emissão de notas calçadas;

Neste trabalho não vislumbramos, em princípio, irregularidades de ordem tributária no tocante às exportações diretas e aquelas alienações à Zona Franca de Manaus, inclusive quanto à internação das mercadorias (comprovação SUFRAMA);"

Às fls. 48 a Fiscalização registra que:

"Conforme indicado no sub-ítem 2.e, havemos por bem abandonar o uso das matérias primas (insumos) e pautar nossos levantamentos pelo consumo de materiais de embalagem, e, neste direcionamento utilizamo-nos dos parâmetros, abaixo indicados:

3.a) Para cada um dos produtos utilizamo-nos de 2 (duas) mercadorias de embalagem para efetuarmos os levantamentos dos quantitativos de produção, distribuindo-os da seguinte forma:

- Produtos acondicionados em garrafas: - rótulos e rolha metálica (tampinhas);
- Produtos acondicionados em latas: - latas e tampas de latas;
- Produtos acondicionados em embalagem PET: - tampas plásticas e rótulos (não utilizamos o recipiente, já que o mesmo é fabricado pela própria empresa.

.....
3.b) Definida a diferença a ser considerada distribuimos-a dentre os meses de cada ano proporcionalmente à produção registrada de cada um dos produtos em cada um dos meses;

3.c) Para valoração decidimo-nos pela utilização dentre as tabelas de preços praticadas pela de menor preço (à vista) considerando o preço praticado no primeiro dia de cada um dos meses multiplicando-o, produto a produto, pelas diferenças obtidas na forma do sub-ítem anterior;"



Resta evidenciado, portanto, que a Fiscalização abandonou todos os elementos relacionados com as matérias primas empregadas no processo produtivo, optando por parâmetros menos complexos, de manejo mais simples, tomando apenas dois dos materiais utilizados na embalagem dos produtos, obtendo os resultados a partir do confronto entre a produção registrada e o consumo dos mencionados materiais, consideradas as perdas por quebras naturais durante as diversas fases da produção.

Na decisão proferida em Primeira Instância Administrativa, correspondente à exigência do I. P. I., cujos fundamentos integram o ato decisório de fls. 150/177 (invocação expressa às fls. 165), a autoridade “*a quo*” fez consignar (fls.199):

“A metodologia necessita principalmente de critérios objetivos e de elementos de custo que variem diretamente com a produção, cuja relação insumo/produto, material de embalagem/produto ou demais componentes de custo/produto seja evidente, bem definida, e precisamente mensurável.

Na esteira desse raciocínio, é de se notar que nem sempre os insumos oferecem maior segurança que os materiais de embalagem, para o dimensionamento da produção. As matérias primas, por exemplo, podem estar sujeitas não apenas a quebras, mas também à freqüentes variações de rendimento, muitas vezes decorrentes de fatores complexos, que inviabilizam a determinação de um índice insumo/produto que represente a realidade.

Portanto, não procede a alegação da impugnante de que o método somente admite a utilização de insumos, consistindo tal argumento em generalização equivocada.

O levantamento foi realizado considerando-se o consumo de rótulos, rolhas metálicas, latas, tampas e tampas plásticas, utilizados na produção de bebidas (refrigerantes e cerveja). As quantidades consumidas foram comparadas com a produção registrada, o que resultou nas diferenças consideradas como venda sem emissão de nota fiscal, conforme demonstrativos de fls. 3.427 a 3.583.”

Resta evidente, pois, que a Fiscalização, tomando como base tão somente elementos utilizados no acondicionamento dos produtos, considerado o volume



da produção registrada, convenceu-se de que estariam ocorrendo vendas desamparadas por notas fiscais e conseqüentes registros.

Preliminarmente deve ser analisado o critério adotado pela Fiscalização para levantamento dos elementos que permitiram concluir pela existência da alegada presunção.

Como já registrado, e textualmente afirmado pelo Fisco, as diferenças encontradas, quando confrontados alguns dos insumos utilizados no processo produtivo, notadamente malte e açúcar, foram apuradas “*diferenças iniciais significativas*”.

No entanto, devido à complexidade dos trabalhos a serem elaborados; que no entender da Fiscalização, face à incerteza da consistência desejável para a envergadura da tarefa a ser empreendida, duvidosos seriam os prováveis resultados alcançados, foram sumariamente abandonados, optando-se pela adoção de critério menos complexo, cujos resultados, por decorrência, se apresentam menos consistentes.

A jurisprudência firmada por esta Câmara, a propósito do assunto, é firme no sentido de que presunção calcada em resultados desta natureza não podem subsistir, conforme faz certo, dentre outros, o Acórdão n.º 101-89.504, de 19/03/96, assim ementada:

“ IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Não subsiste a presunção de omissão de receita operacional e nem cabe o arbitramento da receita quando constatada faltas e sobras de matérias-primas, no mesmo período base, especialmente, quando estas faltas e sobras, se compensadas entre si, desaparecem as diferenças em quilogramas e quando não apoiados em elementos seguros de prova e nem foi demonstrado qualquer indício de omissão de receita ou de inexactidão da declaração de rendimentos apresentada regularmente.”



Vale dizer, sem informações técnicas oferecidas através de perícia ou por meio de trabalho específico, onde todos ou pelo menos os parâmetros e variáveis envolvidas no processo produtivo são levados na devida conta, é correto afirmar-se que as conclusões a que chegou o Fisco não podem ser aceitas em razão de resultarem, inequivocamente, de adoção de premissas que não refletem a realidade dos fatos concretamente acontecidos.

A propósito vale aqui transcrever a ementa do Acórdão n.º 101-91.976 de 14/04/98:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Não prospera a presunção de omissão de receitas com base em auditoria de produção quando o levantamento foi baseado em dados incompletos fornecidos pelo sujeito passivo e que após realização de perícia constatou-se que o cálculo procedido pela autoridade lançadora não tem consistência e nem comprova a ocorrência do fato gerador do imposto. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro. Negado provimento ao recurso de ofício."

A consistência dos parâmetros e da metodologia utilizada para realização da denominada "Auditoria de Produção", segundo entendimento consagrado por este Conselho, é de fundamental importância, pois os resultados alcançados, como é óbvio, refletem ou inspiram grau de confiabilidade que guardam relação diretamente proporcional com aqueles elementos.

Neste sentido, dentre outros Arestos, podem ser invocados os Acórdãos de números 101-91.253, de 19/08/97 e 101-91.906, de 18/03/98, tendo o primeiro esta ementa:



“OMISSÃO DE RECEITA - LEVANTAMENTO A PARTIR DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da realidade o levantamento no qual as informações sobre as quais é aplicada a metodologia de praxe não refletem apropriadamente as nuances e circunstâncias do processo produtivo da empresa sob autoria. Recurso voluntário provido e recurso de ofício desprovido.”

A tributação por presunção, tal como ocorre no caso sob análise, requer da autoridade lançadora certo rigor técnico na coleta e análise dos elementos que darão a devida sustentação ao lançamento tributário. Não basta, por certo, que se obtenha determinadas informações e estas sejam tomadas como verdades absolutas, prescindindo de quaisquer outras investigações. É entendimento desta Câmara que:

“OMISSÃO DE REGISTRO DE RECEITAS. PRODUÇÃO. CONSUMO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTIMATIVA DA SAÍDA DE PRODUTOS ACABADOS - Excepcionados aqueles fundados em presunções legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrida omissão no registro de receitas, deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação. O arbitramento da produção, fundado apenas no consumo de determinada matéria-prima, não se reveste dos elementos essenciais para respaldar o lançamento.” (Ac. 101-86.788, de 06/07/94)

SUBAVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

Qualificada como Quarta infração apurada pela Fiscalização, encontramos a alegada majoração dos custos das mercadorias vendidas, em consequência da subavaliação dos estoques, pela subtração de valores intitulados como “adicional financeiro” do maior preço de venda verificado no período.

Em outras palavras, a recorrente avaliou os estoques de produtos acabados utilizando-se do critério fixado através do artigo 238 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, e do maior preço de venda, tomado como base de cálculo, fez subtrair parcela correspondente ao



que denominou de “adicional financeiro”, do que resultou a alegada subavaliação e, de consequência, majoração dos custos dos produtos vendidos.

A questão se resolve, portanto, com seu equacionamento que consiste, exatamente, em determinar a natureza jurídica do adicional e se o mesmo integra ou não o maior preço de venda praticado no período.

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, a autoridade julgadora monocrática fez consignar (fls. 167):

“... vê-se que o valor unitário que serviu de base para a operação de compra, portanto o preço da mercadoria vendida, incluiu o adicional financeiro. De acordo com as declarações e documentos da própria impugnante, eram praticados preços diferenciados para vendas à vista e à prazo, como é o caso das notas usadas para determinação do maior preço de venda do período. Portanto, o adicional financeiro é parte integrante e indissociável do preço das mercadorias vendidas nessa condições.

.....
Pelo que se viu, o preço pago pelo comprador inclui o adicional financeiro, não havendo, portanto, fundamento para o procedimento da contribuinte de excluí-lo na determinação de estoques de produtos acabados.”

A autoridade julgadora de primeiro grau inaceitou o argumento expendido pela pessoa jurídica autuada no sentido de que, no caso, estaria configurada a hipótese de postergação do pagamento do imposto, em razão de nos períodos subsequentes não haver sido pago qualquer quantia a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Por outro lado, reconhecendo os efeitos da subavaliação dos estoques



ocorrida no período, na composição do custo das mercadorias vendidas no período imediatamente posterior, a autoridade julgadora singular excluiu da base de cálculo do tributo, a parcela correspondente à repercussão inevitável, no mês de janeiro de 1993, da subavaliação tributada no ano de 1992.

Em seu recurso para este Conselho o sujeito passivo sustenta que o adicional de natureza financeira constou e tabela elaborada e oferecida à Fiscalização, sendo certo que um mesmo produto poderia alcançar três preços para a venda: i) um à vista; ii) outro para pagamento com prazo de sete dias; e iii) um terceiro quando o pagamento fosse fixado para quatorze dias; e que a falta de destaque do citado acréscimo não tem o condão de “desnaturar” o valor dos estoques.

Por último, assevera a recorrente:

“41. Inexiste a pretendida majoração de custo da mercadoria vendida, pois o custo do estoque, não inclui, o encargo financeiro, que é fato aleatório, imponderável, provável. Este decorre de circunstância que não pode integrar o custo, pois corresponde a ressarcimento pelo prazo de pagamento outorgado ao comprador.”

Sendo inegável que o acréscimo, conforme evidenciado e reconhecido tanto pelo Fisco quanto pela recorrente, tem natureza jurídica financeira, resta analisar se o mesmo integra ou não o denominado maior preço de venda do produto.

A legislação aplicável à espécie determina que os estoques de produtos acabados, quando a pessoa jurídica não mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, devem ser avaliados pelo correspondente a setenta por cento do **maior preço de venda**



praticado no período.

Preço é definido como a quantia em moeda ou pecúnia que o comprador deve pagar ao vendedor.

Preço de venda, para o comprador, corresponde ao preço de aquisição. E preço de aquisição, segundo De Plácido e Silva, “*in*” Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1980, vol. III, pág. 1198:

“É a soma em dinheiro a ser paga, devida ou dada pelo adquirente ao vendedor.

É o valor pecuniário da compra e venda, a ser entregue ao vendedor, que constitui a principal obrigação do comprador e se mostra elemento essencial ao contrato, que, sem êle, não se completa ou conclui.

.....
Denomina-se, também, preço de venda, em relação ao vendedor.”

Resta evidente, assim, que o preço de venda é a soma em dinheiro que o vendedor recebe do adquirente.

No caso sob comento, está expressamente reconhecido pela recorrente que uma mesma mercadoria, dependendo da opção eleita pelo adquirente para pagamento, poderia alcançar até três preços de venda.

É inegável que o maior desses preços é aquele no qual o prazo para resgate da obrigação se apresenta mais extenso, mais ampliado, em razão dos encargos financeiros cobrados pelo vendedor.



A inclusão ou cobrança de um acréscimo de natureza financeira, principalmente quando seu valor ou magnitude não está destacadamente registrado no documento emitido em razão do negócio jurídico realizado, não altera o conceito de preço de venda, ao revés, o confirma.

Assim como a recorrente adota a sistemática de estabelecer preços diferenciados para um mesmo produto, dependendo da data do pagamento, poderia ela utilizar-se de critério inverso, ou seja, estabelecer um preço paga pagamento em certa data a partir da realização do negócio, e mediante a redução de determinada parcela (desconto), obter preços menores para liquidação ou pagamento em prazo mais curto ou mesmo no ato do fechamento do contrato de compra e venda, sem que implicasse alteração do conceito de maior preço de venda.

Maior preço de venda, portanto, é aquele que corresponde ao montante em dinheiro recebido pela recorrente (vendedor) do adquirente de seus produtos, tenha ou não ocorrido acréscimo de natureza financeira.

Não merece reparos, quanto a este item, a decisão recorrida.

INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Conforme consignado às fls. 30, em data de 30 de novembro de 1991 os registros contábeis mantidos pela recorrente acusavam saldo no valor de Cr\$ 2.399.930.800,06, na conta correspondente a adiantamento para futuro aumento de capital, valor esse que não teria sofrido a devida atualização monetária, considerada a inflação ocorrida no mês de dezembro daquele mesmo ano, como



também a desvalorização da moeda verificada nos 1º e 2º semestres do ano de 1992 e durante o ano calendário de 1993.

Em face dos argumentos expendidos na fase impugnativa, a autoridade julgadora monocrática assim se manifestou:

“Na redação da Lei 7.799/89, houve por bem o legislador conferir ao Poder Executivo a capacidade de abranger elementos patrimoniais que não foram originalmente elencados, sempre respeitando o objetivo de aferir o efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os itens do patrimônio. O exercício de tal faculdade regulatória se materializou na edição do Decreto 332/91, cujo único efeito sobre a base de cálculo do tributo foi impedir sua distorção por força da desvalorização da moeda em que se exprimia.

Não procede, portanto, o apelo ao princípio da anterioridade para atacar o fundamento da exigência. Com efeito, os dispositivos contidos no Decreto 332/91 não tratam da nova incidência tributária mas de sujeição de conta à sistemática da Correção Monetária de Balanço, procedimento que não implica em oneração da carga tributária, visto que seu objetivo é sempre neutralizar os efeitos da desvalorização monetária sobre o patrimônio, no que tange tanto às origens como às aplicações de recursos.

Também é improcedente o recurso ao princípio constitucional da indelegabilidade da competência. Na hipótese sob exame não se trata de delegação do poder de legislar ao Executivo, uma vez que as regras da sistemática da Correção Monetária de Balanço encontram-se todas fixadas pelo Poder Legislativo no diploma legal em comento. De fato, o legislador, ciente do caráter geral e abstrato da norma legal, e da dificuldade de prever todas as situações particulares, presentes e futuras, deferiu ao Executivo a possibilidade de incluir na sistemática da CMB outras contas além daquelas expressamente previstas, de forma que não se vê configurada qualquer afronta ao princípio da



indelegabilidade da função entre os Poderes.”

O assunto em pauta já foi objeto de manifestação por parte deste Conselho, cabendo aqui invocar, dentre outros, o julgado cuja ementa se transcreve:

**“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL -** Havendo dúvidas quanto à efetividade ou não de notificação via postal, tendo em vista que não foi identificada no AR a pessoa que o rubricou, não há como considerar-se notificado o contribuinte.

**ADIANTAMENTOS PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL -
CORREÇÃO MONETÁRIA -** Consoante o disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional a competência tributária é indelegável, razão pela qual não pode o Poder Executivo, salvo nas hipóteses expressamente previstas na Magna Carta, alterar a base de cálculo do imposto de renda através de Decreto, como, aliás, preceitua o parágrafo 1º do artigo 97 da Lei Complementar mencionada.

Recurso provido.” (Ac. n.º 101-92.857, de 21/10/99). (Destaque da transcrição)

Ademais, a jurisprudência emanada deste Colegiado é firme no sentido de que os acréscimo à conta de Capital só estarão sujeitos à correção monetária quando efetivamente integralizados:

“NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - Não constitui fundamento para a declaração de nulidade da decisão a não realização de diligência requerida, indeferida por demonstrada a sua prescindibilidade. **CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO -
CORREÇÃO MONETÁRIA DO AUMENTO DE CAPITAL -** A correção monetária dos acréscimos a conta de capital somente será admitida a partir do momento em que os aumentos foram sendo integralizados. **CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO -
CORREÇÃO MONETÁRIA DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL -** Adiantamentos para futuro aumento de capital, enquanto não incorporados à conta, são considerados obrigações para com terceiros, classificáveis no passivo exigível. Porque mantidos fora do patrimônio líquido não passíveis de correção monetária. **DESPESAS OPERACIONAIS -
DESPESAS FINANCEIRAS - EMPRÉSTIMOS TOMADOS DE OUTRA PESSOA JURÍDICA -** São consideradas necessárias, e como tal dedutíveis, as despesas concernentes e juros



calculados sobre saldo dos empréstimos tomados de outras pessoas jurídicas em virtude de contrato de mútuo. Irrelevante ao fato de a mutuária possuir vultosos saldos de caixa à época da tomada dos empréstimos. OMISSÃO DE RECEITA - FALTA DE REGISTRO NO ESTOQUE - Diferenças apuradas em levantamento físico de estoque autoriza a presunção de vendas sem o registro da receita respectiva." (Ac. nº 105-4.109, de 19/02/90).

"PERÍCIA - A perícia não deve ser determinada quando o fato probando puder ser demonstrado pela juntada de documentos. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - ALUGUEL DESTINADO A RESIDÊNCIA DE SÓCIO - O pagamento de aluguel de imóvel destinado a residência do sócio da pessoa jurídica configura forma de remuneração por serviços prestados, e, como tal, é dedutível do lucro operacional (RIR/80, artigo 191) desde que respeitados os limites estabelecidos no artigo 236 e parágrafos, do citado regulamento. SUPRIMENTOS DE CAIXA - Não se configurando a ocorrência de suprimentos ao Caixa sem a prova de origem e efetiva entrega, improcede a presunção do desvio de receitas. CORREÇÃO MONETÁRIA - 1) na variação da correção monetária devem-se observar as regras impostas pelo artigo 347 do RIR/80, considerando-se os efeitos da inflação sobre as contas do ativo imobilizado e respectiva depreciação, amortização e exaustão e do Patrimônio Líquido 2) A tributação da correção monetariamente um período-base faz aflorar reserva oculta do lucro representada pela diferença entre a base de cálculo e o valor da provisão para o imposto de renda, a qual se constitui em parcela do patrimônio líquido suscetível também de correção monetária no período-base seguinte." (Ac. nº 101-80.755, de 19/11/90 - DOU de 08/04/91, fls. 6.348).

No particular, a decisão recorrida não merece prosperar, cabendo sua reforma.

ADIANTAMENTO PARA AQUISIÇÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, foi instituída a Unidade Fiscal de Referência – UFIR, como parâmetro de atualização monetária de valores expressos em cruzeiros na legislação tributária federal, cuja expressão monetária, para o mês de janeiro de 1992, foi determinada pela aplicação, sobre Cr\$ 126,8621, da variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor – IPC acumulado no período de fevereiro a novembro de 1991, e do Índice de Preços ao Consumidor Ampliado – IPCA de dezembro de 1991, do que resultou o fator



equivalente a Cr\$ 597,06.

Adotado o IPCA para determinação do valor da UFIR em primeiro de fevereiro de 1992 (Lei n.º 8.383/91, art. 2.º, § 1.º, “b”), chega-se ao valor de Cr\$ 736,56, ou seja, o índice de correção monetária a ser empregado para atualização dos saldos das contas patrimoniais é 0,2336.

A recorrente não se insurge contra o dever de corrigir, sustenta tão somente que:

“Não se justifica, tal como afirmado, a exigência quanto à reclamação de correção monetária a menor, decorrente de adiantamento efetuado à fornecedor. E isso porque, especificamente no caso da conta adiantamento para aquisição de bem da empresa Weg Máquinas Ltda., a transferência se deu para a conta n.º 12101.2 (Bens em Operação), no valor corrigido de Cr\$ 6.124.586,25, **isso em 31/01/92, ocasião em que utilizada a UFIR correspondente ao mês do dezembro de 1991, que importava em Cr\$ 597,06 e não o do dia 31/01/92, fixada em Cr\$ 736,56.** Não procede a glosa e, via de consequência, o questionamento, vez que as contas foram corrigidas pelo mesmo índice.” (Destques do original).

O Mapa de fls. 1.409 do processo n.º 10855.002.753/95-79, deixa claro que o saldo de abertura em 01 de janeiro de 1992 – Cr\$ 6.124.586,25 correspondia a 10.257,9076 UFIRs, e a transferência ocorrida em data de 31 de janeiro de 1992 o foi pelo mesmo valor da UFIR fixado para o mês de janeiro de 1992, ou seja, Cr\$ 597,06, quando, incorporando a inflação do próprio mês de janeiro daquele ano, deveria ter sido utilizada a operação de transferência com a adoção da UFIR pelo valor de Cr\$ 736, 56.



Resta evidente, portanto, que ao saldo da conta que registrava os adiantamentos para aquisição de bens do Ativo Imobilizado, tendo como Fornecedor a empresa Weg Máquinas Ltda., não foi adicionado o valor correspondente à desvalorização sofrida pela moeda no mês de janeiro de 1992, poder de compra cuja perda é refletida no índice utilizado para recomposição do padrão monetário.

Com razão a recorrente quando afirma textualmente:

"71. Resta claro que a partir do primeiro período, diversamente do reclamado pelo Fisco Federal, as contas do ativo e passivo se igualariam, não podendo resultar diferenças exigíveis."

Com efeito, uma vez tributada promovido o adicionamento da parcela da receita de correção monetária que deixou de ser calculada em relação ao valor incorporado ao Ativo Permanente, para efeito de cálculo da Correção Monetária do Balanço do períodos subseqüentes, deve ser levado na devida conta que o Ativo Imobilizado também sofre alteração no seu saldo, ou seja, o bem incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica deve ser seu custo elevado na mesma magnitude, com vistas à manutenção do necessário equilíbrio e a neutralidade dos efeitos da correção monetária.

Assim é que, uma vez adotado o mesmo índice para a correção monetária dos saldos das contas, não há falar em diferença a ser tributada, correspondente a períodos subseqüentes, notadamente a título de "*... diferença devidamente atualizada nos valores seguintes do 1º e 2º semestre de 1992, bem como em todo o ano-calendário de 1993,...*".



A atualização dos valores aplicados implica, inexoravelmente, reconhecer que a CORREÇÃO MONETÁRIA ATIVA irá integrar o PATRIMÔNIO LÍQUIDO, gerando, por consequência, alteração ou aumento da CORREÇÃO MONETÁRIA PASSIVA para os períodos subsequentes.

A adoção de fatores ou índices ACUMULADOS para cálculo da correção monetária significa que tudo quanto foi anteriormente tributado, passa a compor a base de cálculo do tributo em posteriores períodos de apuração.

A propósito vale invocar a jurisprudência firmada por esse Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes, através de inúmeras decisões, dentre as quais cumpre destacar:

Acórdão nº 101-76.729, de 1986:

“CORREÇÃO DE OFÍCIO DE BEM DO ATIVO - Tendo sido a correção monetária de bem do ativo permanente calculada em procedimento de ofício, em cada período, sobre o valor corrigido, cumpre excluir, nas correções dos períodos seguintes à primeira atualização, os efeitos da correção monetária anterior compreendida em cada valor a ser corrigido.”

Acórdão nº 101-80.329, de 1990:

“MATÉRIA TRIBUTADA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO - Sendo dois ou mais os exercícios financeiros abrangidos pela ação fiscal, que neles apurou infrações, a matéria tributada levantada que, realmente, repercutiria no Patrimônio Líquido no exercício subsequente, inclusive para fins de correção monetária, deve ser considerada na recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, únicos em que poderá ensejar redução da base de cálculo do tributo devido por decorrência do próprio procedimento.”

Acórdão nº 105-4.016, de 1990:

“PATRIMÔNIO LÍQUIDO (REPERCUSSÃO) - Ao efetuar a tributação da correção monetária de valores ativos da empresa, em exercícios sucessivos, deverá a fiscalização considerar o reflexo da variação monetária credora no patrimônio líquido que tal procedimento acarreta, a partir do segundo exercício tributado.”



Acórdão n.º 101-78.052, de 1988:

“PATRIMÔNIO LÍQUIDO OCULTO - Ao efetuar a tributação da correção monetária de valores do ativo permanente da empresa, em exercícios sucessivos, deverá a fiscalização considerar a correção do patrimônio líquido que tal procedimento acarreta, a partir do segundo exercício tributado.”

Acórdão n.º 101- 76.843, de 1986:

“RESERVA OCULTA - A reserva oculta aflorada em decorrência da tributação do valor da correção monetária dos prejuízos acumulados, apurada em procedimento de ofício, deve ser considerada no cálculo da correção monetária do patrimônio líquido dos exercícios seguintes, a fim de impedir a ocorrência de tributação em cascata”

Acórdão n.º 101-78.081, de 1988:

“RESERVA OCULTA - A tributação pelo Fisco da receita de correção monetária em um período-base faz aflorar uma reserva oculta de valor correspondente à diferença entre a recita omitida mais as depreciações e a provisão do imposto de renda.”

Acórdão n.º 105-5.224, de 1991:

“RESERVA OCULTA - Levantamento de omissão de valor no registro de bens do ativo imobilizado autoriza a cobrança de correção monetária credora que se estende pelos exercícios seguintes. De igual modo, no patrimônio líquido, forma-se uma reserva de lucro oculta, correspondente ao resultado da correção deduzido da provisão para o imposto, que deve ser corrigida a partir do exercício seguinte, gerando correção monetária devedora. O fisco deve considerar como valor tributável a diferença entre a correção credora e a correção devedora.”

Resta evidenciado, portanto, que tanto a Fiscalização quanto a autoridade julgadora monocrática deixaram de considerar, para efeito de tributação do verdadeiro resultado, a correção monetária devedora que aflora quando se altera o patrimônio líquido em razão da inclusão da correção monetária do imobilizado.



Quanto a este item, a decisão recorrida merece ser parcialmente reformada.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Sendo certo que o Ato Administrativo de Lançamento sob comento não tem como subsistir integralmente, imperativo se apresenta a recomposição do saldo do prejuízo compensável.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação:

- i) as parcelas correspondentes à omissão no registro de receitas;
- ii) a correção monetária dos adiantamentos para futuro aumento de capital;
- iii) a correção monetária dos adiantamentos para fornecedores, correspondentes aos períodos: primeiro e segundo semestres de 1992 e dos meses do ano calendário de 1993;
- iv) restabelecer o direito à compensação dos prejuízos, até o limite dos valores excluídos em razão desta decisão;
- v) ajustar as exigências das contribuições e do Imposto de Renda na Fonte, lançados por decorrência.

Sala das Sessões – DF, em 13 de setembro de 2000.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator