



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10480.731677/2015-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.094 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente ANTUNES PALMEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em omissão de receitas constatada a partir da apuração de diferença de estoque, notadamente quando o contribuinte demonstra conhecer os motivos da imputação e o direito ao contraditório se encontra plenamente assegurado.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. CABIMENTO. POSTULAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.

A ocorrência de omissão de receitas em montantes mensuráveis, apurados a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte em inventários físicos, enseja a tributação com base na sistemática adotada pelo contribuinte, não constituindo hipótese para o arbitramento do lucro.

O arbitramento de lucros, aliás, constitui método excepcional de tributação e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado.

DIFERENÇA DE ESTOQUES.

Constatada diferença a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido ou comprado mercadorias sem o correspondente registro contábil, caracterizando hipótese de presunção legal relativa de omissão de receita.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos reflexos, aplica-se a decisão prolatada no lançamento matriz às demais exigências.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidas as conselheiras Ester Marques Lins de Sousa e Eva Maria Los que negavam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 29/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

O presente processo administrativo é decorrente de Autos de Infração (fls. 02/55) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano calendário de 2011, acrescidos de multa agravada de 112,50% e juros Selic, em razão da presunção de omissão de receitas caracterizada em face da apuração de diferenças de estoque.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 57/72:

16) Inicialmente faz-se o registro de que, em relação ao período fiscalizado, o sujeito passivo não apresentou sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. Constatou a Fiscalização que o custo das mercadorias revendidas foi determinado com base em inventários periódicos, conforme estoques registrados nos períodos de apuração encerrados em 31/12/2010 - 31/03/2011 - 30/06/2011 - 30/09/2011 e 31/12/2011.

17) Na determinação da omissão de receita, a Fiscalização efetuou o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria,

em 04 (quatro) estabelecimentos, selecionados entre os 14 (quatorze) que estavam ativos no ano-calendário de 2011, a saber:

07.392.529/0003-09 Filial de Salvador/BA

07.392.529/0006-51 Filial de Campina Grande/PB

07.392.529/0007-32 Filial de João Pessoa/PB

07.392.529/0009-02 Filial de Maceió/AL

[...]

20) O resultado do cotejamento demonstrou a ocorrência de omissão de receitas, caracterizada pela falta de registro de compra e/ou de vendas de mercadorias, conforme consta indicado no "**Demonstrativo Analítico de Movimentação de Mercadorias**" de cada estabelecimento (DOC. 50 / 53 / 56 / 59).

21) O artigo 286 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999, define que é hipótese de omissão de receita a diferença de estoque determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas, de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, bem como, de mercadorias adquiridas para revenda pela pessoa jurídica, [...]

22) O demonstrativo "**Resumo Mensal das Omissões de Receitas**" consolida, por estabelecimento e por espécie de mercadoria, o resultado do levantamento da Fiscalização (DOC. 52 / 55 / 58 / 61).

23) Em anexo (DOC. 62) apresenta-se o "**Resumo Geral das Omissões de Receitas**", o qual consolida as omissões detectadas em todos os estabelecimentos que foram submetidos ao levantamento quantitativo por espécie.

24) A partir dos demonstrativos acima referidos, a Fiscalização apresenta nos primeiros 04 quadros a seguir o resultado mensal das omissões de receitas, consolidadas por estabelecimento. No 5º quadro está consolidada a omissão mensal de todos os estabelecimentos.

[...]

25) Registra-se que, em relação as mercadorias indicadas nos quadros abaixo, embora tenham ocorrido movimentações nos estoques, a Fiscalização não identificou nos arquivos digitais registros indicando movimentações nos períodos do levantamento, razão pela qual, estão apresentadas no final do "**Demonstrativo Analítico de Movimentação de Mercadorias**", apenas para fins de indicação dos saldos iniciais e finais dos inventários, bem como, das respectivas omissões.

[...]

26) Registra-se ainda que na determinação dos valores monetários das omissões de compras e de vendas, a Fiscalização aplicou sobre as quantidades omitidas o **preço médio** de compra ou de venda da mercadoria, respectivamente, do período de apuração (trimestre) em que ocorreu a omissão.

27) O preço médio de compra e de venda foi obtido pela divisão da **soma de valor da mercadoria** pela **soma de quantidade de mercadoria** adquirida ou vendida, em cada período de apuração (trimestre), conforme demonstrado em documento anexo (**DOC. 51 / 54 / 57 / 60**). Não foram consideradas as devoluções de compras e vendas.

28) Contudo, quando inexistentes operações de compras ou de vendas de mercadorias no período (trimestre) em que foi verificada a omissão, a Fiscalização utilizou o preço médio de períodos de apuração mais próximos, de acordo com os critérios a seguir, aplicados de forma sucessiva:

Nas omissões de Compras:

a) preço médio das compras do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão;

b) preço médio das compras do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão;

c) preço médio das vendas do trimestre da omissão;

preço médio das vendas do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão;

preço médio das vendas do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão;

f) custo do inventário do trimestre da omissão;

g) custo do inventário do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão;

h) custo do inventário do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão .

Nas omissões de vendas:

a) preço médio das vendas do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão;

b) preço médio das vendas do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão;

c) preço médio das compras do trimestre da omissão;

d) preço médio das compras do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão;

e) preço médio das compras do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão;

f) custo do inventário do trimestre da omissão;

g) custo do inventário do(s) trimestre(s) imediatamente seguinte(s) ao da omissão;

h) custo do inventário do(s) trimestre(s) imediatamente anterior(es) ao da omissão.

Dos Lançamentos Reflexos (CSLL – PIS - COFINS)

29) Com fundamento nos fatos cuja apuração serviu para a determinação das infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IRPJ, vale dizer, omissão de receitas da atividade, conforme acima demonstrada, serão efetuados os lançamentos reflexos referentes à CSLL – PIS - COFINS.

A contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 4.113/4.156). Alega, em resumo, a nulidade dos Autos de Infração por falta de motivação, violação ao artigo 142 do CTN, erro de enquadramento legal e emprego de metodologia de apuração confusa e imprecisa.

Aduz que ocorreram inconsistências e distorções insanáveis pelo fato da fiscalização ter tomado como referência apenas 4 (quatro) de 14 (quatroze) estabelecimentos.

Sustenta que as diferenças apontadas decorrem de erros na manipulação dos dados que alimentaram a planilha "Demonstrativos Analíticos de Movimentação de Mercadorias", planilha esta que, por ter sido preparada sem qualquer diligência prévia, não pode ser considerada como prova verdadeira. Esclarece também que a empresa passa por rigoroso acompanhamento por parte da fiscalização do ICMS e que não há mais espaço para as aberrantes estripulias fiscais que aponta a fiscalização. Os fornecedores deveriam ter sido diligenciados e intimados a esclarecer evidentes atipicidades em determinadas operações, o que também não foi feito.

Afirma, ainda, existir "indisfarçada ilegalidade" no lançamento de omissão de receitas de forma trimestral, quando o correto seria mensalmente, assim como que o TVF indevidamente desconsiderou o direito ao abatimento de créditos para fins de apuração do PIS e COFINS não cumulativos.

A impugnação foi julgada improcedente por meio de decisão proferida pela 10 Turma da DRJ/BHE (fls. 4.227/4.243), cuja ementa recebeu a seguinte redação:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A ciência de Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal e do Termo de Verificação Fiscal com a descrição dos fatos que deram origem ao lançamento e o acesso a todos os elementos constantes do processo, aliados à demonstração do pleno conhecimento das irregularidades contestadas na impugnação

apresentada afastam a conjectura de cerceamento do direito de defesa.

DIFERENÇA DE ESTOQUES. Constatada diferença a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido ou comprado mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário.

ARBITRAMENTO - ARGÜIÇÃO PELA IMPUGNANTE - NÃO CABIMENTO. O Fisco possui à faculdade de arbitrar o lucro do sujeito passivo quando a sua escrita fiscal se mostra imprestável. Ao reverso não cabe ao sujeito passivo argüir a necessidade do arbitramento para a constituição de créditos tributários decorrentes de ilícitos verificados pelo Fisco ao exame da escrita fiscal, ainda que esta, eventualmente, possa conter equívocos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DO DE IRPJ: PIS, CSLL, COFINS. Ressalvados os casos especiais, os lançamentos decorrentes colhem a sorte daquele que lhe deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO PARA 112,5%

Constatado que a autuada utiliza-se de sistema de processamento eletrônico de dados para registrar suas atividades econômicas e escriturar livros fiscais, e os respectivos arquivos digitais não são apresentados à fiscalização quando intimada, configura-se a hipótese de agravamento da multa de ofício.

Após cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 4.262/4.334). Reitera os argumentos de defesa e sustenta que a decisão de piso foi omissa na apreciação de todos os argumentos, o que ratifica a necessidade de cancelamento das cobranças.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Nulidade

Da leitura do recurso voluntário, nota-se que a Recorrente basicamente se concentrou em argumentos de nulidade das autuações, sob diversas alegações: (i) falta de motivação da descrição da efetiva ocorrência do fato gerador; (ii) violação ao artigo 142 do CTN; (iii) manipulação indevida dos dados, uma vez que apenas as informações de parte de suas filiais foram levadas em conta; (iv) a planilha utilizada como parâmetro seria indecifrável;

(v) o fisco, quando muito, deveria ter empregado o método de arbitramento; e (vi) o lançamento foi feito de forma excessiva, conforme exemplos que indica.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação a caracterização de omissão de receita fundamentada no artigo 286 do RIR/1999, *verbis*:

"Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei n° 9.430, de 1996, art. 41).

§ 1° Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei n° 9.430, de 1996, art. 41, § 1°).

§ 2° Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei n° 9.430, de 1996, art. 41, § 2°).

§ 3° Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei n° 9.430, de 1996, art. 41, § 3°). "

Nesses termos, a fiscalização demonstrou que a Recorrente não possuía sistema de custo integrado com a escrituração, bem como que não apresentou os documentos de controle de estoque de acordo com os padrões normativos exigidos, razão pela qual procedeu ao levantamento quantitativo na linha do que dispõe o comando legal em questão.

Mais precisamente, o fisco fez um cotejo entre as informações constantes dos registros de inventário físico que acabou sendo disponibilizada (fls. 111, 274 e seguintes) e as informações da escrituração contábil/fiscal e daí apurou diferenças que, aos olhos do referido artigo 286, de fato constituem hipótese de omissão de receitas.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após identificar diferenças de estoque em quatro dos quatorze estabelecimentos da Recorrente, constituir o crédito tributário correlato por presunção legal.

O conjunto probatório acostado aos autos, somado à descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores da infração, são suficientes para a aplicação da presunção legal de receitas omitidas, permitindo o pleno conhecimento da lide e o julgamento do recurso voluntário.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, a meu ver a motivação dos Autos de Infração está clara, explícita e congruente no TVF: *omissão de receitas por diferenças de estoque*, nos termos do *artigo 286 do RIR/99*.

Sobre a alegação de que a contribuinte não teria sido intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências constatadas no seu estoque, cabe observar o que restou certificado na decisão de piso:

[...] os termos relacionados a seguir demonstram que a autuada foi intimada e reintimada a apresentar documentos fiscais e prestar os referidos esclarecimentos sobre as divergências nos estoques:

i. Termo de Intimação Fiscal datado de 12/11/2014, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 25/11/2014, fl. 287/289 destes autos;

ii. Termo de Intimação Fiscal datado de 16/12/2014, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 18/12/2014, fl. 299/301 destes autos;

iii. Termo de Intimação Fiscal datado de 17/12/2014, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 18/12/2014, fl. 302/304 destes autos;

iv. Termo de Intimação Fiscal datado de 29/01/2015, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 03/02/2015, fl. 305/307 destes autos;

v. Termo de Intimação Fiscal datado de 29/01/2015, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 03/02/2015, fl. 308/309 destes autos;

vi. Termo de Intimação Fiscal datado de 29/01/2015, recebido pela contadora da empresa, MARIA DE FÁTIMA XAVIER DE ANDRADE, em 03/02/2015, fl. 310/311 destes autos;

[...]

Acrescenta-se que as planilhas utilizadas pela autoridade autuante foram elaboradas com dados dos estoques iniciais e finais de cada estabelecimento em cada período de apuração conforme declarado pela própria Impugnante nos livros por ela mesma escriturados e nos arquivos digitados transmitidos por ela mesma ao SPED.

Para cada estabelecimento autuado foi elaborada uma planilha denominada "DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS". Nessas planilhas foram discriminados os produtos comercializados, por operação de compra ou venda, agrupados por período de apuração, constando os saldos inicial e final em cada operação. Na última operação do período é comparado o saldo final apurado com o saldo final inventariado. Se o saldo final apurado for menor que o saldo final inventariado, a diferença equivale a omissão de compras. Se o saldo final apurado for menor que o saldo final inventariado, a diferença equivale a omissão de vendas.

Os valores monetários das omissões foram obtidos mediante a multiplicação das quantidades de produtos omitidos nas

operações de compra ou venda pelos preços médios de compra ou venda em cada período de apuração em cada estabelecimento. Exatamente como preceitua o artigo 286 do decreto nº 3.000/99 - RIR. O cálculo do preço médio de compra e venda de cada produto em cada estabelecimento foi efetuado na planilha denominada "APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO DE COMPRA E VENDA". Nessas planilhas foram discriminados os produtos comercializados por operação de compra ou venda, agrupados por período de apuração. Esses valores de preços médios foram utilizados no "DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS" onde constam os valores totais das omissões de compras e vendas por estabelecimento e por período de apuração. Esse totais foram transportados para as planilhas "RESUMO MENSAL DAS OMISSÕES DE RECEITAS", onde constam os valores totais por produto, por mês e, conseqüentemente, por período de apuração. Toda essa metodologia foi devidamente explicada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 57/73).

Os referidos termos de verificações fiscais sempre indicaram que o foco do fisco estava sendo o controle de estoques da Recorrente, especialmente as 4 (quatro) filiais contempladas nos lançamentos, o que definitivamente afasta o alegado "desconhecimento" da Recorrente sobre a matéria discutida.

O contribuinte sustenta, ainda, que deveria a autoridade autuante ter efetuado o arbitramento do lucro, sob pena de macular o lançamento.

Razão não lhe assiste.

Digo isso porque o arbitramento constitui método de tributação facultativo e aplicável em face de impossibilidade de apuração direta do lucro, o que não se fez presente nessa situação. Não custa repetir, aqui, que a caracterização da omissão de receitas por diferenças de estoque tem por fundamento a diferença levantada entre os inventários (físico x contábil) que estavam mantidos em poder do próprio contribuinte.

E como determina o artigo 24, da Lei 9.249/1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. [...]

Nota-se, contudo, que ao contrário do quanto quer fazer crer a Recorrente, a metodologia de apuração, além de ter base em lei, não possui vícios de nulidade.

Ademais, cumpre notar que restou consolidado na jurisprudência administrativa que não cabe ao contribuinte postular o arbitramento como matéria de defesa, visto que esse recurso é posto apenas a serviço da Fazenda Pública como instrumento de salvaguarda do crédito tributário. Veja-se alguns julgados nesse sentido:

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS - Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. As diferenças existente entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na DIPJ, constitui omissão de receita passível de tributação. (Acórdão n. 1103-000.823. Data da decisão: 06/03/2013).

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. (Acórdão n. 1401-001.410. Data da decisão: 05/03/2015).

Finalmente, e considerando a alegação do contribuinte de que teria apresentado diversos argumentos na peça de defesa que não teriam sido enfrentados pela decisão de piso, é bom ressaltar que a autoridade julgadora é livre para fazer uma análise tópica das matérias em litígio, sendo que, ao decidir, não está obrigada a examinar todos os fundamentos invocados pela partes, podendo conferir aos fatos qualificação jurídica igual ou diversa da que foi atribuída.

Em outras palavras, o julgador não possui o ônus de responder uma a uma as questões suscitadas pelas partes, competindo a ele, isto sim, resolver a lide a partir da análise da controvérsia instaurada e teses conceituais discutidas no processo enquanto necessárias ao convencimento e julgamento da causa.

Esse entendimento, aliás, já restou consolidado no âmbito dos Tribunais Superiores, a exemplo das ementas dos julgados do STJ abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA. [...]

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. [...] (STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi, julgado em 8/6/2016).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 489 DO CPC/2015.

AUSENTE. HONORÁRIOS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. [...]

II - O art. 489 do Código de Processo Civil de 2015 impõe a necessidade de enfrentamento dos argumentos que possuam aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado, não estando o julgador obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Precedentes. [...] (STJ. 1ª Turma. AgInt no REsp 1662345 / RJ. DJe 21/06/2017).

Base de cálculo

Especificamente quanto aos valores computados na base de cálculo - os quais foram considerados confusos e imprecisos pela Recorrente, é importante compreender a metodologia adotada no lançamento.

Segundo o TVF, o resultado do cotejamento (movimentação física x escriturada) demonstrou a ocorrência de omissão de receitas caracterizada pela falta de registro de compra e/ou de vendas de mercadorias, de acordo com as planilhas (consolidadas e analíticas) juntadas às folhas 3.743/4.092.

Ressalte-se que os dados usados para comparação, de acordo com o relato dos itens 10 e 11 do TVF e seus documentos anexos, foram apurados com base nos registros contábeis (Sped), escrituração fiscal (EFD e NFe) e inventário entregue pelo próprio contribuinte em meio físico e em planilhas formato *excell* (Docs. 30 a 45 - fls. 829/3.641).

A partir das quantidades de mercadorias em estoque no início dos períodos de apuração (inventários de 31/12/2010 - 31/03/2011 - 30/06/2011 e 30/09/2011), computando-se as mercadorias movimentadas nos trimestres de apuração de 2011, a Fiscalização apurou as quantidades de mercadorias que deveriam compor o estoque no final dos períodos de apuração encerrados em 31/03/2011 - 30/06/2011 - 30/09/2011 e 31/12/2011, respectivamente.

Ato contínuo, as quantidades de mercadorias apuradas pela Fiscalização, na forma acima indicada, foram confrontadas com as quantidades de mercadorias presentes nos estoques físicos dos inventários dos estabelecimentos submetidos ao levantamento, cotejamento este que realmente aponta a referida omissão de receitas.

As planilhas que resumem as diferenças, na verdade, são resultados de detalhado trabalho realizado pelo fiscal responsável, trabalho este que identifica cada uma das operações consideradas, bem como descreve as mercadorias, sua série, fonte, período, natureza da operação, quantidade e preço.

Nesse ponto, cumpre observar a seguinte passagem da decisão recorrida, a qual também acolho como razões de decidir:

A Interessada é empresa comercial, de modo que o Auditor Fiscal Autuante, para cada item comercializado, partiu da quantidade do Estoque Inicial, adicionou as entradas (compras), diminuiu das saídas (vendas) e chegou ao quantitativo de Estoque Final apurado. Comparou este com o quantitativo de Estoque Final inventariado (declarado). Nos casos em que

ocorreu diferença, presumiu, com base no artigo 286 do RIR/1999, a ocorrência de omissão de vendas (quantidade de Estoque Final apurado maior do que o constante no inventário - declarado) ou de omissão de compras (quantidade de Estoque Final apurado menor do que o constante no inventário - declarado).

Deve-se notar que esta presunção é relativa, podendo ser infirmada pelo contribuinte mediante prova da ocorrência, por exemplo, de furto de um determinado item do seu estoque em vez de omissão de vendas.

Da fiscalização efetuada, de acordo com a contabilidade, livros e notas fiscais da Interessada, (arquivos magnéticos transmitidos pela Interessada ao SPED e livros apresentados à Fiscalização), a título de exemplo, demonstra-se a seguir as conclusões da auditoria:

- Filial Salvador/BA (fl. 3646) - para o item "Código de Mercadoria nº 521507 - TAPETE VIAREGGIO 1,00 X 1,50", o estoque final em 30/06/2011 deveria ser de 47 unidades e não de 0 como inventariado (declarado), o que se presume como omissão de notas-fiscais de venda de 47 unidades deste item.

- Filial Campina Grande/PB (fl. 3797) - para o item "Código de Mercadoria nº 502081 - TAPETE RENASCENSE 1,50 X 2,00", o estoque final em 31/03/2011 deveria ser de 38 unidades e não de 164 como inventariado (declarado), o que se presume como omissão de notas-fiscais de compra de 126 unidades deste item.

- Filial Maceió/AL (fl. 3945) - para o item "Código de Mercadoria nº 388530 - TOALHA DE BANHO DANUBIO 65 X 130", o estoque final em 31/12/2011 deveria ser de 1.608 unidades e não de 2 como inventariado (declarado), o que se presume como omissão de notas-fiscais de venda de 1.606 unidades deste item.

O mesmo raciocínio foi empregado pelo Auditor Fiscal Autuante para os demais itens constantes nos Demonstrativos Analíticos de Movimentação de Mercadorias de cada estabelecimento autuado, Salvador/BA às fls. 3.646/3.784, Campina Grande/PB às fls. 3.797/3.840, João Pessoa/PB às fls. 3.850/3.933, Maceió/AL às fls. 3.944/4.071.

Em sua defesa, a Impugnante traz inúmeras alegações relacionadas às planilhas elaboradas pelo Auditor autuante, como abaixo destacadas:

Sobre a complexidade das referidas planilhas;

Que se baseiam em indícios ilusórios e não convergentes com a verdade real;

Que decorrem de erros grosseiros na manipulação dos dados por parte do Auditor Autuante;

Que as distorções ocorridas entre os estoques apurados e os constantes nos Livros de Registro de Inventário podem estar relacionadas a distorções nos outros estabelecimentos, o que implicaria na obrigatoriedade de fiscalização nos demais estabelecimentos da empresa;

Que o Auditor não diligenciou os fornecedores para comprovar as omissões de compras;

Que não efetuou nenhuma operação comercial que estivesse desamparada do respectivo documento fiscal;

Cabe salientar que todas as alegações são genéricas e destituídas dos correspondentes e imprescindíveis elementos de prova. Para que a Impugnante pudesse infirmar a presunção legal feita pelo Auditor Fiscal Autuante, era preciso que ela analisasse, para cada item, a diferença encontrada, e provasse que ela se deveu a causa diversa da presumida com base na Lei. Como isto não ocorreu, deve ser mantida a presunção de omissão de compra ou venda, conforme o caso, e, em consequência, a omissão de receita.

[...]

A impugnante alega que no Auto de Infração consta a descrição da infração "Omissão de Receitas por Presunção Legal - Diferença de Estoque", entretanto no TVF consta, no seu entender, outra infração, "Omissão de Receita - levantamento quantitativo por espécie de mercadoria". Na realidade trata-se de uma única infração capitulada no artigo 286 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda e no artigo 41 da Lei nº 9.430/96 que é a Presunção Legal de Omissão de Receitas apurada através do levantamento quantitativo por espécie de mercadoria e da constatação de diferenças nos estoques finais das mercadorias comercializadas em cada período de apuração.

Caracteriza-se omissão de receitas a diferença encontrada levando-se em consideração as entradas e saídas de mercadorias no período, apuradas por levantamento quantitativo de estoques, mormente quando o contribuinte deixa de apresentar elementos de prova que pudessem ilidir tal constatação.

Com relação ao preço médio utilizado pelo autuante no cálculo do valor das omissões de receitas detectadas no curso da ação fiscal, apesar de não arguido pelo contribuinte, verifica-se, no caso concreto, que tais valores foram estabelecidos pelos preços médios de compra e de venda dos produtos, praticados no período de apuração das irregularidades, no presente caso, trimestral, não se cogitando qualquer erro no seu cálculo, visto que a autuada adotou a sistemática de apuração do lucro real trimestral no período fiscalizado. Ressalte-se que a metodologia de apuração da omissão de receita com a utilização do preço médio de compra e de venda dos produtos está prevista no art. 41 da Lei 9.430/1996.

A Impugnante argumentou sobre a venda de 89.018 unidades de "colcha indiana casal em jacard 180x240" na cidade de Campina Grande/PB no ano de 2011. Afirma que seria o caso de

um recorde de vendas passível de inclusão no Livro Guinness. Ora, se os cálculos das planilhas "Demonstrativos Analíticos de Movimentação de Mercadorias" foram feitos com base nos estoques inicial e final de cada período de apuração, declarados nos Livros de Registro de Inventário elaborados e apresentados pela própria autuada e nas notas fiscais de compras e vendas obtidas através dos arquivos digitais transmitidos pela própria autuada ao SPED, caberia à Impugnante especificar e comprovar onde ela própria incorreu em equívoco na elaboração dos referidos documentos e livros fiscais. O que não ocorreu. Ademais, diante das inúmeras formas de comercialização de mercadorias, hodiernamente tão usuais, não se pode cravar que, necessariamente, todas as vendas do referido produto tenham sido efetuadas apenas para o habitantes do município de Campina Grande.

A Impugnante reconhece em sua peça recursal que pode ter incorrido em erros na elaboração do Livro de Registro de Inventário. Afirma ser possível terem ocorridos erros na contagem física de alguns itens do estoque, inclusive cita alguns casos em que, possivelmente, os dados de contagem de alguns itens podem ter sido repetidos erroneamente em alguns trimestres do ano de 2011. Novamente, tratam-se de alegações possíveis, mas sem a devida especificação e comprovação do erro cometido pela autuada, portanto sem o condão de combater o lançamento efetuado.

Em suma, todo o lançamento foi efetuado com base nos documentos e livros fiscais apresentados pela Impugnante, portanto se ocorreram inconsistências devido a equívocos na elaboração dos referidos documentos e livros fiscais, caberia somente a Impugnante especificar e comprovar o erro. A Impugnante limitou-se a tecer inúmeras alegações sem a devida comprovação.

Sendo assim, não merece reparos o presente lançamento.

Com efeito, os fatos apurados foram enquadrados corretamente na hipótese legal de omissão de receitas caracterizada pela diferença de estoques, afinal a fiscalização conseguiu comprovar que a existência de divergências entre o estoque físico e o estoque declarado se submete à presunção legal do art. 286 do RIR/99.

As presunções, como se sabe, são meios de prova previstos no artigo 212, IV, do Código Civil (aprovado pela Lei nº 10.406/2002) e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que poderiam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. Nesses termos, a regra geral - a de que caberia ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - é invertida. Nesses termos, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido pela

lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Trazendo essas considerações à situação concreta, restou demonstrado, segundo penso, que houve diferença de estoque reveladora de omissão de receita, o que dá axo à tributação por presunção de omissão de receita.

Já a Recorrente se esquivou do seu ônus de fazer prova em contrário da presunção. Não há, nos autos, prova hábil trazida que seja capaz de demonstrar a regularidade do estoque da Recorrente, que limitou-se a questionar os lançamentos com base em razões de nulidade, cerceamento de defesa e outros genéricos, mas nunca foi “direto ao ponto”, contornando o cerne da questão acerca da regularidade do seu estoque.

O recurso voluntário reitera suas razões de impugnação sem acrescentar a ela uma única prova, desconsiderando por completo a decisão de piso que registrou expressamente a falha do Recorrente no que diz respeito à questão probatória contra a diferença apurada.

A Recorrente, a fim de afastar a presunção de omissão de receita, deveria ter trazido exemplos de operações canceladas, furtadas ou devolvidas. Deveria ter comprovado eventual erro no inventário físico, justificar a existência de um outro controle, mas nada disso foi feito.

Como, então, não cumpriu o ônus de afastar a presunção legal que milita em seu desfavor, correta a imputação de omissão de receitas em face da Recorrente.

Tal entendimento, ressalte-se, está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do CARF abaixo citados:

DIFERENÇAS DE ESTOQUES. Constatadas diferenças a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica, respectivamente, comprado ou vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário. (Acórdão n. 1401-00.468. DOU: 21/06/2011).

IRPJ - DIFERENÇA DE ESTOQUE - PREÇO MÉDIO DE VENDA. A diferença a maior no estoque de mercadorias, em confronto com o registrado na contabilidade, configura omissão de receitas. Na determinação da omissão de receitas apurada com base em diferença de estoque, deve prevalecer o preço médio de venda praticado no período de apuração das irregularidades. (Acórdão n. 107-05907. DOU 23/10/2000).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUES. Constatada diferença a maior no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida

em sentido contrário. (Acórdão n. 105-14.136. DOU 12/06/2003).

Da multa agravada (de 75% para 112,5%)

O agravamento da multa de ofício foi aplicado com base no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

*(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: grifei*

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório.

E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

A falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, o descumprimento de dada formalidade de registro/arquivo ou a não prestação de um determinado esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados alguns documentos solicitados e determinadas respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício.

A fiscalização, a bem da verdade, se valeu de várias respostas fornecidas ao longo do procedimento fiscal para reforçar sua tese e, mais ainda, apurou a receita omitida a partir dos dados dos estoques colhidos diretamente do contribuinte.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta da Recorrente no sentido de não prestar todos os esclarecimentos de seu estoque na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável e o fato de existir vícios no formato dos arquivos digitais tenham gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, a propósito, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a decisão abaixo.

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Nesse sentido, considero que o agravamento da multa de ofício é incabível, razão pela ela deve ser reduzida de 112,5% para 75%.

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, reduzindo a multa de ofício de 112,5% para 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli