



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

Processo nº 10872.000216/2010-40
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-00.763 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrentes RIO POLÍMEROS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

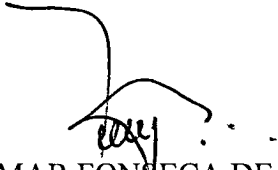
OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES ESCRITURADOS NOS LIVROS FISCAIS E NÃO INFORMADOS NA DIPJ. ALEGAÇÃO DE DIFERIMENTO. INVESTIGAÇÃO FISCAL INSUFICIENTE. A acusação de que receitas foram omitidas não subsiste sem que a Fiscalização demonstre a inadequação do procedimento adotado pelo sujeito passivo de destinar os valores questionados ao Ativo Diferido, ou prove que não houve tal destinação.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUES. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REEXAME NECESSÁRIO. Correta a decisão que exonera crédito tributário concluindo que *não caracteriza omissão de receita a divergência entre o estoque final constante no Livro Inventário e aquele declarado na DIPJ/2006, na determinação do Custo dos Produtos Vendidos, assim como também não foi efetuado o procedimento de auditoria fiscal, previsto no artigo 41 da Lei nº 9.430/96.*

EXIGÊNCIAS REFLEXAS DE COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. INOBSERVÂNCIA DA APURAÇÃO MENSAL. REEXAME NECESSÁRIO. Correta a decisão que exonera crédito tributário concluindo que *o lançamento de ofício deve obedecer ao período apuração dos tributos, mormente se a Fiscalização dispunha de informações para distinguir mensalmente as receitas que considerou terem sido omitidas.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.



EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

RIO POLÍMEROS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 12/07/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 79.824.828,87.

A autoridade fiscal exigiu esclarecimentos acerca de divergências constatadas na apuração do ano-calendário 2005, entre as receitas de vendas apuradas a partir dos livros fiscais da contribuinte (R\$ 163.484.826,29) e os valores informados na DIPJ (R\$ 131.524.527,13), bem como entre o valor de estoques informado no Livro Registro de Inventário (R\$ 55.055.483,45) e na DIPJ (R\$ 224.224,81), conforme fls. 29/30.

Em resposta, esclareceu a fiscalizada (fls. 32/35):

- 2. A Intimada construiu e opera um complexo industrial constituído por uma unidade que transforma Etano e Propano em Eteno, e uma segunda unidade que transforma Eteno em Polietilenos ("Complexo Gás Químico").*
- 3. A Intimada é indústria inovadora em relação ao processo produtivo de polietilenos por meio da utilização de frações de gás natural como matéria-prima e não nafta petroquímica, como é o caso das demais plantas instaladas no Brasil e da maioria das plantas ao redor do mundo.*
- 4. Ao longo do ano-calendário de 2005 (objeto da fiscalização), a intimada estava em fase bastante avançada das obras de implantação de seu Complexo Gás Químico.*
- 5. Os serviços de Construção, Engenharia e Montagem, efetivamente iniciados em novembro de 2001, foram conduzidos por um Consórcio de empresas formado pela ABB Lummus e Snamprogetti ("Consórcio Contratado").*
- 6. Por questões mercadológicas, de estratégia comercial e também em cumprimento dos contratos de financiamento, antes da conclusão das obras, aceitação operacional e do início efetivo das operações do Complexo Gás Químico, a intimada iniciou a comercialização de produtos fabricados por terceiros em território nacional, operação definida como "Operação Pré-Marketing".*
- 7. A referida Operação Pré-Marketing, iniciada em 2003 e concluída em meados do segundo semestre de 2005, teve por principal objetivo o treinamento das equipes comerciais, de logística e de assistência técnica, bem como o teste dos sistemas de distribuição e controles adotados pela intimada, objetivando a sua preparação para a fase operacional propriamente dita.*
- 8. Essa fase de preparação permitiu a estruturação de uma carteira de clientes com mais de 300 empresas presentes na maior parte do território nacional, além de ter contribuído para o fortalecimento da marca "Riopoli" no mercado brasileiro de resinas termoplásticas.*
- 9. Essa operação de Pré-Marketing encerrou-se em agosto de 2005, quando houve a partida da unidade de eteno com o fornecimento de matéria prima pela Petrobrás e foi iniciada a etapa de Pré-Operação Industrial.*



10. Em setembro do mesmo ano de 2005, foi iniciada a comercialização dos subprodutos hidrogênio e propeno gerados no Complexo Gás Químico. Na sequência, ocorreu a especificação do eteno grau polímero possibilitando a produção de polietilenos com a marca "Riopol" e sua respectiva comercialização.

11. Contudo, como é comum em plantas de processo, a produção do Complexo Gás Químico era bastante irregular durante a fase "Pré-Operação Industrial", período em que, inclusive, o Complexo Gás Químico ainda era operado pelo Consórcio Contratado, representando a última etapa para se atingir a aceitação operacional e consequente transferência de sua operação para a intimada.

12. A primeira dificuldade verificada nessa fase Pré-Operacional foi relativa a produção de eteno especificado. Nesse período em que a Intimada adquiria a matéria-prima (etano e propano) mas o Complexo Gás Químico ainda não era capaz de produzir eteno especificado, a produção gerada não era vendida, mas, sim, destinada para a queima (ou "Flare"). Em outras palavras, a produção de eteno fora da especificação impedia a fabricação de polietilenos (e consequentemente a sua comercialização).

13. As informações acima têm ligação direta com as divergências apontadas pela fiscalização, já que a intimada deu o devido tratamento às compras, estoques e vendas realizadas durante as etapas distintas de Operação Pré Marketing e Pré Operação Industrial. Assim,

a) As operações de compras, estoques e vendas relativas à Operação de Pré-Marketing foram devidamente consideradas na apuração do resultado da companhia no período fiscalizado, tendo sido essas as variáveis consideradas na composição do custo das mercadorias vendidas. Por essa mesma razão, os "números" da Operação de Pré Marketing foram efetivamente considerados pela intimada no preenchimento das suas Declarações Fiscais, em particular na DIPJ do ano-calendário de 2005, porque configuram atividade operacional de revenda e comercialização de produtos fabricados por terceiros.

b) Já as operações de compras, estoques e vendas relativas à Pré-Operação Industrial foram devidamente revertidas para o Ativo Diferido da companhia, não impactando a apuração do resultado do período fiscalizado, já que estão intimamente ligadas à fase pré-operacional do Complexo Gás Químico (adequação das instalações, calibragem de maquinários, testes, etc).

c) Os valores consignados nos livros fiscais da intimada, como não poderia deixar de ser, contemplam a soma das aquisições, estoques e vendas do período, abrangendo tanto a Operação de Pré Marketing quanto a Pré-Operação Industrial.

14. Acrescente-se que todas as informações acima se encontram espelhadas na contabilidade da Intimada, que se baseou em princípios e nas melhores práticas contábeis, estando os respectivos documentos de suporte à disposição dessa fiscalização para análise.

Na sequência, a Fiscalização intimou a contribuinte a apresentar laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição por queima da produção gerada, conforme artigo 291, alínea "c" do inciso II do RIR/99 (fl. 37).

A contribuinte, então, esclareceu que o principal produto por ela produzido é o polietileno, sendo a produção de eteno apenas uma etapa da produção daquele produto. Acrescentou que nos casos em que o eteno produzido não atinge o grau de polímero, para permitir a produção de polietileno, para garantir a condição de segurança do processo produtivo e das atividades conduzidas e das instalações, o eteno é descartado através da queima. Registrou a impossibilidade de armazenamento deste produto e de sua venda, por

restrições de ordem física e econômica e abordou outras características inerentes ao processo produtivo para afirmar que, em condições semelhantes a esta, há perda de matéria-prima durante as fases de comissionamento e especificação do eteno até que o mesmo atinja o grau de polímero, bem como podem ocorrer posteriores perdas de insumos e matérias-primas até que as Unidades de Polietileno atingissem operação estável.

Reiterou os problemas verificados durante a fase pré-operacional, inclusive aqueles associados ao fornecimento irregular de etano e propano pela Petrobrás e à construção e operação do complexo, e entendeu demonstrada a inaplicabilidade do referido artigo do RIR/99 ao caso em tela (fl. 39/42).

Lavrando o Termo de fls. 310/313, constatou a autoridade lançadora que o contribuinte não apresentou o laudo solicitado, deixando, pelo fato, de dispor de documentação comprobatória da destruição da produção gerada e conseqüentemente reduzir o seu estoque, dando origem às divergências apontadas nas planilhas. Também afirma, ali, o que segue:

Em 21/06/2010, a fiscalização intimou o contribuinte a discriminar através de demonstrativos mensais das operações de compras de insumos que foram revertidas ao Ativo Diferido, destacando os valores correspondentes ao IPI das referidas compras.

Tal interesse da fiscalização seria o de glosar os créditos de IPI relativos à estas aquisições, pois se foram diferidas, não teriam sido utilizadas na fabricação de produtos do ano calendário de 2005, portanto seus créditos não poderiam ser utilizados.

Em resposta datada de 28/06/2010, o contribuinte esclarece, nos itens nº 6.3.7, que:

6 – os insumos, das compras em questão, denominados Etano e Propano são classificados de acordo com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) nas posições 2711.2990 e NCM 2711.1290, respectivamente, sendo que estes produtos não são tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos da Tabela de incidência aprovada pelo Decreto nº 6006 de 28 de dezembro de 2006.

7. A intimada, diante de todo o exposto, informa não ter havido destaque do crédito do IPI nas aquisições dos insumos acima descritos, razão pela qual não há que se falar em escrituração contábil do referido imposto na rubrica de Ativo Diferido.

Não foram localizadas, nos autos, a intimação de 21/06/2010 e a resposta da contribuinte de 28/06/2010. De toda sorte, diante destas constatações, por não haver justificativa plausível para as divergências apuradas pela fiscalização, formalizou-se o lançamento por omissão de receita no montante de R\$ 31.960.299,16 e diferença de estoque no montante de R\$ 54.831.258,64, adicionando-se estes valores ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2005, e revertendo-se as apurações originalmente negativas.

Ambas as infrações foram classificadas como omissão de receitas, com fundamento no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, todos do RIR/99. Os reflexos de COFINS e Contribuição ao PIS teriam sido apurados em sistemática não-cumulativa, sem o desconto de créditos e concentrando-se os valores apurados no mês de dezembro/2005.

Em sua impugnação, a contribuinte descreveu o processo de construção e implantação das plantas: instalação e montagem; pré-marketing e pré-operação, bem como

mencionou *atrasos na entrega da planta*. E quanto às omissões de receitas apuradas pela Fiscalização, ponderou que:

As divergências apontadas nas vendas efetuadas estão relacionadas com a pequena produção registrada na fase pré-operacional, que foi registrada juntamente com os custos e despesas incorridos nesta etapa, em conta do ativo diferido.

As divergências dos estoques foram apuradas em razão da Ficha 04A item 17 da DIPJ 2006 informarem apenas os estoques existentes em Paulínia/SP e no depósito fechado, que concentravam a fase de pré-marketing, deixando de fora os estoques relativos ao estabelecimento de Duque de Caxias/RJ, que iniciara a fase de pré-operação e, portanto registrava tanto matérias-primas como produtos em processo de industrialização.

Esclareceu que a divergência apurada em estoques correspondia aos valores existentes no estabelecimento de Duque de Caxias/RJ, *justamente as Unidades de Etileno e Polietileno*, que foram registrados em ativo diferido, *pois as unidades ainda se encontravam em fase pré-operacional passando por diversos testes antes do início efetivo de sua operação*.

Reiterou que o montante de R\$ 31.960.299,16 *corresponde às vendas realizadas na fase pré-operacional, nos meses de agosto a dezembro de 2005, que foram contabilizadas no Ativo Diferido*. Tais receitas são redutoras das despesas operacionais do período, consoante doutrina citada, estando correto seu procedimento, auditado pela *Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes*, consoante elementos juntados. Assim, *para que a alegação do fisco de omissão de receita pudesse encontrar fundamento, seria necessário que houvesse prova cabal de que a empresa tivesse realizado vendas dos produtos por ela fabricados no ano de 2005, o que absolutamente não ocorreu*.

Ressaltou que seu Ativo Diferido representou R\$ 600.630.508,47 ao final de 2005, e que a empresa somente entrou em plena operação em 1º de abril de 2006. Acrescentou que *não houve venda do eteno produzido no complexo durante a fase de pré-marketing e durante a fase pré-operacional, sendo providenciada sua queima, salvo a quantidade armazenada, que constava do Livro Registro de Inventário. Na fase de pré-operação houve a comercialização de outros sub-produtos do processamento do etano e do propano (propeno, gasolina, hidrogênio e C-9), assim como do polietileno não especificado*.

A Turma julgadora acolheu parcialmente estes argumentos aduzindo que:

- Não houve a juntada de qualquer outro documento após a impugnação, como nela cogitado; a diligência requerida não atendeu aos requisitos legais e, demais disso, era desnecessária.
- A exigência está formalmente motivada, sem qualquer inversão do ônus da prova, observando-se o princípio da verdade material mediante análise dos livros apresentados à Fiscalização, e também tendo em conta o princípio do inquisitório, que dispensa o Fisco de prévia intimação do sujeito passivo.
- A imputação de omissão de receitas por divergência no estoque não pode subsistir pois, *este fato, por si só, não caracteriza omissão de receitas. Erro no preenchimento da DIPJ/2006 não permite inferir que houve apuração de receitas não contabilizadas. Em que pese a informação equivocada do estoque final, não foi constatada compra de matéria prima com receitas omitidas. Aliás, salvo melhor interpretação dos fatos, todas as compras das matérias primas estavam registradas nos Livros Registro de Inventário*,

pressupondo-se, portanto, que foram adquiridas com recursos contabilizados. Não há prova por parte da fiscalização em sentido contrário. Além disso, não foi verificada a ocorrência da presunção legal de omissão de receita prevista no artigo 41 da Lei nº 9.430/96 (levantamento quantitativo por espécie).

- *A omissão do valor em referência no estoque final teria ensejado majoração do custo dos bens e serviços vendidos, com a consequente redução do lucro bruto. Mas é pacífico o entendimento na jurisprudência administrativa que, no julgamento, não cabe o aperfeiçoamento do lançamento. Qualquer modificação nos fundamentos da autuação traz prejuízo ao direito da ampla defesa e do contraditório.*
- *No que tange à omissão de receitas de R\$ 31.960.299,16, reproduziu as informações prestadas pela impugnante, acerca da composição do Ativo Diferido, e, além de nelas constatar divergências quanto às contas que compõem o Ativo Diferido, não verificou qualquer conta redutora a título de venda da pequena produção na fase pré-operacional, no valor de R\$ 31.960.299,16.*
- *Acrescentou que ocorrendo venda dos produtos, ainda que em fase pré-operacional, o correto é o oferecimento à tributação. E, ante a afirmação da autuada de que a filial de Duque de Caxias comercializou os demais produtos que são obtidos a partir do etano e propano, a saber: propeno, gasolina e hidrogênio, C-9, além do polietileno não especificado, estando a fase pré-operacional relacionada a com produção do polietileno, entendeu que os produtos comercializados não tem qualquer relação ao projeto da Unidade de Polietileno, que teria entrado em operação apenas em abril de 2006.*
- *Relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, observou que o período de apuração destas contribuições é mensal, e que a fiscalização, sem previsão legal, apurou indevidamente as bases de cálculo e as contribuições devidas de PIS e COFINS na forma diversa da mensal, muito embora os livros fiscais permitissem a apuração mensal dos valores em questão.*

Em razão da exoneração de R\$ 26.670.847,02 do principal exigido de R\$ 35.558.300,55, acompanhado dos correspondentes multa de ofício e juros de mora, a autoridade julgadora submeteu sua decisão a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 25/05/2011 (fl. 5491), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 24/06/2011 (fls. 5499/5533), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação, iniciando pela descrição de suas atividades no período fiscalizado.

Na sequência, discorda da argumentação da autoridade julgadora de 1ª instância, no que tange à majoração de custos, pois os estoques da fase pré-operacional estão registrados em seu Ativo, e se fosse o caso de consigná-los na apuração do resultado, deveriam ser eles acompanhados dos *custos incorridos* e da *compra de matéria-prima relativa ao referido estoque*.



No que tange à omissão de receitas de R\$ 31.960.299,16, além de discordar desta classificação porque apurada a partir de sua escrituração comercial e fiscal, diversamente do que dispõem os arts. 283 e 288 do RIR/99, entende que tal imputação não pode prosperar *a uma, porque a autoridade lançadora desconsiderou o procedimento adotado pela RECORRENTE em sua escrituração contábil, ignorando que a diferença apontada estava escriturada em seu ativo diferido; a duas, porque os valores utilizados como base pela autoridade lançadora não foram apurados corretamente.*

Reporta-se a doutrina para afirmar que *a fase pré-operacional da empresa se encerra com a fabricação dos produtos com as especificações que permitam sua venda no mercado e com os níveis normais de eficiência operacional dos equipamentos e instalações, aí incluída a fase de partida de uma planta industrial, na qual os equipamentos ainda não atingiram o regime normal de operação ou apresentam defeitos ou exigem ajustamentos.* Reitera as citações à Lei das S/A, ao Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FISCAFI), ao Parecer Normativo CST nº 110/75 e ao laudo de auditoria de suas demonstrações financeiras de 2005 e 2006.

Estando demonstrado que a empresa autuada se encontrava em fase pré-operacional durante todo o ano-calendário de 2005, *para que a alegação da autoridade lançadora fizesse eco, seria necessário produzir prova contundente de que a empresa se encontra em plena operação no ano de 2005, o que absolutamente não ocorreu.*

De toda sorte, se incorreto estivesse o procedimento da contribuinte, *a autoridade fiscal deveria levar em consideração também os custos e gastos do período que, assim como os ganhos, também foram contabilizados no ativo diferido, a título de débito.*

Ainda, aponta que houve erro na *determinação da suposta divergência do total de vendas*, pois ao calcular o valor total das vendas registradas nos livros fiscais, a recorrente somente encontrou coincidência com as apurações do Fisco no que tange aos CFOPs 5.122 e 7.101. Aponta o valor de R\$ 31.565.106,87 como *montante de vendas registrado no ativo diferido.*

Esclarece as diferentes descrições adotadas para sua demonstração e da Deloitte no que tange à composição do Ativo Diferido, e discorda da constatação da autoridade julgadora de que inexistiria *conta redutora a título de venda da pequena produção na fase pré-operacional* em seus demonstrativos, pois *uma simples análise da contabilidade da Recorrente é suficiente para confirmar a contabilização da produção ocorrida na fase pré-operacional no ativo diferido.*

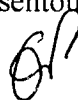
Reporta-se ao *balancete específico do Estabelecimento 002 – Duque de Caxias (doc. 04), com destaque para a Unidade 800, que concentrou as poucas vendas realizadas durante a fase pré-operacional*, do qual se extrai os valores considerados para *alocação de ganhos do resultado para o ativo diferido no valor de R\$ 31.789.247,55, registrados na conta 3.3.1.1.01.01, que compõe o Ativo Diferido de 2005.*

Por fim, tece considerações acerca do *desrespeito ao período de apuração do PIS e da COFINS* e aborda os princípios do inquisitório e da verdade material para concluir pela *clara inobservância do princípio inquisitório pela fiscalização, que não buscou o pleno entendimento da situação fática vivida pela Recorrente à época.*



Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso voluntário e improvido o recurso de ofício, bem como *reitera seu requerimento de conversão do julgamento em diligência, caso seja necessária a confirmação de qualquer das alegações fáticas apresentadas pela Recorrente, no que diz respeito (i) a duração de sua fase pré-operacional, (ii) o início do funcionamento regular de suas Unidades, bem como (iii) à contabilização dos ganhos apurados durante a fase pré-operacional em seu ativo diferido.*

Cientificada dos autos, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões (fls. 5625/5626).



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente no que tange ao reexame necessário das exonerações promovidas na decisão recorrida, não há reparos à conclusão da autoridade julgadora, cujos fundamentos são reproduzidos na íntegra, a seguir:

Com relação à divergência relativa ao Estoque, segue esclarecendo que o valor de R\$ 224.224,81 corresponde aos estoques existentes nos depósitos de Paulínia e Rio de Janeiro, relativos aos produtos comercializados na fase de pré-marketing. Como a produção própria era pouca, a matéria-prima e produtos em elaboração no estabelecimento de Duque de Caxias não foram considerados na informação declarada na Ficha 04, item 17 da DIPJ/2006. Caso fossem considerados, o total do estoque seria de R\$ 64.373.540,10, que foi devidamente declarada na Ficha 36A item 04 Estoques, da DIPJ 2006.

Em que pese as alegações da autuada, entendo que o lançamento decorrente da diferença apurada no estoque, é im procedente, pelos motivos a seguir.

A divergência no valor de R\$ 54.831.258,64 decorre da comparação dos valores escriturados no Livro Registro de Inventário, das filiais em Caxias e Paulínia, com o valor declarado na Ficha 04 A item 17 da DIPJ/2006, conforme tabela abaixo:

ESTOQUE	
Valor do estoque em Caxias Lvr. Registro de Inventário nº 02	54.843.751,05
Valor do estoque em Paulínia Lvr. Registro de Inventário nº 04	211.732,40
(=) Total do Estoque	55.055.483,45
(-) Estoque declarado na Ficha 04 A Item 17	224.224,81
(=) Diferença apurada	54.831.258,64

Este fato, por si só, não caracteriza omissão de receitas. Erro no preenchimento da DIPJ/2006 não permite inferir que houve apuração de receitas não contabilizadas. Em que pese a informação equivocada do estoque final, não foi constatada compra de matéria prima com receitas omitidas. Aliás, salvo melhor interpretação dos fatos, todas as compras das matérias primas estavam registradas nos Livros Registro de Inventário, pressupondo-se, portanto, que foram adquiridas com recursos contabilizados. Não há prova por parte da fiscalização em sentido contrário.

Também não foi verificada a ocorrência da presunção legal de omissão de receita prevista no artigo 41 da Lei nº 9.430/96, um dos dispositivos que fundamenta esta autuação.

Assim determina o artigo 41 da Lei nº 9.430/96:

Art.41.A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§1º 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.

§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades 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.

§3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Esta presunção legal de omissão de receitas prescinde de auditoria nos estoques, que, em síntese, efetua-se um levantamento das quantidades de produtos em estoque inicial + adquiridos (compras) e os compara, no final do período, com os produtos alienados (vendas) + produtos em estoque final, tributando-se eventual diferença na quantidade de produtos, como omissão de receitas.

Entretanto, não consta nos autos que a fiscalização tenha assim procedido. Não consta nos autos que a fiscalização tenha efetuado procedimento de auditoria de produtos, já que não efetuou levantamento quantitativo de produtos e nem apurou diferenças entre os produtos em estoque inicial + adquiridos (compras) em comparação com os produtos alienados (vendas) + produtos em estoque final. A fiscalização, tão somente, comparou o estoque contabilizado no Livro Registro de Inventário, e a informação constante na Ficha 04 A, Linha 17 na DIPJ/2006.

Prosseguindo, cabe esclarecer que na Ficha 04 A da DIPJ/2006 é apurado o Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos. Abaixo, transcrevo os valores declarados:

CUSTO PROD.DE FAB.PROPRIA VENDIDOS	
01.ESTOQUES INICIO PER. APURACAO	24.880.710,42
02.COMPRAS DE INSUMOS A VISTA	0,00
03.COMPRAS DE INSUMOS A PRAZO	69.675.537,27
04.REMUNER. A DIRIG.DE INDUSTRIA	0,00
05.CUSTO DO PESS.APLIC.NA PRODUCAO	0,00
06.ENCARGOS SOCIAIS	0,00
07.ALIMENTACAO DO TRABALHADOR	0,00
08.MANUT.E REP.BENS APLIC.NA PROD.	0,00
09.ARRENDAMENTO MERCANTIL	0,00
10.ENC.DE DEPREC.,AMORT.E EXAUSTAO	0,00
11.CONSTITUICAO DE PROVISÕES	0,00
12.SERV.PREST.POR PF S/VINC.EMPREG	0,00
13.SERV.PREST. POR PESSOA JURIDICA	0,00
14.ROYALTIES E ASSIST.TECNICA-PAIS	0,00
15.ROYALT. E ASSIST.TECNICA-EXTER.	0,00
16.OUTROS CUSTOS	0,00
17. (-)ESTOQUES FINAL PER.APURACAO	224.224,81
18.CUSTO PROD.DE FAB.PROPRIA VEND.	94.332.022,88

A apuração incorreta do Custo dos Produtos Vendidos tem efeitos fiscais, já que o lucro bruto é apurado da diferença entre a receita e o custo. Ou seja, quanto maior o custo, menor é o lucro, e vice-versa.

No presente caso, como a interessada informou na Linha 17 valor inferior ao que deveria ser, o Custo dos Produtos Vendidos foi majorado, tendo como consequência a redução do lucro bruto. Se a autuada tivesse informado corretamente o valor do estoque final, considerando a filial de Duque de Caxias, o valor do Custo dos Produtos Vendidos seria de R\$ 39.500.764,24 (R\$ 24.880.710,42 + R\$ 69.675.537,27 – R\$ 55.055.483,45). Este valor deveria ser considerado na Ficha 06 da DIPJ/2006, na qual apura-se o resultado do período. Abaixo, transcrevo a Ficha 06 até a determinação do lucro bruto:

FICHA 06A - DEMONSTRACAO DO RESULTADO - PJ EM GERAL
APURACAO ANUAL
VALOR

01.RECEITA DA EXPORT.INCENT.PROD.-BEFIEIX ATE 31/12/87 0,00
02.CREDITO-PREMIO DE IPI 0,00
03.(-) VENDAS CANCELADAS E DEVOLUCOES 0,00
04.(-) DESCONTOS INCOND. NAS EXPORT. INCENTIVADAS 0,00
05.RECEITA DA EXPORTACAO NAO INCENTIVADA DE PRODUTOS 0,00
06.REC.VENDA NO MERCADO INTERNO DE PROD.FABRIC.PROPRIA 131.524.527,13
07.RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS 0,00
08.RECEITA DA PRESTACAO DE SERVICOS 0,00
09.RECEITA DAS UNIDADES IMOBILIARIAS VENDIDAS 0,00
10.RECEITA DA ATIVIDADE RURAL 0,00
11.(-) VENDAS CANCELADAS, DEVOL. E DESCONTOS INCOND. 1.502.035,59
12.(-) ICMS 15.116.495,09
13.(-) COFINS 9.412.087,82
14.(-) PIS/PASEP 2.043.413,79
15.(-) ISS 0,00
16.(-) DEMAIS IMP.E CONTR.INCID.S/VENDAS E SERVICOS 6.089.681,57
17.RECEITA LIQUIDA DAS ATIVIDADES 97.360.813,27
18.(-) CUSTO DOS BENS E SERVICOS VENDIDOS 94.332.022,88
19.LUCRO BRUTO 3.028.790,39

Com a retificação da Linha 18 – Custo dos Bens e Serviços Vendidos para R\$ 39.500.764,24, o Lucro Bruto seria de R\$ 57.860.049,03, valor superior ao apurado. A partir de então, caberia verificar quais os efeitos fiscais na determinação do lucro líquido, a partir do qual se determina o imposto devido.

Pelo acima exposto, em que pese a constatação de que o procedimento da autuada majorou o Custo dos Produtos Vendidos, com a conseqüente redução do Lucro Bruto, é pacífico o entendimento na jurisprudência administrativa que, no julgamento, não cabe o aperfeiçoamento do lançamento. Qualquer modificação nos fundamentos da autuação traz prejuízo ao direito da ampla defesa e do contraditório.

Logo, uma vez que não restou comprovada a omissão de receita, voto pela improcedência do lançamento decorrente da diferença nos estoques, no valor de R\$ 54.831.258,64.

[...]

Quanto aos lançamentos de PIS e COFINS, uma vez que cabe à autoridade julgadora verificar se o lançamento está conforme a legislação tributária, no presente caso, entendo que são improcedentes, pelos motivos a seguir.

De acordo com os autos de infração lavrados de PIS (fls. 320/325) e de COFINS (fls. 326/331), verifica-se que a fiscalização considerou a diferença de R\$ 31.960.299,16 como a base de cálculo do mês de dezembro de 2005. Cabe registrar que esta diferença foi apurada do confronto entre as vendas de todo o ano, registradas nos Livros de Apuração do ICMS e do IPI, e o valor consignado na Ficha 06 da DIPJ/2006, utilizado para cálculo do lucro líquido, que também é anual.

Entretanto, para as contribuições de PIS e COFINS, o período de apuração é mensal.

Acerca da apuração do crédito tributário, trago parte do voto do nobre relator Guilherme Henrique da Silva Ribeiro, proferido no Acórdão 12-18.412, de 27 de fevereiro de 2008:

“Todavia, o lançamento de ofício deve obedecer ao período apuração dos tributos, o que foi inobservado pela fiscalização.

O art. 2º da Lei nº 9.715/1998 e o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 determinam, respectivamente, que o Pis e a Cofins sejam apurados mensalmente e não trimestralmente.

Deve-se registrar que não cabe a esta autoridade julgadora alterar a forma de apuração, já que estaria inovando o lançamento, o que violaria o princípio da legalidade. Neste sentido, cabe citar a autora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, no Livro Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, Ed. Dialética, São Paulo, 1999, p.163.

“Igualmente é inadmissível que seja alterada a base legal ou a matéria fática objeto do lançamento inicial, inclusive não poderá ser modificada a identificação da infração, pois tais hipóteses implicariam em substituição e, por consequência, em novo lançamento diverso daquele inicialmente objeto do processo fiscal em que se está exercendo o controle, para cuja atividade o órgão julgador é inteiramente carente de competência....”

No mesmo sentido, cita-se ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA -APERFEIÇOAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ - NULIDADE - A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento (Acórdão n.º 107-04.028, de 15/04/1997, 1.º CC).

Portanto, considerando que a fiscalização, sem previsão legal, apurou indevidamente as bases de cálculo e as contribuições devidas de PIS e COFINS na forma diversa da mensal, meu voto é pela improcedência dos lançamentos destas contribuições. Registro que a base de cálculo destas contribuições poderiam ser determinadas, já que os Livros de Apuração possuem os totais mensais, bastando o confronto com as receitas declaradas na DACON apresentada.

Claro está que o procedimento fiscal não trilhou o caminho necessário para afirmar que as diferenças constatadas em estoque corresponderiam a receitas omitidas, ou para distinguir as receitas, nos meses de 2005, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, mormente tendo em conta que esta distinção era possível a partir dos livros fiscais que estiveram sob seu exame.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

De forma semelhante, porém, o procedimento fiscal também se mostra insatisfatório para manutenção da parcela remanescente do crédito tributário.

Como relatado, a contribuinte prestou todos os esclarecimentos exigidos pela Fiscalização, dando-lhe conhecimento de seu contexto operacional no ano de 2005, e permitindo-lhe o exame de sua escrituração e da compatibilidade desta com os fatos ocorridos. A Fiscalização, porém, limitou-se a questionar a ausência de laudo da perda de insumos por queima, justificada pela contribuinte e não refutada pela autoridade – incompreensivelmente vinculando-as a uma redução de *estoque, dando origem às divergências apontadas nas planilhas* –, e a exigir prova do destino dado ao IPI incidente sobre os insumos que teriam sido diferidos, mas apenas com a finalidade de glosar eventual creditamento indevido, nestas circunstâncias.

Este o procedimento, portanto, para concluir *não haver justificativa plausível para as divergências apuradas pela fiscalização*, e imputar a existência de omissão de receita no montante de R\$ 31.960.299,16.

As explicações prestadas pela Fiscalizada são compreensíveis mesmo para leigos: durante a denominada fase pré-operacional, a produção de eteno gerava subprodutos passíveis de comercialização (como o hidrogênio e o propeno) mas ainda não reunia as características necessárias para produzir polietileno, ensejando sua queima. As compras, estoques e vendas pertinentes a este período foram registradas em Ativo Diferido até que a empresa entrasse em atividade normal de produção.

Poderia a Fiscalização ter apurado que as receitas em questão não diziam respeito à fase pré-operacional da empresa fiscalizada, ou mesmo que esta não se encontrava em fase pré-operacional. Poderia concluir, ainda, que não há diferimento de receitas em atividade pré-operacional, como mencionou a autoridade julgadora, mas nenhuma acusação neste sentido foi veiculada no Termo de Constatação Fiscal que dá motivação ao lançamento.

Daí a precisa conclusão da recorrente em sua peça de defesa:

Por isso, não poderia ser mais equivocada a autuação, que ignora as informações prestadas pela Recorrente, sem apresentar quaisquer provas concretas que evidenciem o fim da fase pré-operacional e início da operação ou as divergências de estoque apontadas.

Cabe acrescentar, ainda, que se a contribuinte efetivamente reconheceu estes valores em Ativo Diferido, para discordar deste procedimento a autoridade lançadora deveria também apurar se amortizações destes valores influenciaram a apuração do resultado contábil de períodos subseqüentes, ensejando o recolhimento postergado dos tributos que eventualmente deixaram de ser pagos no período Fiscalizado. Contudo, ao interromper suas análises sem sequer confirmar se aqueles valores foram, de fato, contabilizados no Ativo Diferido, a autoridade não conseguiu conferir os contornos mínimos ao fato tributável para justificar a exigência do crédito tributário mantido na decisão recorrida.

Por estas razões, além de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, conclui-se pela necessidade DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, cancelando integralmente a exigência veiculada nestes autos.


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora