



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12963.000265/2008-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.355 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente FERRERO DO BRASIL INDUSTRIA DOCEIRA E ALIMENTAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE APURADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.

A diferença a maior no registro de inventário de matérias-primas e produtos intermediários importa em omissão de compras, indicando omissão de receita, segundo o critério estabelecido pelo artigo 41 da Lei 9.430/96.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECEITA DE EXPORTAÇÕES. MÉTODO CAP.

Cabível o lançamento quando comprovados que os ajustes efetuados pelo Fisco nos preços de transferência pelo Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP estão corretos.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECORRÊNCIA. PIS. COFINS E CSLL.

Tratando se de tributações reflexas de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, Cofins e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.355 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12963.000265/2008-74

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls.646/664, contra Acórdão n. 09-29.672 – 2ªTurma da DRJ/JFA, fls. 631/641, que negou provimento à impugnação, fls. 461/476.

Para síntese dos fatos, reproduzo parcialmente o relatório apresentado no Acórdão recorrido:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização n.º 06.1.1200-2006-00137-1 (fls. 01 e 02), foram lavrados, em 15/04/2008, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls.379/384) exige o recolhimento de R\$ 545.152,07 a título de imposto e R\$ 323.711,30 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e acréscimos legais.

O lançamento fiscal decorreu das seguintes infrações:

- a) omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - T.V.F _ (fls. 341/345), citado na peça básica, e no Anexo 2 do TVF (fls. 373/376), tendo como enquadramento legal o art. 24 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 41 da Lei n.º 9.430, de 1996, e arts. 249, II, 251, parágrafo único, 261, 274, 279, 286, 288 e 289 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa
31/12/2003	3.226.346,94	75%
31/12/2003	2.371.416,39	75%

- b) omissão de receitas, referente a rendimentos oriundos do exterior em operações de venda com pessoas jurídicas vinculadas, que não foram acrescidos à base de cálculo do lucro real, apurado conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte, onde foi adotado o método CAP - Custo de Produção mais Lucro, resultando em ajustes para o ano-calendário de 2003 no montante de R\$ 446.690,10, conforme apurado no Anexo 1 do T.V.F. (fls. 346/372), nos termos do artigo 19 da Lei n.º 9.430/96 e no art. 240 do RIR/99.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

O auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 385/389) exige o recolhimento de R\$ 92.363,09 a título de contribuição e R\$ 69.272,31 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, além dos acréscimos legais.

O lançamento refere-se à omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - T.V.F. (fls. 341/345), citado na peça básica, e no Anexo 2 do TVF (fls. 373/376), tendo como fundamento legal os arts. 1.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 10.637/02.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

O auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 390/394) exige o recolhimento de R\$ 167.932,89 a título de contribuição e R\$ 125.949,66 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, além dos acréscimos legais.

O lançamento, com fundamento nos art. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n.º 4.524/02, refere-se à omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - T.V.F. (fls. 341/345), citado na peça básica, e no Anexo 2 do TVF (fls. 373/376).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 395/401) exige o recolhimento de R\$ 181.742,67 a título de contribuição e R\$ 136.307,00 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, além dos acréscimos legais.

O lançamento refere-se às mesmas infrações que deram causa ao lançamento de IRPJ, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 341/345), citado na peça básica, com infração ao disposto no art. 2º e §§ da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 24 da Lei n.º 9.249/95, art. 1º da Lei n.º 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 37 da Lei n.º 10.637/2002.

Irresignada com a autuação, a empresa apresentou, em 21/05/2008, a impugnação de fls. 406/421, instruída com os documentos de fls. 422/541, onde alega, após relatar os fatos, o que se segue, verbis: (...)

Na Impugnação Administrativa apresentada pelo Recorrente contra a autuação, foram apresentados os seguintes argumentos: a) discorda da forma como ocorreu a aplicação do método do Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e lucro (CAP) e, em particular, do entendimento da fiscalização em considerar produtos cuja unidade é idêntica de forma diferente em comparação ao formato da embalagem e número de unidades. Assim, a aplicação do método CAP, no entendimento da fiscalização, deveria ser feito com apuração em separado de cada “produto” (para cada embalagem adotada pelos bombons). Entende que o raciocínio é absurdo já que o bombom rocher está acondicionado em embalagens de formatos distintos não altera a natureza do produto, sendo vendidos bombons rocher, cujo custo unitário é o mesmo para todos os bombons; b) o que se deve entender por “produto” na legislação sobre preços de transferência são os bens compostos do mesmo insumo, pois não há autorização legal para fazer distinção entre idênticos bens que são comercializados em caixas com formatos diversos; c) a consideração dos produtos de acordo com cada embalagem não possui respaldo legal; d) entende, assim que apurou corretamente o preço parâmetro de acordo com o método CAP e não prospera a adição ao lucro real apurada pela Fiscalização.

Ainda, no tocante à imputação por omissão de receita, asseverou:

35. Quando da composição do balancete apurado em 31/10/03, a Impugnante fez a apuração dos estoques de acordo com as suas informações extra-contábeis, ou seja, nos termos dos lançamentos dos custos dos bens existentes em estoque no período.

36. Entretanto, quando da transposição dos controles de custos (extracontábeis) para o balancete (contabilidade), houve uma classificação inadequada que resultou nas diferenças apontadas pelo D. Agente Fiscal nos saldos das contas contábeis n.º 111411/Semi-Acabado (Sub-Produtos) e n.º 111402/Matéria-Prima. Tal classificação inadequada, registre-se, se deu justamente em razão do que já foi acima exposto sobre a segregação entre os sistemas de custo e de contabilidade da Impugnante, empresa industrial que é.

37. As diferenças identificadas e apontadas pelo D. Agente Fiscal para proceder à lavratura em questão, entretanto, foram apenas aquelas nas quais o saldo no Balancete de Verificação ficou menor do que aquele existente nas planilhas dos custos de produção e do Livro de Registro de Inventário, ou seja, as contas contábeis n.º 111411/Semi-Acabado (Sub-Produtos) e n.º 111402/Matéria-Prima.

38. Deixou de atentar o Sr. Agente Fiscal, por outro lado, que a dita classificação inadequada também acarretou diferenças a maior entre os valores lançados

contabilmente e os montantes constantes dos controles de custos. Veja-se, a esse propósito, a planilha abaixo transcrito (doc. n. 3), que demonstra de maneira límpida e cristalina que os saldos das contas contábeis de materiais para embalagens (n.º 111403), mercadorias para revenda (n.º 111501) e material para propaganda (n.º 111603) são, junto à contabilidade, superiores àqueles existentes nas planilhas dos custos de produção e do Livro de Registro de Inventário.

39. A existência desses saldos superiores junto à contabilidade, que foram simplesmente ignorados pelo D. Agente Fiscal, resultaram no fato de que o saldo final lançado contabilmente em 30.10.03 é superior, em R\$ 107.528,86, ao total registrado no Livro de Inventário no mesmo período. Com efeito, o saldo final da contabilidade resultou em R\$ 22.926.039, 86, enquanto que no Livro de Inventário o valor total foi de R\$ 22.818.511,00.

40. Ademais, as diferenças apontadas pelo D. Agente Fiscal, decorrentes da classificação inadequada em outubro de 2003 quando da transposição dos controles de custos (extra-contábeis) para o balancete (contabilidade), consistiram em fatos isolados que não se verificaram no balancete apurado em 30/09/03 (um mês antes), nem tampouco nos balancetes apurados em 30/11/03 e 31/12/03 (meses imediatamente subseqüentes).

41. De fato, como comprovam as planilhas demonstrativas dos Lançamentos dos estoques dos períodos de setembro de 2003, Novembro de 2003 e Dezembro de 2003 (doc. n.º 4), os saldos finais existentes na linha "Total Geral Estoque/Custo" coincidem, com a precisão que o caso requer, aos saldos totais de "Estoque Final/Inventário" lançados contabilmente (doc. n.º 5). Veja-se, a propósito, de modo ainda mais sintetizado, a comparação entre ambos os lançamentos abaixo, de onde se observa não haver qualquer diferença naqueles 1118525.

42. Registre-se, por oportuno, que a veracidade dos valores lançados nas planilhas acima transcritos, no que se refere aos valores lançados contabilmente, pode ser aferida por este C. Órgão Julgador por meio do confronto dos respectivos saldos com aqueles lançados no Balancete Sintético e Livro Diário dos respectivos períodos (doc. n.º 6).

43. Vê-se, portanto, que o D. Agente Fiscal procedeu a uma observação completamente isolada da contexto no qual se encontravam as diferenças por ele apontadas, indicando, de modo até mesmo tendencioso, somente aquelas que supostamente lhe possibilitavam a aplicação do artigo 41 da Lei n.º 9.430/96 para imputar à Impugnante a conduta de omissão de receitas e, conseqüentemente, exigir tributos que em nenhum momento deixaram de ser por ela recolhidos.

44. Contudo, nem mesmo estas diferenças apontadas pelo D. Agente Fiscal teriam sido capazes de originar qualquer indício de omissão de receitas, já que, como se verificou, no mês em que houve a classificação inadequada dos custos do Livro de Inventário para o Balanço (outubro de 2003), a contabilidade registrou saldo total superior em R\$ 107.528,86. Ou seja, se houve algum efeito na apuração dos tributos a serem recolhidos, esse efeito teria teoricamente gerado recolhimento a maior de tributo por parte da Impugnante, mas jamais omissão de receita e conseqüente venda sem nota fiscal, recolhimento de tributo a menor, etc.

46. Ademais, Nobres Julgadores, em casos como o presente, caberia ao D. Agente Fiscal fazer um levantamento físico do estoque, o que não foi feito in casu. Este levantamento físico teria o condão de indicar que a divergência encontrada entre os lançamentos de custo e a contabilidade - divergência esta absolutamente pontual e isoladamente considerada pelo D. Agente Fiscal - não encontrava contrapartida na realidade.

(...)

55. Termos em que, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente produção de prova pericial, em razão da qual _desde ig protesta pela posterior juntada de quesitos.

Por outro lado, o Acórdão recorrido negou provimento à Impugnação Administrativa, pelos seguintes fundamentos: a) afastou o pedido de perícia, por entender não cumprir os requisitos do art. 16 e 15 do Decreto 70.235/72; que a omissão de receitas tratada nos autos refere-se à diferença positiva apurada entre o valor do estoque no final do mês de outubro de 2003, extraído do Livro de Registro de Inventário relativo às matérias-primas e produtos intermediários e aquele registrado na escrituração contábil da empresa, conforme previsto no art. 41 da Lei n.º 9.430, de 1996; que, no que tange à aplicação do Método CAP, está correta a fiscalização, não assistindo razão ao contribuinte a considerar “produto a produto”, já que:

“a) trata-se de diversos produtos diferentes: Ferrero Rocher T16x60 Ovo Ther Bombom c/chocolate ao leite e avelãs, c/recheio cremoso e avelã inteira (120.040.A), Ferrero Rocher T16x5x4 Base, Ferrero Rocher T3x16x6 Base, Ferrero Rocher T8x20 ARG; Manderly T3x16x6 Asia e Manderly T8x12x2 Coração Japão, conforme notas fiscais de exportação (fl. 244/250); b) cada produto tem um determinado preço praticado nas operações de exportação, conforme se verifica nas planilhas de fl. 346/372; c) nessas mesmas planilhas, pode-se verificar que, do mesmo modo, os custos de cada produto são diferentes”.

E acrescenta:

Além do mais, é certo que a contribuinte agrupou os produtos de mesmo gênero (ou família), em razão da utilização de insumo semi-acabado (sub-produto) comum a eles e aferiu em quilograma líquido e a apuração feita pelo Auditor Fiscal tomou por base produto a produto, em estrita obediência ao disposto na IN SRF n.º 243/2002.

Desse modo, há que se manter integralmente a tributação relativa a esse item da autuação.

Finalmente, manteve a tributação reflexa para PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, fls.646/664, onde repisa os argumentos já apresentados na Impugnação Administrativa, sustentando, em síntese a aplicação correta da legislação sobre preço de transferência e a inoccorrência de omissão de receita.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Passo à análise do mérito.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, fls. 395/400, após realização de fiscalização, e da análise de livros contábeis e fiscais, de demonstrativo em meio magnético dos preços praticados nas operações de exportação efetuadas de 2003 e de memória de cálculo em meio magnético dos preços parâmetro apurados para ajustes de Preços de Transferência sob o método CAP – custo de aquisição/produção mais tributos e lucro, e mediante apresentação dos elementos requisitados pela fiscalização, percebeu-se que o arquivo magnético dos preços de transferência (método CAP) não demonstrava detalhadamente a estrutura dos custos de produção atribuídos a cada item que foi adotado pelo contribuinte, conforme determina o art. 294 do RIR/99 (contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração), apenas evidenciando o custo final, de forma global, por família ou grupo de produtos (fls.55 a 57).

Solicitou-se a apresentação de arquivo magnético contendo a demonstração de todos os custos de produção incorrido durante o ano-calendário de 2003, nos termos do art. 294 do RIR/99 (fl. 67/70), o que foi atendido pelo contribuinte, mediante esclarecimentos escritos.

Em análise aos arquivos, a fiscalização analisou os saldos mensais existentes na 23 planilha denominada “MOV.ESTOQUE”, confrontando assim os valores relativos aos estoques iniciais de Produtos para Revenda, Semi-Acabado - Sub-Produtos, Matéria-Prima, Material de Embalagem e Material Promocional (de Propaganda), em face dos Balancetes Mensais de Verificação do Razão (fls. 81 a 146; 254 a 280).

A partir dessa comparação, foram identificadas diferenças nos meses de setembro e novembro de 2003, com nova intimação para esclarecimentos, nos termos do art. 294 do RIR/99 (contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração), que determina que os lançamentos contábeis do fechamento mensal dos custos devem ser apoiados em valores originados da escrituração contábil.

Novamente intimada, apresentou posteriores esclarecimentos para tentar aclarar as diferenças de estoque identificadas pela fiscalização (Fls. 233 a 250; 314). Na ocasião, o contribuinte alegou que, da análise do saldo dos estoques, deve ser considerada de forma global e não por “sub-conta contábil”, apesar da fiscalização ter verificado que, nos demais meses de 2003, os valores cotejados coincidem mesmo se comparados individualmente (fls. 239 e240; 314). Sobre a intimação, segue a justificativa do contribuinte:

2) ANEXO DO TERMO DE INTIMAÇÃO

ARQUIVOS EM EXCEL:

TERMO INTIMAÇÃO 14_12_07 - ITEM 2: planilha demonstrando a origem dos valores contabilizados nas contas de estoque. Necessário utilizar as planilhas entregues na primeira fase da fiscalização.

CONTABILIZAÇÃO

As diferenças apontadas no anexo 2, mês de Setembro/03, existem somente quando as contas são avaliadas separadamente (vide planilha “TERMO INTIMAÇÃO 14_12_07 – ITEM 2” aonde são indicadas as células consideradas na valorização dos estoques).

No mês de Nov/03 existe uma diferença de R\$ 107.529 entre o valor contábil e o valor apurado no módulo de custos. A diferença foi regularizada no mês de Dezembro/03, conforme demonstrado na planilha “Evolução Estoque 2003”. “

Após a coleta documental, e novas intimações, foram apresentados o Livro Registro de Inventário - registrado e autenticado, nos termos dos artigos 260 e 261 do RIR/99, com saldos e registros mensais de jan/2003 a dez/2003, em atendimento ao artigo 294 do RIR/99 – bem como Cópia dos Balancetes Mensais de Verificação transcritos nos Livros Diário do ano-calendário de 2003 e livro de registro de inventário.

Após a análise documental, a Fiscalização considerou terem ocorrido duas infrações à lei tributária, quais sejam:

A) PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO CAP - NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE RECEITAS ORIUNDAS DE EXPORTAÇÕES A PESSOA VINCULADA

Conforme verificou a fiscalização, na apuração dos preços médios ponderados procedida pela contribuinte, foi verificado que ela agrupou os produtos de mesmo gênero (ou

família), em razão da utilização de insumo semi-acabado (subproduto) comum a eles e aferido em quilograma líquido.

Contudo, pontuou a fiscalização que os itens produzidos que apresentam o mesmo insumo semi-acabado em sua composição, são elaborados com embalagens diferentes, as quais variam segundo a forma de apresentação, o tamanho e as quantidades de produto que são armazenados e as quantidades do produto que são armazenadas.

Por isso, entendeu a fiscalização que os itens produzidos apresentam custos unitários de produção diferentes, resultando em produtos finais não substituíveis (uns pelos outros), com especificação distinta, os quais devem ter seus preços médios calculados separadamente. Ainda, acrescentou a fiscalização que a codificação atribuída pela empresa aos itens produzidos, em análise às ordens de produção de cada um deles, bem como a descrição dos produtos constantes nas notas fiscais de exportação, haveria comprovação da diversidade dos produtos (Fls. 244 a 250; 208 a 215; 216 a 222; 147 a 207).

Acrescenta a fiscalização que:

Como a metodologia dos preços de transferência objetiva apurar o preço parâmetro por produto, a fiscalização refez os cálculos dos preços- parâmetro, baseando-se no custo dos produtos que foi demonstrado pela contribuinte, tendo em vista o método por ela eleito e previsto no artigo 19, § 3º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 (artigo 26 da IN SRF nº 243/2002).

A seguir confrontou os preços-parâmetro com os preços praticados e apurou diferenças suscetíveis de ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real, conforme demonstrado no ANEXO 1 desse Termo de Verificação Fiscal. (Fls. 346 a 372).

Por outro lado, em Recurso Voluntário, o Recorrente reforçou seus fundamentos, buscando afastar a autuação, centrando-se nos seguintes argumentos (fl.650/652):

14. Inicialmente, cumpre à Recorrente esclarecer que o legislador, ao tratar de preço de transferência, não criou qualquer restrição à escolha do contribuinte do método de cálculo do preço-parâmetro, dentre aqueles dispostos na Lei nº 9.430/96.

15. Tanto é assim que a jurisprudência deste E. Conselho Administrativo se posiciona, de forma pacífica, no sentido de que o contribuinte não pode ser penalizado caso o Fisco recuse o método de cálculo por ele utilizado.

16. A Dessa forma, a Recorrente houve por bem escolher o “Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro -CAP”, o qual, segundo art. 19, §3º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, é “definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições”.

17. É da essência do método CAP a apuração do custo médio imputável diretamente ao bem exportado, ou seja, não são aplicáveis quaisquer ajustes relacionados às quantidades negociadas, prazo para pagamento, etc.

18. Quando são necessários ajustes nos valores dos bens, de acordo com a Lei nº 9.430/96 e com a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 243, de 11 de novembro de 2002, estes levam em consideração a natureza do bem exportado, tanto é assim que consideram os bens por unidades. **Assim, o que se deve entender por “produto” na legislação sobre preços de transferência são os bens compostos do mesmo insumo.**

19. De fato, nada na legislação indica que a apuração dos preços médios ponderados, segundo o método CAP, deva separar os produtos conforme sua forma de apresentação. Pelo contrário, as normas sempre se referem genericamente a “bens” ou “unidade do produto”, o que leva à consideração destes conforme sua natureza e não simplesmente de acordo com a embalagem que o acondiciona ou quaisquer outras condições de venda.

20. A referência legal ao bem ou à unidade do produto considera a natureza deste, de maneira que o custo é calculado com muito mais precisão tomando-se por critério o peso em quilogramas do que por embalagem vendida.

21. Nesse sentido, a natureza do produto da Recorrente - bombom Rocher - não é alterada pelo simples fato de estar acondicionado em embalagens de formatos diferentes. Ainda mais porque o custo unitário dos bombons Rocher vendidos é o mesmo para todos os bombons.

(...)

25. Por assim entender, a Recorrente tratou o Mandely como um só produto para fins de cálculo dos preços médios ponderados. Não houve separação entre os tipos de caixas em que este produto é comercializado já que não há qualquer disposição legal neste sentido, pelo contrário, a legislação indica que “produto” é o bem considerado pela sua natureza (ou seja, cada bombom) e não pela sua forma ,de comercialização.

(...)

27. Da mesma forma, sem qualquer respaldo na legislação, a Fiscalização apurou de forma separada o preço parâmetro dos materiais de embalagem fabricados pela Recorrente.

Alega, portanto, que a prática realizada pela fiscalização não apresenta respaldos legais para se proceder ao cálculo em separado dos preços parâmetro desses produtos, ou seja, para se proceder à consideração que os produtos sejam considerados de acordo com a embalagem vendida não possui respaldo legal.

Analisando os argumentos trazidos pela fiscalização, pelo Acórdão combatido e pelo contribuinte, seja na impugnação administrativa, seja no Recurso Voluntário, pode-se observar que o cerne da questão centra-se na **divergência de interpretação e de aplicação do Método CAP**, assim como na divergência na consideração dos dispositivos legais e infralegais aplicáveis ao método eleito pelo contribuinte.

O método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP – foi previsto na Lei 9430/1996, in verbis:

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

(...)

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Ainda, na esfera infralegal, foi editado o art. 26 da IN 243/2002 SRF, que regulamenta o cálculo do método CAP:

Art. 26. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP), definido como a **média aritmética** ponderada dos custos de aquisição ou **de produção dos bens**, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

§ 1º Integram o custo de aquisição, os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados.

§ 2º Será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, correspondente aos bens exportados.

§ 3º A margem de lucro de que trata este artigo será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido a que se refere o § 2º.

§ 4º O preço determinado por este método, relativamente às exportações diretas efetuadas pela própria empresa produtora, poderá ser considerado parâmetro para o preço praticado nas exportações efetuadas pela empresa, por intermédio de empresa comercial exportadora, não devendo ser considerado o novo acréscimo a título de margem de lucro da empresa comercial exportadora.

O art.26 serve para complementar a metodologia proporcionando preço parâmetro para as operações sujeitas à aplicação do preço de transferência.

Na leitura do contribuinte, porém, no cálculo do preço parâmetro, adotou-se como premissa o agrupamento dos produtos de mesmo gênero (ou família), em razão da utilização de insumo semi-acabado (subproduto) comum a eles e aferido em quilograma líquido.

Contudo, entendo que assiste razão ao Acórdão combatido, já que o art. 26 da IN SRF 243 é expresso na composição do custo de aquisição do produto e não toma como base o agrupamento em razão da utilização do insumo semi-acabado comum e aferido em quilograma líquido.

A fiscalização, corretamente, tomou como base o custo do produto em separado, já que, independentemente de haver, por exemplo seis chocolates feitos a partir do mesmo insumo, o preparo e a embalagem, a forma de apresentação, realmente indica que se tratam de produtos distintos. Não seria desarrazoável que um produto possuísse campanha de publicidade completamente diferente de outro produto que tenha sido agrupado na mesma “família”, por exemplo”. Além disso, lastrear-se apenas no critério do insumo semi-acabado sem considerar demais custos com embalagens, plásticos, papéis, entre outros elementos, que geralmente possuem custos distintos, também colabora para enfraquecer a argumentação do contribuinte.

Ainda, deve-se observar o teor art. 28 da IN SRF 243/2002 que, ao tratar da similaridade entre bens, condiciona a similaridade ao preenchimento de requisitos cumulativos:

Art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;

III - tiverem especificações equivalentes.

Não vislumbro, por exemplo, que uma caixa de bombons com seis unidades, ainda que formadas a partir do mesmo insumo (semi-elaborado), mas sem qualquer referência especial à data comemorativa e, de outro lado, outra caixa, com o mesmo número de unidades, mesmo insumo (semi-elaborado) mas em formato temático ajustado à eventual data comemorativa (“natal”, “dia dos namorados”, “dia da criança”, “páscoa”) e embalagem especial, possam ser considerados similares, portanto, já que possuem, como bem destacou a fiscalização e o Acórdão

recorrido, custos unitários de produção diferentes, resultando em produtos finais não substituíveis (uns pelos outros), com especificação distinta, e passíveis de campanhas publicitárias distintas, inclusive. Por isso, entendo que assiste razão ao Acórdão recorrido (bem como à fiscalização) no entendimento de que os produtos em análise devem ter seus preços médios calculados separadamente.

B) DIFERENÇA DE ESTOQUE - OMISSÃO DE RECEITA

Nada obstante, a fiscalização, confrontando os valores de estoque final das planilhas dos custos de produção e do Livro de Registro de Inventário, com as informações existentes nos Balancetes de Verificação transcritos nos Livro Diário, identificou o saldo final de 31/10/2003 registrados nas contas contábeis n.º 111411/Semi-Acabado (Sub-Produtos) e n.º 111402/Matéria-Prima, é inferior àquele utilizado para o fechamento mensal dos custos que foi demonstrado em planilhas pela fiscalização, o qual deu suporte às quantidades de produtos faturados (saídas) e registrados na escrituração contábil no curso daquele mesmo período e que foi confirmado após intimação específica. (Fls. 81 a 207; 254 a 280; 282 a 303; 227, 228 e 230; 239 a 243), procedeu-se à aplicação do art. 41 da Lei 9430/96.

Observe-se que, não obstante a impugnação do Recorrente, o Acórdão combatido manteve o mesmo entendimento exarado no Termo de Verificação Fiscal, considerando também a tributação reflexa (CSLL, PIS/PASEP e COFINS).

O Recorrente, a seu turno, alegou inexistência de omissão de receita, conforme fundamenta:

35. Em outros termos, mediante confronto entre os lançamentos de custos da Recorrente e a sua contabilidade, relativos ao período de outubro de 2003, a D. Fiscalização identificou, em duas contas específicas e observadas isoladamente de modo dissociado do contexto de que fazem parte, que os valores de parte dos estoques figuravam em montante superior àqueles constantes nos Balancetes de Verificação transcritos no Livro Diário. Esta diferença fez com que D. Agente Fiscal concluísse existir no caso concreto verdadeira omissão de receita, com base no art. 41 da Lei n.º 9.430/96.

36. Tem-se, entretanto, como absolutamente equivocada a conclusão do D. Agente Fiscal, que foi mantida pelo v. acórdão. Isso porque, a diferença apurada se deu em razão de classificação inadequada realizada nos lançamentos de custos da Recorrente, em apenas duas contas contábeis, classificação inadequada esta que não acarretou em qualquer omissão de receita e conseqüente recolhimento a menor de tributo. f

37. Além disso, caso a D. Fiscalização houvesse feito o confronto não apenas das duas contas contábeis que indicaram divergência de valores, mas de todos os lançamentos do estoque da Recorrente relacionados ao período de outubro de 2003, bem como caso tivesse havido levantamento físico do estoque, o Sr. Agente Autuante teria verificado a inexistência da suposta omissão de receita utilizada como justificativa para a lavratura da autuação fiscal em comento.

Ressalta também que as diferenças apontadas decorrem também do fato de que a atividade exercida pela empresa é industrial e não comercial, o que interfere na forma como a contabilidade de custos é feita em relação à contabilidade:

42. Com efeito, embora a contabilidade de custos da Recorrente seja coordenada e integrada ao sistema de custeio, na medida em que a contabilidade alimenta os controles de custos, o fato é que o lançamento final de apropriação dos saldos migrando os valores de matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários e produtos

acabados só é feito no final de cada período de apuração para efeito de classificação contábil.

43. Esse lançamento, que registra as distribuições dos saldos é feito manualmente, ou seja, no final do mês, depois das contas de custo apresentarem os saldos extra-contábeis determinados pelos controles de estoques, esses saldos são ajustados na contabilidade através do sistema de lançamentos contábeis.

44. Feito este breve preâmbulo da operacionalização dos lançamentos de custos de estoque da Recorrente, e o seu reflexo na conta final junto à contabilidade, deve-se observar o que ocorreu no caso concreto, e o que levou o D. Agente Fiscal a equivocadamente lavrar o auto de infração aqui combatido.

45. Quando da composição do balancete apurado em 31 de outubro de 2003, a Recorrente fez a apuração dos estoques de acordo com as suas informações extracontábeis, ou seja, nos termos dos lançamentos dos custos dos bens existentes em estoque no período.

46. Entretanto, quando da transposição dos controles de custos (extracontábeis) para o balancete (contabilidade), houve uma classificação inadequada que resultou nas diferenças apontadas pelo D. Agente Fiscal nos saldos das contas contábeis nº 111411/Semi-Acabado (Sub-Produtos) e nº 111402/Matéria-Prima.

47. Tal classificação inadequada, registre-se, se deu justamente em razão do que já foi acima exposto sobre a segregação entre os sistemas de custo e de contabilidade da Recorrente, empresa industrial que é.

48. As diferenças identificadas e apontadas pelo D. Agente Fiscal para proceder à lavratura em questão, entretanto, foram apenas aquelas nas quais o saldo no Balancete de Verificação ficou menor do que aquele existente nas planilhas dos custos de produção e do Livro de Registro de Inventário, ou seja, as contas contábeis nº 111411/Semi-Acabado (Sub-Produtos) e nº 111402/Matéria-Prima.

49. Sobre esse ponto, cumpre à Recorrente esclarecer que, ao contrário do quanto afirmado pelo v. acórdão, ela apontou quais os lançamentos foram feitos de forma equivocada, ou seja com a classificação inadequada.

50. Ocorre que, deixou de atentar o Sr. Agente Fiscal que a dita classificação inadequada também acarretou diferenças a maior entre os valores lançados contabilmente e os montantes constantes dos controles de custos. A planilha abaixo demonstra de maneira límpida e cristalina que os saldos das contas contábeis de materiais para embalagens (nº 111403), mercadorias para revenda (nº 111501) e material para propaganda (nº 111603) são, junto à contabilidade, superiores àqueles existentes nas planilhas dos custos de produção e do Livro de Registro de Inventário.

Além de apresentar diferentes planilhas, acrescentou:

51. A existência desses saldos superiores junto à contabilidade, que foram simplesmente ignorados pelo D. Agente Fiscal, resultaram no fato de que o saldo final lançado contabilmente em 30 de outubro de 2003 é superior, em R\$ 107.528,86, ao total registrado no Livro de Inventário no mesmo período. Com efeito, o saldo final da contabilidade resultou em R\$ 22.926.039,86, enquanto que no Livro de Inventário o valor total foi de R\$ 22.818.511,00.

52. Ademais, as diferenças apontadas pelo D. Agente Fiscal, decorrentes da classificação inadequada em outubro de 2003 quando da transposição dos controles de custos (extra-contábeis) para o balancete (contabilidade), consistiram em fatos isolados que não se verificaram no balancete apurado em 30 de setembro de 2003 (um mês antes), nem tampouco nos balancetes apurados em 30 de novembro de 2003 e 31 de dezembro de 2003 (meses imediatamente subsequentes).

53. De fato, como comprovam as planilhas demonstrativas dos Lançamentos dos estoques dos períodos de setembro de 2003, Novembro de 2003 e Dezembro de 2003, juntadas pela Recorrente aos autos, os saldos finais existentes na linha "Total Geral

Estoque/Custo” coincidem, com a precisão que o caso requer, aos saldos totais de “Estoque Final/Inventário” lançados contabilmente.

(...)

67. Ora, Nobres Julgadores, restou mais do que demonstrado que a diferença apontada pelo D. Agente entre os valores lançados nos controles de estoque e na contabilidade - diferença esta utilizada como fundamento da presunção de omissão de receitas - foram pontuais e não modificaram o resultado tributável da Recorrente, de molde a ensejar recolhimento a menor de tributo.

68. Caso a D. Fiscalização e também o v. acórdão recorrido tivessem se norteado pela busca da verdade material, teriam verificado a inexistência da propalada omissão de receitas, de modo que não o tendo feito, é merecedora de pronto cancelamento a autuação fiscal aqui combatida.

O Acórdão recorrido, por outro lado, aplicou o art. 294 do RIR/99, para a contabilização dos custos:

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção ([Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º](#), e [Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II](#)).

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º](#)).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

A omissão de receitas apontada pelo Acórdão recorrido partiu da diferença positiva apurada entre o valor do estoque no final do mês de outubro de 2003 extraído do livro de Registro de Inventário concernente às matérias-primas e produtos intermediários e, por sua vez, aquele registrado na escrituração contábil da empresa.

Veja-se o que diz o art. 41 da Lei 9430/1996:

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 pela 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.

(...)

Inicialmente, em análise ao teor do art. 41 da Lei 9430, existindo diferença a maior no registro de inventário de matérias-primas e produtos intermediários, visualiza-se a omissão e compras, caracterizando-se omissão de receitas (presunção legal).

Reforce-se que o Acórdão combatido identificou indícios, porém, afastando-os por não serem elementos seguros para afastar a presunção legal da omissão de receitas.

A seu turno, o Contribuinte alega que o Fisco não procedeu à apuração correta dos livros contábeis nem do período verificado. Se tivesse realizado apuração mais ampla, inclusive com levantamento físico do estoque no momento da fiscalização, teria verificado a inexistência de omissão de receita, segundo alegou o Recorrente.

Nesse sentido, o contribuinte, em virtude da inversão do ônus da prova estabelecida pela caracterização da omissão de receitas, tem o dever de, mediante documentos fiscais e contábeis, afastar a presunção prevista no art. 41 da Lei 9430/1996.

Nada obstante, o § 2º do art. 294 do RIR/99, estabelece o que deve ser considerado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração contábil. É interessante notar que a fiscalização admitiu que o contribuinte cumpria os requisitos previstos no citado dispositivo, tomando como base os custos apurados para avaliação dos estoques de matérias-primas e produtos intermediários indicados pela empresa em seu livro inventário, bem como na contabilidade.

Além disso, o contribuinte alegou que a diferença apurada ocorreu em decorrência de classificação inadequada realizada nos lançamentos de custos da mesma. Ainda, assumiu que, não obstante a contabilidade de custos seja coordenada e integrada ao sistema de custeio, já que a contabilidade alimenta o controle de custos, o fato é que o lançamento final de apropriação dos saldos migrando os valores de matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários e produtos acabados somente é realizado ao final de cada período de apuração para efeito de classificação contábil, o que teria repercutido na divergência verificada.

Portanto, a própria contribuinte admitiu ter procedido com classificação inadequada nos lançamentos de custos da empresa, mas justificou a divergência em face do modus operandi adotado pela mesma, mas que não traria qualquer repercussão tributária (omissão de receitas) considerando-se o período total em análise (2003).

Por outro lado, segundo o Acórdão recorrido, a recorrente, na impugnação administrativa, **não teria apontado quais os lançamentos tiveram classificação inadequada e como esse erro, caso tivesse acontecido, iria impactar na avaliação do estoque final de matérias-primas e produtos intermediários em novembro de 2003.**

Observe-se que, na impugnação administrativa, a Interessada centralizou a argumentação a demonstrar a correspondência entre os valores referentes a setembro de 2003, novembro de 2003 e dezembro de 2003, sem, no entanto, mencionar expressamente o período de outubro de 2003, ainda que, nas fls. 520 e ss (doc n. 4 e doc n. 5), tenha inserido também os quadros relativos à outubro de 2003.

Somente no Recurso Voluntário é que o Recorrente expressamente inseriu quadros demonstrativos referentes ao mês de outubro de 2003:

OUTUBRO/2003

Conta	Descrição	Contabilidade	CCO - Livro de Inventário	Diferenças
		Saldo	Saldo	
111402	ESTOQUE MATÉRIA PRIMA IMP	1.735.393,78	4.961.741,00	3.226.347,22
111403	ESTOQUE MATER. EMBALAGENS	15.096.735,84	10.169.869,00	(4.926.866,84)
111407	ESTOQUE PROD.ACABADOS	3.766.996,00	4.052.082,00	285.086,00
111411	ESTOQUE SEMI-ACABADOS + SUB-PRODUTOS	118.043,60	2.489.460,00	2.371.416,40
	ESTOQUE SUBPRODUTOS		25.098,00	25.098,00
111501	ESTOQUE MERCAD.P/REVENDA	1.895.533,54	860.315,00	(1.035.218,54)
111603	ESTOQUE MAT. PROPAGANDA	313.337,10	259.946,00	(53.391,10)
				0,00
		22.926.039,86	22.818.511,00	(107.528,86)

Alegou que, em outubro de 2003, a diferença constatada decorreu de saldos superiores junto à contabilidade, que não foram observados pela fiscalização, mas que teriam **resultado em saldo final lançado contabilmente em outubro de 2003 no valor de R\$ 107.528,86**, ao total registrado no livro de inventário do mesmo período. Por esse motivo, o saldo final contábil conteve o valor de R\$ 22.926,039,86, ao passo que no Livro de Inventário do valor total resultou em R\$ 22.818.515,00.

Reforça que as diferenças apontadas pela autoridade autuante, referentes à classificação inexata em outubro de 2003, quando da transposição dos controles de custos (extra-contábeis) para o balancete (contabilidade), consistiram em fatos isolados, conforme logram demonstrar nos quadros referentes à setembro, novembro de dezembro de 2003.

Por outro lado, não especificou nem demonstrou as origens efetivas da divergência apontada no quadro esquemático de outubro de 2003, que, nesse aspecto não transparecem claras nos documentos apresentados nas fls. 520 e ss (docs 4, 5 e item 6), por sua vez apresentados na esfera da impugnação administrativa.

Por esse motivo, entendo que o contribuinte também não logrou êxito em afastar a presunção legal constante no art. 41 da Lei 9430/1996, em consonância com a fiscalização, por omissão de receitas referentes à diferença de estoque no mês de outubro de 2003.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

