



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

Processo nº 13808.001331/99-18
Recurso nº 155054 Voluntário
Acórdão nº 1401-00384 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2010
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente D'ALTOMARES QUÍMICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restou comprovada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, para se declarar a nulidade o lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS EM ESTOQUE. Diferenças não justificadas no confronto entre o registro permanente de controle de inventário com o livro Registro de Inventário constitui omissão de receitas e aquelas que foram justificadas no curso de diligência fiscal devem ser abatidas do lançamento original.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Estendem-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso de forma a reduzir a base de cálculo da omissão de receita do valor de 974.225,56 (principal) para o valor de o valor de R\$ 354.471,10 (principal) em relação ao IRPJ e seus reflexos.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 6272, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Em ação fiscal direta, a empresa acima qualificada foi autuada e notificada, em 30/09/99, a recolher ou impugnar os créditos tributários de R\$ 634.245,28, a título de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, R\$ 887.943,37 de Imposto de Renda na Fonte, R\$ 16.490,38, R\$ 50.739,61 de COFINS e R\$ 253.698,12 de CSSL, incluídos nesses totais multas e juros de mora calculados até 30/07/1999.

2. *Conforme descrição no “Termo de Verificações Fiscais” de fls. 146 a 148, a fiscalização, confrontando o registro permanente de controle de inventário (Extratos por produtos – fls 22 a 121) com os constantes do Registro de Inventário em 31/12/95 (fls 128 a 139), detectou que vários produtos que constavam nos referidos Extratos e que deveriam ser reproduzidos no Registro de Inventário foram omitidos no livro fiscal, que funciona como livro Diário auxiliar, enquanto que outros foram registrados a menor. Para demonstrar esses fatos foram elaborados dois demonstrativos denominados de “Demonstrativo dos itens de estoque registrados nos Extratos por Produtos e omitidos no Registro de Inventário no ano-calendário de 1995”, apontando diferença omitida o total de R\$ 811.228,71 e “Demonstrativo dos itens de estoque registrados nos Extratos por Produto, cujos quantitativos foram registrados a menor no Registro de Inventário no ano-calendário de 1995”, que aponta a diferença de R\$ 162.996,85 (fls. 123 a 125).*

3. *Constatou ainda, que do referido Livro Registro de Inventário foi extraído o estoque constante do balanço patrimonial, na conta de ativo circulante e que com base neste mesmo registro de estoque se arrimou o custo dos produtos e*

mercadorias vendidas integrante da Demonstração do Resultado do Exercício.

4. O referido Termo aponta que essas diferenças caracterizam omissão de receita, por saída de produtos e mercadorias desacompanhados de documentário fiscal e o seu “quantum” foi obtido, considerando o valor do maior preço de venda praticado no período, multiplicado pela quantidade omitida ou registrada a menor, implicando em redução do lucro real quando de sua apuração.

5. Cientificada dos feitos, apresentou, em 30/09/1999, impugnação, de fls. 172 a 182, argüindo, em síntese o seguinte:

5.1 – Preliminarmente, alega a nulidade do Auto de Infração de vez que a fiscalização utilizou como fundamento para a lavratura do presente auto de infração, critério de comparação, baseado em levantamento quantitativo das mercadorias, matérias-primas e produtos, sem observar as particularidades das atividades comerciais praticadas pela Impugnante.

5.2 – que diante da nomenclatura altamente técnica e específica dos produtos utilizados e comercializados pela impugnante, as conclusões obtidas pelo Auditor-Fiscal, através da utilização de um procedimento de fiscalização arbitrário e autônomo, no qual não aceitou o auxílio e esclarecimentos de funcionários qualificados da empresa, somente poderiam resultar em auto de infração nula.

5.3 - que o Auto de Infração é um instrumento jurídico-fiscal que tem por finalidade precípua veicular um ato administrativo de aplicação de penalidade ao infrator de legislação tributária, pelo descumprimento de obrigações tributárias e de deveres instrumentais, e como tal, se faz necessário apontar o motivo e o objeto responsáveis pelo seu lançamento, a fim de que o mesmo seja perfeitamente válido, ainda que inteiramente contrário aos interesses do contribuinte. Como motivo, entende-se o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática de um ato, decorrente de uma infração à legislação fiscal, ao passo que o objeto concentra o conteúdo e a fundamentação desse ato;

5.4 - Transcrevendo ementa de jurisprudência (judiciária) acerca de nulidade, disse que para um Auto de Infração seja perfeitamente válido e apto a produzir efeitos, deve, ao mínimo, estar devidamente fundamentado, espelhando a realidade da empresa e observando as especificidades e particularidades de cada contribuinte. Não pode, na condição de documento de suma relevância, ser lavrado com base em teses superficiais e duvidosas;

5.5 - que, não se pretende eximir toda responsabilidade da impugnante. Com efeito, o sistema de formulários informatizados na modalidade Kardex, que pretendia demonstrar a efetiva movimentação ocorrida no estoque mostrou-se inadequado, ora

por problemas técnicos, ora pela ocorrência de erros no lançamento dos produtos adquiridos e, posteriormente, vendidos;

5.6 – que dentre os erros contidos no registro Kardex, que simplesmente foram desconsiderados pela fiscalização no momento da lavratura do presente auto de infração, padecendo, assim, de ilegalidade, alguns se referem à falta de precisão do sistema, no momento do controle da entrada e saída de mercadorias no estoque da ora impugnante. Como pode uma empresa possuidora de 20 produtos em seu estoque, efetuar uma venda de 30 produtos e, como se possível fosse, continuar com esse estoque de 30 produtos, sendo que todas as suas transações são comprovadamente documentadas ?

5.7 – que é certo que em outras situações, o erro advém de simples desatenção de empregados no momento do preenchimento do Kardex e, por se tratar de um sistema informatizado contínuo, tais erros acabam perdurando até a última movimentação do estoque. Prova clara desta assertiva é o fato da nota fiscal de entrada registrar a aquisição de 40 caixas com 20 produtos cada, o que totaliza o equivalente a 800 produtos porém, por um lapso no momento do lançamento desses itens, a impugnante registra como se fossem apenas 40 produtos, ou seja, apesar de o produto ser vendido por unidade pela impugnante, o registro de sua entrada havia sido feito com base nas caixas, que contém 20 unidades (acosta os documentos de fls. 191 a 200);

5.8 – que erros de diferente natureza, porém de igual consequência, verifica-se quando a impugnante vende X quantidade de mercadoria, emitindo, para tanto, nota fiscal devidamente preenchida, mas registra, no Kardex, o valor da venda ao invés da quantidade baixada de seu estoque, conforme documentos de fls. 201 e 202;

5.9 – que a impugnante substituiu o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (Modelo 3) pelo Kardex, destinando-o de igual forma e conteúdo, à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e às quantidades referentes aos estoques de mercadorias e como as demais pessoas jurídicas, procede à escrituração do Livro Registro de Inventário, anualmente, arrolando os produtos, mercadorias, matérias-primas, dentre outros, existentes em seu estabelecimento à épocas do balanço e é lógica a conclusão de que a movimentação dos saldos lançados no Kardex devem resultar naqueles escriturados no Livro Registro de Inventário;

5.10 – que tal premissa deixa de ser absoluta no caso da impugnante, em razão dos erros cometidos durante a escrituração do Kardex no período verificado;

5.11 – que as divergências entre os saldos do Kardex e do Livro Registro de Inventário, apuradas no “cruzamento” efetuado pela fiscalização não são os únicos equívocos que merecem registro. Os erros da fiscalização é que geraram a autuação em valores de magnitude totalmente desproporcional ao pequeno porte a

empresa, de vez que no levantamento efetuado pela fiscalização não se observou as particularidades dos produtos comercializados pela ora impugnante, uma vez que muitos deles possuem códigos e referências muito similares, bem como não se percebeu que os diversos erros cometidos no preenchimento do Kardex não foram propositais e, em muitos casos, decorrentes de problemas no sistema;

5.12 - que no trabalho de fiscalização, o Auditor-Fiscal sem atentar para a documentação relativa às demais obrigações acessórias, tais como as notas fiscais de entrada e saída, que suportaram todas as transações comerciais da fiscalizada, cuja movimentação de saldo está em perfeita harmonia e paridade com aqueles escriturados no Livro Registro de Inventário, adotou um procedimento falho e insuficiente, baseando-se em simples "cruzamento" dos saldos constantes em livros;

5.13 - que é de fácil conclusão que a fiscalização baseada em documentos fiscais idôneos é condição essencial para que se apure, de forma legítima e concreta, alguma irregularidade fiscal. Torna-se, pois, imperiosa a necessidade de que o procedimento fiscalizatório no estabelecimento da impugnante seja mais complexo e profundo, não se limitando a um cruzamento superficial de saldo de Kardex;

5.14 - que deveria o procedimento fiscal ter apurado a efetiva movimentação do estoque, baseada na emissão de notas fiscais, onde se observaria a inexistência da omissão de receita argüida pela fiscalização;

5.15 - que além disso, a impugnante se compromete a provar através de meios lícitos, que a atitude infundada e precipitada da lavratura do auto de infração ora impugnado acabou por onerá-la demasiadamente, vez que o mesmo também quantificou tributos calculados sobre o lucro tributável, que sequer existiu no período de fiscalização. Ocorre que no período-base encerrado em 31/12/1995, a empresa apurou prejuízo fiscal, não possuindo base tributável pelo IRPJ e CSL;

5.16 - que a par disso, cumpre ressaltar que as conseqüências de tal lavratura acabaram por ofender o princípio da capacidade contributiva, explicitado no § 1º da CF;

5.17 - Finaliza a impugnação, requer a improcedência do auto de infração ou, ao menos que seja designada nova fiscalização, a fim de que seja comprovada a ausência de diferenças entre os saldos constantes dos livros Kardex e do Registro de Inventário no ano-calendário de 1995."

O lançamento foi mantido na instância de piso com decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS EM ESTOQUE. Diferenças não justificadas no confronto entre o registro permanente de controle de inventário com o livro Registro de Inventário constitui omissão de receitas.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restou comprovada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, para se declarar a nulidade o lançamento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSSL – PIS – COFINS – IRRF.

Solução dada ao litígio principal, relativo ao imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, estende-se aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático e não sendo trazidas alegações específicas.”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento que:

- Em 24 itens o Fisco apontou equivocadamente diferenças em relação a determinados produtos, cuja quantidade registrada no Registro de Inventário supostamente supera a do Livro Kardex. Acontece que tais diferenças desaparecem se for considerado a erros de correspondência na identificação dos produtos. Passa a apontar detalhadamente cada um dos equívocos conforme fls.267 a 270 do recurso. Aduz ainda que tais conclusões estariam amparadas em trabalho da empresa de auditoria Ernest & Young (doc.03);

- Identifica uma grande equívoco supostamente cometido pelo autuante em relação ao item 77 - “DA-88 – D10”. Foi considerado um saldo final de 600 unidades, quando na verdade deveria ser zero, pois foi desconsiderada a saída de 600 unidades desse mesmo produto, que consta inclusive no Kardex;

- critica a forma de valoração das diferenças encontradas. É que o fisco teria se utilizado de “valor discrepante e não condizente com a realidade dos preços praticados pela recorrente”. Ademais, destaca que o fisco “utilizou ora o preço de compra, ora o preço de venda de mercadoria equivalente, viciando o ‘Demonstrativo B’, (fls. 125)”

Assim, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e diante da apresentação de indícios que poderiam comprometer o lançamento, a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por intermédio da Resolução n. 103-01.895, de 13 de novembro de 2008, resolveu converter o julgamento em diligência, para que fossem adotadas as seguintes providências pela Fiscalização:

a) diligenciar os supostos erros de correspondência terminológica apontados pela recorrente às fls. 267 a 270 e, se for o caso, avaliar seu impacto no lançamento e fazer as correspondentes exclusões;

b) Averiguar as informações trazidas com respeito ao produto DA-88 – D10 (item 77) em relação à desconsideração de uma saída de 600 unidades;

c) Por fim, justificar a forma de valoração das diferenças de estoque encontradas em cotejo com as reclamações postas pela recorrente em seu recurso.

Atendendo ao pedido do Conselho, a diligência foi iniciada o Relatório conclusivo da Diligência fiscal encontra-se às 570/578 onde o autuante considerou que a recorrente tinha razão em parte em relação apenas às infrações apontadas originalmente.

Apesar de o resultado de diligência ter lhe sido integralmente favorável nos pontos submetidos ao autuante, a recorrente aceita apenas parcialmente esse trabalho, pois ainda questiona os seguintes pontos:

- pretende o cancelamento integral do auto em virtude de a própria fiscalização ter reconhecido erro no crédito tributário:

“Preliminarmente, há que se considerar que a própria fiscalização confessou o erro na exigência tributária (diminuindo o valor inicial de R\$974.225,56 para R\$354.471,10), entendendo que o valor do respectivo crédito deve ser reduzido.”

- o autuante extrapolou os limites previstos no Regulamento do Imposto de Renda (1999), reproduzindo legislação anterior, face o previsto no artigo 294, estabelecendo que "os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção";

- mesmo que fossem desconsiderados todos os registros constantes do Livro Registro de Inventário, a pseudo omissão de receita não se sustentaria, porque a presunção legal para a avaliação do estoque de produtos acabados fixa o percentual de 70% (setenta por cento) do preço de venda (art. 296 do RIR/99);

- a margem legal presumida de 30% (trinta por cento) do preço de venda para avaliação do estoque, não configura omissão de receita. Assim, tendo a receita líquida da Recorrente correspondido a R\$3.786.245,42, a margem de presunção legal para avaliação do estoque em 1995 fora 70% (R\$2.650.371,79) e a margem de presunção de 30% equivalera a R\$1.135.873,62, em razão do que o montante apurado pelo fisco (R\$974.225,66), se enquadraria na margem legal;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

A recorrente apesar de o resultado de diligência ter lhe sido favorável em quase tudo que foi questionado de forma específica, como se demonstrará adiante, ainda contesta o lançamento declarando a nulidade, entre outros. Alega-se que a fiscalização utilizou-se, na apuração dos fatos, critério de comparação, baseado em levantamento quantitativo das

mercadorias, matérias-primas e produtos, sem observar as particularidades das atividades comerciais praticadas pela recorrente.

Não procede a alegação da recorrente. O método de apuração utilizado no trabalho de investigação foi bastante claro e específico, isto é, o método foi o cruzamento dos saldos de estoques de produtos, em 31/12/1995, constantes do livro Registro de Inventário com o controle permanente de estoque, substituído pelo Kardex. Da mesma forma, conforme ainda ratificado no termo de conclusão da diligência, a forma de valoração da receita omitida lançada no Auto de Infração está também de acordo com o artigo 41, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, nos casos em que se apure diferença negativa no registro do inventário em relação ao estoque final apurado com base nos controles de movimentação do estoque; considera-se receita omitida, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades dos produtos (a menor no Inventário), pelos respectivos preços de venda, registrados pela própria recorrente no Livro Registro do Inventário, com base nos preços praticados nas últimas vendas de cada produto no ano-calendário de 1995.

Outrossim, se alguns erros possam existir nesse levantamento trata-se de questão de mérito que inclusive foram solucionados através do resultado de diligência, como se demonstrará mais adiante. Ademais, como se verá a maioria desses erros foi a própria recorrente quem deu causa, não tendo logrado êxito em refutar e apresentar até a data do encerramento da ação fiscal, justificativas para as diferenças e omissões constatadas no registro do inventário realizado.

Outrossim, o Auto de Infração contém todos os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não restou comprovada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto, para declarar a nulidade do lançamento, muito menos a alegada ausência de fundamentação.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

A fiscalização apurou omissão de receitas em função de inconsistências apuradas entre a movimentação encontrada no Kardex e o saldo final do Livro de Inventário.

Entretanto, na peça impugnatória e no recurso voluntário, o contribuinte traz esclarecimentos procurando infirmar o lançamento. Argumenta que a autuação baseou-se unicamente em inconsistências entre o Kardex, que seria uma mera ficha auxiliar não constituindo em *“efetiva validade e eficácia perante terceiros”*, bem assim não ser previsto em legislação tributária.

Embora não tenha trazido inicialmente quando foi intimada a fazê-lo, o contribuinte trouxe à colação indícios de inconsistências que a meu ver precisariam de um aprofundamento investigativo melhor. Aponta uma série de itens em que as supostas diferenças desapareceriam se forem considerados erros de correspondência na identificação dos produtos. Passa a apontar detalhadamente cada um dos equívocos conforme fls.267 a 270 do recurso. Aduz ainda que tais conclusões estariam amparadas em trabalho da empresa de auditoria Ernest & Young (doc.03).

Identifica ainda uma grande equívoco supostamente cometido pelo autuante em relação ao item 77 - “DA-88 – D10”. Foi considerado um saldo final de 600 unidades, quando na verdade deveria ser zero, pois foi desconsiderada a saída de 600 unidades desse mesmo produto, que consta inclusive no Kardex;

Por fim, critica a forma de valoração das diferenças encontradas. É que o fisco teria se utilizado de *“valor discrepante e não condizente com a realidade dos preços praticados pela recorrente”*. Ademais, destaca que o fisco *“utilizou ora o preço de compra, ora o preço de venda de mercadoria equivalente, viciando o ‘Demonstrativo B’, (fls. 125)”*

Assim, conforme relatado, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e diante da apresentação de indícios que poderiam comprometer o lançamento, a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por intermédio da Resolução n. 103-01.895, de 13 de novembro de 2008, resolveu converter o julgamento em diligência, para que fossem verificadas possíveis inconsistências no trabalho fiscal.

Atendendo ao pedido do Conselho, a diligência foi iniciada o Relatório conclusivo da Diligência fiscal encontra-se às fls. onde o autuante considerou que a recorrente tinha razão em parte em relação apenas às infrações apontadas originalmente, nos seguintes termos:

... A documentação, integrante do processo" administrativo fiscal,-analisada por esta Fiscalização juntamente com as informações e justificativas prestadas pela recorrente, nos levou a concluir que:

a) Dentre os itens do estoque de produtos da recorrente registrados no Kardex (Extrato por Produto), tidos inicialmente pela Fiscalização como Omitidos no Registro do Inventário do ano-calendário de 1995 (demonstrados analiticamente às fls. 123 e 124 do processo), existem diversos produtos com nomenclatura/descrição divergentes entre o Kardex e o Inventário, razão pela qual não foram localizados pela Fiscalização à época do lançamento do crédito tributário;

b) Quando co-relacionados os produtos em estoque com base no Kardex e no Registro do Inventário, verificou-se em diversos casos, inclusive naqueles mencionados às fls. 267 a 270 do processo, que o estoque de acordo com o Inventário acabava demonstrando-se superior ao existente no kardex;

c) Às fls. 428 do processo, foi arquivada cópia autenticada em Cartório da Nota Fiscal nº 114.675, de 18/12/1995, onde verificou-se que foram vendidas pela recorrente 600 unidades do produto "DA-88-D10" ao cliente Marfinite Produtos Sintéticos Ltda - CNPJ nº 61.427.258/0007-59, com evidências de recebimento físico dos produtos em 19/12/1995, no corpo da nota fiscal. Portanto, se o estoque anterior à venda constante do Kardex era de 600 unidades; após lançada no Kardex esta nota fiscal de venda de 600 unidades, seria correto que o saldo atualizado do estoque deste produto no Kardex fosse nulo (zero). Com isto, verificou-se a existência de erro no cálculo da baixa das unidades vendidas no Kardex, conforme está demonstrado às fls. 94 do processo; visto que no Kardex, mesmo após lançada a nota fiscal de venda do produto, o saldo atualizado permaneceu igual ao anterior à venda, ou seja, de 600 unidades. O fato de o Kardex demonstrar incorretamente o saldo em , estoque deste produto, sem considerar a baixa pela venda do mesmo, fez com que a Fiscalização à época do lançamento do crédito tributário, identificasse a falta das 600 unidades deste produto no Registro do Inventário, considerando tal fato nos cálculos da receita de vendas omitida pela recorrente. Portanto, não se confirmou tal diferença de estoque do produto "DA-88-D10" no Registro do Inventário.

d) Com base na Nota Fiscal de "Venda nº 114.589, de 14/12/1995, relativa a venda do produto "814 - TIJOLO", arquivada às fls. 434 do processo, verificou-se

que o preço unitário de venda do produto praticado pela recorrente foi de R\$ 8,60. Às fls. 432, foi arquivada a nota fiscal de compra deste produto junto à Dow Corning do Brasil Ltda., emitida em 27/12/1995 com nº 001396, a qual demonstra que o preço de compra de R\$ 88,32 referia-se a uma caixa contendo 20 unidades (tubos de 300ml) e portanto, ficou demonstrada a necessidade de correção do preço unitário de venda de cada unidade, utilizado nos cálculos da receita omitida de vendas deste produto, integrantes do lançamento do crédito tributário,

e) Às fls. 436 do processo foi arquivado o Kardex do produto "786 INC", indicando que o saldo final do produto em 31/12/1995 era de 490 unidades, tendo sido lançada no kardex apenas 1 (uma) nota fiscal de venda de No. 114.275 de 04/12/1995. No entanto, ficou claro que diversas notas fiscais de compra e de venda do produto referentes a dezembro/1995, as quais foram arquivadas às fls. 437 a 462, deixaram de ser lançadas no Kardex, comprometendo o cálculo do estoque final do produto. A movimentação do estoque deste produto feita pela ERNST & YOUNG mostrou-se adequada, apurando um estoque final de 398 unidades, inferior às 400 unidades registradas no Inventário. Desta forma, coube a exclusão da receita omitida de vendas deste produto, integrante do lançamento do crédito tributário.

f) Quanto à forma de valoração da receita omitida lançada no Auto de Infração, decorrente das diferenças de estoque encontradas entre os dados do Inventário e do Kardex, esclarecemos que de acordo com o artigo 41, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.430/96, nos casos em que se apure diferença negativa no registro do inventário em relação ao estoque final apurado com base nos controles de movimentação do estoque; considera-se receita omitida, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades dos produtos (a menor no Inventário), pelos respectivos preços de venda. Nesta revisão dos valores lançados no Auto de Infração, foram utilizados os preços de venda registrados pela recorrente no Livro Registro do Inventário, com base nos preços praticados nas últimas vendas de cada produto no ano-calendário de 1995, os quais foram confirmados seguindo critérios de amostragem e relevância, através das verificações das correspondentes notas fiscais.

B - DO LANÇAMENTO

Em consequência das análises e observações anteriormente relatadas, concluímos pela necessidade de serem efetuados ajustes nos cálculos de apuração da receita de vendas omitida pela recorrente; decorrentes das diferenças quantitativas de estoque a menor no Registro do Inventário, em relação ao Kardex apresentado pela recorrente à época do lançamento do crédito tributário. •

Em anexo a este Termo de Verificação Fiscal, estão demonstradas as correções efetuadas nos Demonstrativos dos Itens de Estoque arquivados às fls. 123 a 125 do processo, os quais deram origem ao lançamento do crédito tributário. As receita de vendas omitidas pela recorrente, inicialmente apurada no valor de R\$ 974.225,56, após os ajustes decorrentes desta revisão, foi alterada para R\$ 354.471,10, o que conseqüentemente provocará redução no valor do respectivo crédito tributário lançado pela Fiscalização.

Dessa feita, por não ter nada a reparar, assim como a própria recorrente, em relação ao resultado dessa diligência, dou provimento parcial a este item de forma a reduzir a base de cálculo da omissão de receita do valor de 974.225,56 (principal) para o valor de (principal) para o valor de R\$ 354.471,10 (principal) em relação ao IRPJ e seus reflexos.

A recorrente apesar de o resultado de diligência ter lhe sido favorável em quase tudo que foi questionado de forma específica, como se demonstrará adiante, ainda

Assinado digitalmente em 20/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO 20/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Autenticado digitalmente em 20/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Emilido em 20/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

contesta o lançamento pretendendo o seu cancelamento em virtude de a própria fiscalização ter reconhecido erro no crédito tributário:

“Preliminarmente, há que se considerar que a própria fiscalização confessou o erro na exigência tributária (diminuindo o valor inicial de R\$974.225,56 para R\$354.471,10), entendendo que o valor do respectivo crédito deve ser reduzido.”

A teor do art. 60 Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, o que a evidência foi o caso.

Outrossim, é que, tratando-se omissões e inexatidões materiais, se existe expressa previsão legal para o agravamento da exigência inicial, por meio de lançamento complementar (art. 18, §3º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), com muito maior força existe a possibilidade de alteração do lançamento que não redundou em agravamento da infração original, pelo contrário, houve redução da base de cálculo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (Grifou-se)

Sendo assim, o seu pleito de que o lançamento fosse totalmente cancelado não procede, pois só estamos alterando o critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência, não tendo sido afetado critério matéria e temporal do antecedente.

Veja que mesmo não havendo gravame, o contribuinte foi novamente cientificado e lhe dada nova oportunidade de defesa, não lhe tendo causado nenhum prejuízo.

Portanto, nego provimento em relação a esse item.

Decadência

Em relação ao argumento de que essa nova ciência em virtude da proposta da fiscalização de redução do lançamento teria deslocado o prazo decadencial e como tal estaria fulminado o lançamento não pode prosperar, pois em primeiro lugar, a fiscalização não fez nenhuma revisão de ofício, mas está propondo uma alteração do lançamento em função de provocação deste Conselho, sendo este quem vai de fato exercer a competência para cancelar

ou não o lançamento; e por último, a contagem do prazo decadencial deve ser contado do lançamento original, pois como já se disse as modificações supervenientes foram feitas sem que delas decorresse qualquer gravame à Recorrente, pelo contrário, houve diminuição de tributo lançado, sem qualquer tipo de inovação ou modificação da fundamentação legal.

Afasto, portanto, também a decadência.

A recorrente ainda contesta o lançamento nos seguintes pontos:

Todavia, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais haverá por bem excluir todas as exigências tributárias, em razão dos argumentos jurídicos expendidos no recurso voluntário, e sintetizados no memorial acostado aos autos, a saber:

- a) a consideração fazendária extrapola os limites previstos no Regulamento do Imposto de Renda (1999), reproduzindo legislação anterior, face o previsto no artigo 294, estabelecendo que "os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção";
- b) mesmo que fossem desconsiderados todos os registros constantes do Livro Registro de Inventário, a pseudo omissão de receita não se sustentaria, porque a presunção legal para a avaliação do estoque de produtos acabados fixa o percentual de 70% (setenta por cento) do preço de venda (art. 296 do RIR/99);
- c) a margem legal presumida de 30% (trinta por cento) do preço de venda para avaliação do estoque, não configura omissão de receita. Assim, tendo a receita líquida da Recorrente correspondido a R\$3.786.245,42, a margem de presunção legal para avaliação do estoque em 1995 fora 70% (R\$2.650.371,79) e a margem de presunção de 30% equivalera a R\$1.135.873,62, em razão do que o montante apurado pelo fisco (R\$974.225,66), se enquadraria na margem legal;
- d) é descabida a presunção de omissão de receita (e exigência de IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IR-FONTE), em razão da singela descoincidência de alguns valores entre o Livro Registro de Inventário e a Ficha Kardex;
- e) o ônus da prova compete à fiscalização.

Vejamos a legislação de regência adotada pelo autuante confrontada com a legislação sugerida pela Recorrente.

Legislação adotada pelo Autuante:

Levantamento Quantitativo por Espécie

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 nº 9.430, de 1996, art. 41).

§ 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º 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 nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

Legislação sugerida pela Recorrente:

Critérios para Avaliação de Estoques

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

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.

Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).

Art. 296. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;
II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS.

§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial. (destaquei)

Vê-se que o art. 296, indicado pela Recorrente, não é mandatório, aplica-se apenas em determinadas condições, qual seja quando “o contribuinte a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294”, o que não foi o caso.

Por outro lado, o art. 286, aplicado pelo autuante, é bastante específico para o caso de apuração de omissão de receitas “a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).”

Por outro lado o cálculo da omissão de receita também está bastante claro e foi corretamente aplicado pelo autuante em que foi considerada “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 e apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).”

Portanto, mantenho também este item.

Lançamentos Reflexos

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa, ressalvado é claro a redução da base de cálculo do IRPJ procedida neste voto.

Por todo exposto, rejeito a preliminar de nulidade, afasto a decadência e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso de forma a reduzir a base de cálculo da omissão de receita do valor de 974.225,56 (principal) para o valor de o valor de R\$ 354.471,10 (principal) em relação ao IRPJ e seus reflexos.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO – QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13808.001331/99-18

Acórdão nº : 1401-00384

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 21 / 12 / 2010

Maristela de Sousa Rodrigues
Maristela de Sousa Rodrigues

Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.