



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001739/2004-28  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.013 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2021  
**Recorrentes** NORTEL NETWORKS TELECOMUNICACOES DO BRASIL COMERCIO E SERVICOS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 1999, 2000

DIFERENÇAS DE ESTOQUE. OMISSÃO DE RECEITAS. HIPÓTESE DE LANÇAMENTO DO IPI. DATA DO BALANÇO PATRIMONIAL.

No caso, as diferenças de estoque resultantes do cotejamento entre os estoques físicos e os estoques apurados de acordo com os registros contábeis e fiscais foram constatadas em 31/12/1999 e 31/12/2000.

De acordo com a legislação de regência, nesta data ocorreu a hipótese de omissão de receitas e, conseqüentemente, o fato jurídico tributário que deu azo ao lançamento de ofício de IPI.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Exclui-se parte da autuação relativa à omissão de saídas de mercadorias quando se comprova que, após a realização de diligência com base na nova documentação apresentada pela empresa houve a redução da omissão, ou houve alteração no fundamento jurídico da autuação, que provoca sua inviabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar as arguições de nulidade do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro André Severo Chaves (relator) que dava provimento à nulidade do auto de infração em decorrência de erro na identificação do fato gerador da obrigação tributária. Por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração em decorrência de suposto desvio de conduta durante a realização do procedimento fiscal, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para i) excluir do lançamento os valores apontados pelo Relator em seu voto relativos à omissão de receitas por diferenças de estoque; ii) afastar o agravamento da multa de ofício e iii) negar provimento ao recurso relativamente à exigência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Tratam-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício contra Acórdão da DRJ, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Em ação fiscal procedida na empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi constatado falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) caracterizada pela saída do estabelecimento de produto sem emissão de nota fiscal.

Essas constatações decorreram de apuração de omissão de receitas, no lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, objeto do processo n.º 16327.001714/2004-24.

Conseqüentemente, foi lavrado auto de infração de fls.93/108, para exigir o crédito tributário do IPI decorrente das receitas omitidas, legalmente consideradas como vendas sem emissão de notas fiscais, nos seguintes termos:

Imposto: R\$ 3.967.932,80

Juros de mora: R\$ 2.981.292,12

Multa proporcional: R\$ 4.463.924,39

Total do crédito tributário: R\$ 11.413.149,31

Enquadramento legal: Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/ 1998), arts.23, II, 32, II, 109, 110, I, “b”, e II, “c”, 114, 117, 118, II, 182 e parágrafo único, 183, IV, 185, In, e 423, caput e § 1.º.

Notificada do lançamento em 28/12/2004, conforme auto de infração, a interessada, por seu representante legal, ingressou, em 27/01/2005, com a impugnação de fls. 11/ 174, alegando, em suma:

- Estando o IPI sujeito à apuração decendial, todos os fatos geradores ocorridos antes de 28/12/1999 já foram atingidos pela decadência;
- As situações e/ou equívocos que geraram o aparente quadro de diferenças de estoque decorrem de: importações realizadas pela matriz, porém entregues diretamente na filial (ou vice-versa); divergência entre os códigos dos produtos (informados durante a fiscalização); entrada de mercadorias no ano seguinte; aquisições destinadas ao ativo permanente; desconsideração de compras no mercado interno; e desconsiderações de aquisições destinadas ao ativo imobilizado;
- Independentemente da extensa comprovação documental acerca da inexistência de diferenças de estoque, não deve prosperar a autuação, em relação às pretensas omissões de receitas nas entradas, haja vista que a necessidade de atribuição do respectivo custo pertinente na contabilidade anula o lançamento em relação ao IRPJ e reflexos;
- Nenhum termo de intimação deixou de ser atendido pela impugnante, sendo que em alguns casos apenas foi necessária a prorrogação de prazo para a efetiva obtenção das informações ou documentos solicitados, tendo solicitado a prorrogação em todos os casos;
- Todas as informações necessárias foram efetivamente entregues à Autoridade Fiscal, tanto que a autuação pôde ser lavrada antes inclusive do esgotamento do prazo de decadência;
- A ilegalidade do uso da taxa Selic como juros de mora para fins/ tributário já foi reconhecida pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Requeru que a autuação seja cancelada, exonerando-lhe do pagamento do tributo, juros de mora e multa punitiva. Solicitou que todas as intimações e notificações a serem feitas sejam encaminhadas aos seus procuradores, com cópia a ela, protestando ainda por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente a juntada de novos documentos.

O processo de IRPJ foi encaminhado em diligência à Delegacia Especial de Assuntos Intemacionais (Deain)/São Paulo em 14 de setembro de 2006, conforme cópia de despacho por mim anexada (fls. 216/217), a fim de que o auditor-fiscal autuante se manifestasse acerca das alegações da impugnante, inclusive com intimação para apresentação dos documentos originais considerados necessários ou com diligência no estabelecimento, elaborando relatório circunstanciado, com ciência à contribuinte.

No curso da diligência, foi elaborada a informação de fls.218/225, acompanhada das planilhas de fls. 226/314, cujas cópias foram por mim anexadas ao presente processo, com proposta de redução do valor da omissão de receitas contestado em mais de 80% (oitenta por cento)

A interessada foi notificada dessa informação em 05/06/2009 e apresentou a manifestação de fls. 315/346, onde apresenta as razões de defesa, e solicita seja confirmado o cancelamento do crédito tributário proposto pela autoridade fiscal, bem como seja reconhecida a impossibilidade da revisão de lançamento, com o conseqüente

provimento integral da impugnação, naquilo em que ela se refira ao tema da omissão de receitas.

Protestou pela juntada posterior de documentos e esclarecimentos que não tenham estado disponíveis no exíguo prazo de 10 (dez) dias para a elaboração da manifestação, bem como pela extensão dos efeitos da diligência ao processo relacionado ao IPI.

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1999, 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1999  
DECADÊNCIA. FATO GERADOR. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS  
COM BASE EM LEVANTAMENTO DE ESTOQUE.

O fato gerador do IPI, no caso de apuração de omissão de receitas com base em levantamento de estoque no final do período-base, é o último dia desse período, não havendo que se falar em decadência caso o lançamento tenha ocorrido dentro do prazo de cinco anos contados dessa data.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões de mérito:

(...)

Decadência

A impugnante aduziu em preliminar que o IPI está sujeito à apuração decennial, portanto todos os fatos geradores ocorridos antes de 28/12/1999 já foram atingidos pela decadência, tendo falhado o lançamento ao considerar como fato, gerador a data de 31/12/1999 para toda a base de cálculo apurada a título de omissão de receitas.

A controvérsia no presente caso está em torno da data da ocorrência do fato gerador. De fato, como asseverou a contribuinte, o fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado. No entanto, no presente caso, como a omissão de receitas foi apurada com base em uma presunção, não há como se determinar a data da efetiva saída dos produtos.

Assim, correto o entendimento do auditor ao estabelecer como fato gerador/ a data de 31/12/1999, que é a data do levantamento de estoque sobre o qual se apurou a omissão de receitas. Não há previsão legal para que se distribua a omissão de receitas ao longo do ano, como pretende a impugnante.

Sendo o fato gerador 31/12/1999, não há que se falar em decadência, nem mesmo com base no CTN, art. 150, § 4º, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 28/12/2004.

#### MÉRITO

Trata-se de analisar lançamento referente ao IPI, período de apuração 1999 e 2000, decorrente de lançamento referente ao IRPJ e reflexos, em que se apurou omissão de receitas, caracterizada por diferenças apuradas em inventário final.

Inicialmente, é curial transcrever o dispositivo do RIPI/1998 que já tratava da omissão de receitas, ou seja, o art. 423, principalmente no que pertine ao § 2º, já que não é o caso da pesquisa de elementos subsidiários (*caput* e § 1º) como insumos (auditoria de produção ou de estoque), mas sim da apuração de receitas com origem inexistente ou não comprovada, com a aplicação da alíquota mais elevada, para a cobrança do imposto devido, tendo em vista a impossibilidade de separação pelos elementos da escrita fiscal.

Art. 423. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 108).

§ 1º. Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 108, § 1º).

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 108, § 2º) (grifei).

Destarte, em ação fiscal de IRPJ foram verificadas receitas cuja origem não foi comprovada (§ 2º). Assim sendo, deve ser empregado, quanto à exigência decorrente (IPI), o critério estabelecido no § 1º da norma regulamentar em comentário.

No processo relativo ao IRPJ, conforme acórdão de fls. 347/381, considerou-se procedente em parte o lançamento, no que se refere à acusação de omissão de receitas. Portanto, do total da receita omitida indicada pelo exator, restou mantida parte da exação com reflexo no campo do IPI, conforme demonstrado abaixo (valores em Reais):

## Demonstrativo dos valores não contestados

Ano-calendário 1999				Ano-calendário 2000			
NCM	Receita omitida	Alíquota IPI	IPI	NCM	Receita omitida	Alíquota IPI	IPI
39199000	80.401,53	15	12.060,23	34029029	173,87	15	26,08
39269090	53.300,72	15	7.995,11	39199000	5.206,77	15	781,02
48219000	496,55	0	0,00	39209990	41,49	15	6,22
49019900	116,39	0	0,00	39269090	5.639,54	15	845,93
73181500	7.831,45	10	783,14	62171000	3.689,00	0	0,00
73181600	3.518,23	10	351,82	73079200	1.741,68	8	139,33
73181900	101,01	10	10,10	73181500	1.794,54	10	179,45
73182100	3,77	10	0,38	73181600	244,97	10	24,50
73182200	312,86	10	31,29	73181900	216,59	10	21,66
73261900	10.005,66	10	1.000,57	73182200	0,32	10	0,03
82055900	40.083,16	8	3.206,65	76169900	945,01	10	94,50
84145990	11.880,64	5	594,03	82055900	9.084,34	8	726,75
84716062	43.402,78	15	6.510,42	84145990	22.363,01	5	1.118,15
84718012	9.327,78	15	1.399,17	84714511	122.833,91	15	18.425,09
84718090	9.421,58	15	1.413,24	84714962	637,18	15	95,58
84733049	3.414,92	15	512,24	84716014	38,61	15	5,79
85044010	2.714,11	10	271,41	84716072	590,72	15	88,61
85044029	36.380,17	5	1.819,01	84717012	20.882,40	2	417,65
85044090	633.959,88	5	31.697,99	84717032	4.908,93	15	736,34
85072010	428,40	15	64,26	84717039	17.717,90	2	354,36
85171991	126,10	10	12,61	84733041	11.022,70	15	1.653,41
85171999	827,67	10	82,77	84733049	35.019,08	2	700,38
85173069	14.003,49	10	1.400,35	84733050	288,08	15	43,21
85175019	9.204,02	15	1.380,60	85044029	2.309,03	5	115,45
85179010	711.164,47	10	71.116,45	85044090	29.634,84	5	1.481,74
85179092	17.064,36	10	1.706,44	85171991	577.019,29	10	57.701,93
85179099	523.798,51	10	52.379,85	85173013	5.522,15	10	552,21
85252021	45.480,44	20	9.096,09	85173014	22.458,92	2	449,18
85252023	20.527,91	20	4.105,58	85175019	16.065,94	2	321,32
85252079	73.531,20	20	14.706,24	85175041	155.432,85	10	15.543,29
85259200	91,07	20	18,21	85175099	14.724,80	2	294,50
85291090	8.760,60	10	876,06	85178029	1.343,71	10	134,37
85299011	1.589,42	10	158,94	85178090	9.387,91	2	187,76
85299012	64.805,97	10	6.480,60	85179010	13.393.659,08	10	1.339.365,91
85299019	100.898,82	10	10.089,88	85179092	94.639,37	2	1.892,79
85361000	8,80	15	1,32	85179099	2.309.539,55	10	230.953,96
85363000	53,94	15	8,09	85183000	11.596,50	15	1.739,48
85366990	10.477,92	15	1.571,69	85243100	2.309,09	15	346,36
85369010	115,66	15	17,35	85244000	106,48	15	15,97
85369090	68.232,24	15	10.234,84	85252021	88.033,20	2	1.760,66
85371090	66.551,11	15	9.982,67	85291090	312,52	10	31,25
85389090	4.508,85	15	676,33	85299011	42.108,95	2	842,17

Ano-calendário 1999				Ano-calendário 2000			
NCM	Receita omitida	Aliquota IPI	IPI	NCM	Receita omitida	Aliquota IPI	IPI
85421328	15.089,82	10	1.508,98	85299012	1.354.723,53	2	27.094,47
85442000	3.465,60	5	173,28	85299019	22.177,12	2	443,54
85444100	16.318,33	5	815,92	85366990	24.632,34	15	3.694,85
85444900	1.087,40	5	54,37	85369090	3.213,76	15	482,06
85445100	116.154,05	10	11.615,41	85371090	4.797,81	15	719,67
85445900	85.266,10	5	4.263,31	85438919	181.453,95	20	36.290,79
85447090	98.726,79	5	4.936,34	85438999	1.066,70	10	106,67
90303100	5.627,20	4	225,09	85442000	260,58	5	13,03
-	-	-	-	85444100	679,45	5	33,97
-	-	-	-	85445100	690.093,89	10	69.009,39
-	-	-	-	85445900	42.141,75	5	2.107,09
-	-	-	-	90328982	468,76	2	9,38
<b>Total</b>	<b>3.030.659,45</b>		<b>289.416,68</b>	<b>Total</b>	<b>19.366.992,46</b>		<b>1.820.219,20</b>

## Demonstrativo dos valores contestados e mantidos – Ano-calendário 1999

Produto	Valor Tributável			Aliquota IPI	IPI
	Lançado	Exonerado	Mantido		
2	5.024.996,28	5.024.996,28	0,00	-	0,00
3	414.536,74	414.536,74	0,00	-	0,00
4	831.679,01	831.679,01	0,00	-	0,00
5	3.214.377,10	3.214.377,10	0,00	-	0,00
8	1.100.159,13	1.095.252,67	4.906,46	5	245,32
9	828.723,56	828.723,56	0,00	-	0,00
10	185.425,57	0,00	185.425,57	10	18.542,56
14	1.158.911,10	0,00	1.158.911,10	5	57.945,56
23	212.017,15	212.017,15	0,00	-	0,00
24	243.461,85	243.461,85	0,00	-	0,00
25	176.624,02	176.624,02	0,00	-	0,00
26	167.306,80	0,00	167.306,80	10	16.730,68
34	2.581.393,43	2.572.603,40	8.790,03	10	879,00
35-A	720.403,82	0,00	720.403,82	20	144.080,76
36	109.335,19	87.481,46	21.853,73	10	2.185,37
<b>TOTAL</b>	<b>16.969.350,75</b>	<b>14.701.753,24</b>	<b>2.267.597,51</b>		<b>240.609,26</b>

Obs.: O número do produto se refere ao número de ordem constante do relatório da diligência.

## Demonstrativo dos valores contestados e mantidos – Ano-calendário 2000

Produto	Valor Tributável			Aliquota IPI	IPI
	Lançado	Exonerado	Mantido		
28	230.685,27	223.433,46	7.251,81	5	362,59
29	605.604,72	605.239,35	365,37	10	36,54
33	781.051,48	781.051,48	0,00	-	0,00
38	2.603.777,32	2.603.777,32	0,00	-	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>4.221.118,79</b>	<b>4.213.501,61</b>	<b>7.617,18</b>		<b>399,13</b>

Obs.: O número do produto se refere ao número de ordem constante do relatório da diligência.

## Demonstrativo do IPI Mantido

Rubrica	1999	2000	Valor total mantido
Omissão de vendas não contestada	289.416,68	1.820.219,20	
Omissão de vendas contestada e mantida	240.609,26	399,13	
Omissão de compras	30.521,73	75.810,87	
<b>Total</b>	<b>560.547,66</b>	<b>1.896.429,20</b>	<b>2.456.976,86</b>

Ressalte-se, que as alegações da impugnante contra a tributação da omissão de compras apenas se referem ao IRPJ e CSLL, uma vez que defende sua improcedência em função da necessidade de atribuição do respectivo custo na contabilidade, o que não é o caso do IPI.

Nesse passo, caracterizada a omissão de receitas pelas razões aduzidas, causa eficiente da imposição fiscal na esfera do IRPJ, é inafastável a autuação decorrente, por falta de lançamento do imposto, dada a presunção legal de vendas sem emissão de nota fiscal, já que o julgamento do processo decorrente deve seguir o do principal.

Multa agravada

Sobre o tributo lançado, incidiu a multa agravada de 112,5 %, prevista na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 80, I, com a redação dada pelo art. 45, c/c art.46, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, por entender o autuante que a contínua apresentação

de informações incorretas pela fiscalizada, envolvendo principalmente a movimentação de mercadorias, apesar de ter sido advertida para o fato e de terem sido concedidas sucessivas prorrogações de prazo de atendimento das intimações, equivale à situação de não responder nos prazos marcados às intimações para prestar esclarecimentos.

Conforme exposto no acórdão relativo ao IRPJ, cujas razões de decidir também adoto para o presente processo, há que se manter a multa agravada, uma vez que a contribuinte deixou de atender, durante a fiscalização, a intimação para prestar esclarecimentos.

#### Ilegalidade da taxa Selic

No que se refere aos juros de mora, foi a Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 3º, que fixou esta taxa referencial, em total consonância com o disposto no CTN, art. 161.

É de se esclarecer que ela não é "fixada" pelo Poder Executivo, mas sim determinada pelo mercado de títulos federais registrados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic). Essa taxa, calculada pelo Banco Central do Brasil, é informada ao Poder Executivo, que apenas a divulga por meio de um ato declaratório da Secretaria da Receita Federal.

Assim, a exigência de juros de mora com base na taxa Selic significa apenas uma adequação desses juros aos valores de mercado, uma vez que, no sentido de se desindexar a economia, foi abolida a cobrança de correção monetária.

No mais, a autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, condições que não se apresentam neste caso.

#### CONCLUSÃO

Dessa forma voto por julgar **PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO**, para reduzir os valores do IPI lançado para R\$ 2.456.976,86. Sobre esses valores deve incidir a multa de 112,5% e juros de mora, tais como lançados.

Cientificada da decisão de primeira instância, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 18/01/2020.

Em sede de recurso, a contribuinte as seguintes conclusões sobre as alegações do Recurso Voluntário:

#### Nulidade do auto de infração

(i) de acordo com o artigo 108 da Lei n.º 4.502/64, para lançar mão da presunção de omissão de receitas, a Autoridade Fiscal deve examinar a escrituração contábil do contribuinte, em especial, o seu livro de inventário. No presente caso, a Autoridade Fiscal não pedira qualquer documento contábil à Recorrente durante a ação fiscal, sendo que foram examinadas apenas planilhas de "Excel". Portanto, a nulidade do Auto de Infração decorre do ilegal procedimento seguido pela Autoridade Fiscal;

(ii) é nulo o Auto de Infração por erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador do IPI. Inexiste base legal para o lançamento do tributo em bases anuais;

#### Omissão de Receitas

(iii) é inaplicável a presunção prevista no artigo 108 da Lei n.º 4.502/64 ao presente caso, pois a Recorrente somente exerce atividade comercial. Aquele dispositivo é

claramente dirigido às empresas que realização produção ou industrialização, e inexistente para o IPI, como ocorre com o IRPJ, uma norma que estenda a presunção às empresas comerciais;

(iv) deve esclarecer logo de início que inexistem quaisquer diferenças de estoque que não tenham sido rechaçadas e refutadas no curso da impugnação apresentada pela Recorrente;

(v) a Decisão se deu conta, sim, de que a revisão de lançamento teria sido feita, mas a validou;

(vi) as novas diferenças de estoque — cuja existência foi reconhecida pela DRJ — somente puderam ser aferidas durante a Diligência, isso não se deveu à omissão da Recorrente, mas à inércia da Autoridade Fiscal, que, descumprindo o comando expresso do artigo 41 da Lei nº 9.430/96, não solicitou a apresentação da escrituração contábil da Recorrente;

(vii) não se pode admitir que um desvio de procedimento (lançamento com base em planilhas de "Excel") justifique um outro (revisão do lançamento fora do prazo decadencial), tendo em vista que o Direito Tributário ainda se encontra sujeito à legalidade estrita;

(viii) a Autoridade Fiscal seguiu um procedimento novo, baseado na glosa de entradas e saídas cujos correspondentes registros, nas fichas de controle de estoque, não pudessem ser vinculadas com notas fiscais específicas. Contudo, além desse cálculo não seguir a fórmula básica, ele não se amolda, conceitualmente, à hipótese de presunção legal examinada. A receita omitida, de acordo com o artigo 41 da Lei nº 9.430/96, deve decorrer da fórmula, não da "glosa" de entradas e saídas;

As revisões de lançamento e outros vícios pontuais

(ix) Item de Estoque QPA164G: a Diligência confirmou a insubsistência dos fatos originalmente lançados, e tentou, ilegalmente, lançar outro fato no lugar. Subsidiariamente, deve-se reduzir a diferença mantida para 3 unidades;

(X) Item de Estoque NTZX1605; não prevalece a presunção de omissão de receitas com base em suposta omissão de compras. Subsidiariamente, deve ser reduzida a diferença de estoques de 26 unidades (6 compras e 20 vendas), prevista na Diligência, para 14;

(xi) Item de Estoque A0784949 (NT4XE): a revisão do lançamento é cristalina. No Auto de Infração, para a matriz e para a filial da Recorrente, foram assinaladas omissões de saídas. Após, na Diligência, reconheceu-se que inexistiam as alegadas omissões de saídas (logo, caía o fundamento do Auto de Infração), entretanto, existiriam omissões de entradas (aqui se tenta implantar um novo fundamento para a autuação);

(xii) Item de Estoque A0783934 (TN1X): aplicando-se a fórmula legal com base nos resultados da própria Diligência, chega-se a uma omissão de entradas de 19 unidades ( $0+112-128=16$ ; o estoque final era de 3 unidades). A de omissão de receitas com base na omissão de compras é impossível. Além disso, o Auto de Infração contemplava, para esse item de estoque, a indicação de omissão de vendas, de modo que a mudança para omissão de compras deixa claro a improcedência da acusação inicial;

(xiii) Item de Estoque NTRX26CB: a DRJ se confundiu, por isso, a Recorrente repete: os documentos que comprovam as únicas 6 entradas e 6 saídas foram juntados à impugnação (doc. 27 da Impugnação) e na manifestação sobre a Diligência (doc. 6 da manifestação sobre a Diligência);

(xiv) Itens de Estoque A0790209, QMY717A e NTFN33HB: esses itens não podem dar azo à imposição tributária porque as diferenças de estoque a eles correlatas decorrem unicamente da "glosa" de vendas;

(xv) Item de Estoque A079756 (TNIC): houve duas análises durante a Diligência (itens 7 e 18 do relatório). O item 7 do relatório da Diligência aponta a omissão de 2 compras, o que não se sustenta enquanto omissão de receitas, pois é fruto de ilegal revisão de lançamento (o Auto de Infração originalmente lançava sobre omissão de vendas), e é omissão de compras, que, por si, não acarreta a presunção de omissão de receitas;

(xvi) Item de Estoque A0800890 (Filial): basta que se aplique a equação legal, prestigiada pela própria DRJ, para que se identifique a inexistência de diferença de estoque. Propõe a Recorrente que se considerem os números validados pela Autoridade Fiscal, no relatório da Diligência. Assim, tem-se o seguinte:  $O$  (estoque inicial) + 24 (compras aceitas) - 24 (vendas aceitas) = 0;

(xvii) Item de Estoque A0732224: esse código de mercadoria foi fiscalizado em duplicidade. Os valores a ele relativos estão compreendidos no item 20 do relatório da Diligência;

(xviii) Item de Estoque NTCEO8DK: A omissão de receitas atinente a esse item desfalece na medida em que se aplica a equação legal, prevista no artigo 41 da Lei nº 9.430/96. Com base nos próprios números da Diligência, tem-se:  $O$  (estoque inicial) + 202 (compras aceitas) — 78 (vendas aceitas) = 124. Era de 124 unidades o estoque final registrado no livro de inventário. Logo, inexistente diferença de estoque;

(xix) Item de Estoque NT2X70A: chega-se a uma diferença de estoque de 13 entradas ( $28+177-191=14$ ; o estoque final era de 27 unidades). Não prevalece a omissão de receitas, pois houve revisão ilegal do lançamento, já que o Auto de Infração consignava a existência de omissão de vendas para esse item; e omissão de compras não gera omissão de receitas;

(xx) Item de Estoque NTEX22CA: usando-se os números validados pela Diligência, tem-se:  $O$  (estoque inicial) + 131 (compras aceitas) — 131 (vendas aceitas) =  $O$ . Logo, inexistente diferença de estoque;

(xxi) Item de Estoque NT9X4OBB: houve a glosa de vendas, procedimento que não encontra amparo legal, para fins do cômputo de omissão de receitas;

(xxii) Itens de Estoque NTEU4559, A0838161, NTEUIIAA, NT6X50AB: houve revisão ilegal do lançamento, já que o Auto de Infração consignava a existência de omissão de vendas para esse item; e omissão de compras não gera omissão de receitas;

#### Diferenças de Estoque que não foram objeto da Diligência

(xxiii) a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração sobre uma base irreal, extraída de planilhas de "Excel" sem fundamento legal. A base irreal poderia ser consertada, e adaptada à realidade, se a Autoridade Fiscal se dignasse a cotejar a escrituração contábil da Recorrente com os documentos de suporte respectivos. Entretanto, em virtude da vedação à revisão de lançamento após o prazo decadencial, essa correção da base de cálculo não pode mais ser feita. Por outro lado, o lançamento tributário não consegue sobreviver com uma base de cálculo irreal, extraída de banco de dados não previsto em lei;

#### Subsidiariamente, descabimento do agravamento da multa

(xxiv) não cabe o agravamento da penalidade em razão de suposto embaraço à fiscalização, pois embora a Recorrente tenha enfrentado dificuldades para preencher as planilhas solicitadas pela Autoridade Fiscal, ela jamais deixou de atender às intimações.

Se o atendimento, contudo, não foi do agrado da Autoridade Fiscal, isso não é motivo para o agravamento da multa, já que a consequência imediata dessa circunstância foi a lavratura do auto de infração. Lavratura essa, ademais, que foi realizada sem qualquer dificuldade pela Autoridade Fiscal. Some-se, ainda, a isso, o fato de que a Autoridade Fiscal solicitou o preenchimento de planilhas não previstas em lei, e, no fim das contas, os erros no preenchimento das planilhas somente prejudicaram a Recorrente e não a Autoridade Fiscal;

Subsidiariamente, descabimento dos juros sobre a multa

(xxv) descabida a cobrança de juros sobre a multa, na linha da pacífica jurisprudência do Conselho.

Em 15 de outubro de 2014, fora proferido acórdão (e-Fls. 632 a 634) pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Carf, declinando a competência do presente processo para a 1ª Seção, por se tratar de exigência de IPI reflexo da apuração de IRPJ por omissão de receitas, nos termos do RICARF.

Posteriormente, fora proferido Despacho de Diligência (e-Fls. 6792 a 6798) pelo Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, nos seguintes termos:

(...)

Do acima exposto e em se verificando que: 1) o julgamento deste processo somente pode ser concluído após a análise do processo n.º 16327.001714/200424; 2) Referido processo foi baixado à delegacia de origem para realização de diligências. **Voto no sentido de sobrestar o julgamento deste processo até o retorno no processo n.º 16327.001714/200424, a fim de que, com o resultado da diligência, possam ser julgados em conjunto.**

(...)

Observa-se que fora juntado em seguida o Acórdão 1401-003.747 (e-Fls. 6803 a 6862), em que o mencionado processo fora julgado na sessão realizada por esta Turma, em 18 de setembro de 2019, cujo teor será analisado mais adiante no Voto.

Nas E-fls 6.863 a 6.871 consta o despacho de admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional referente ao processo. Contudo, a matéria admitida refere-se apenas acerca da inclusão ou não dos valores de frete, seguro e imposto aduaneiro para cálculo do ajuste de preço de transferência pelo método PLR.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 1401-006.013 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.001739/2004-28

## Voto Vencido

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Preliminarmente – Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Nulidade por Erro na Identificação do Aspecto Temporal

Como visto no relatório, em sede preliminar, a recorrente aduz que é nulo o Auto de Infração por erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador do IPI. E que inexistiu base legal para o lançamento do tributo em bases anuais.

Quanto a este ponto, a recorrente parece-me ter razão.

Vejamos.

Quanto ao referido tema, importante deixar consignado a importância que os Art. 142 e 144, do CTN, atribuem ao aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária:

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

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

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

Segunda a melhor doutrina, o critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente normativo.

Trata-se de um critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres.

Sobre o aspecto temporal do IPI, que fundamentou o presente lançamento, importante destacar que o Art. 182, do RIPI/1998 (vigente à época) estabelece que o imposto deve ser apurado em períodos decendiais. É o que se verifica:

Art. 182. O período de apuração do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é decedial (Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 1.º).

Contudo, no caso dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal efetuou o lançamento de IPI para os anos-calendário 1999 e 2000, atribuindo para todas as diferenças apuradas, as datas de 31/12/1999 e 31/12/2000.

Ou seja, foram utilizados os mesmos períodos de apuração do IRPJ e da CSLL, que possuem apuração anual, completamente diferente do IPI.

Desse modo, entendo que o vício apontado no presente processo tem íntima relação com os elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente a identificação do critério temporal de incidência tributária, um dos elementos fundamentais e intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Tais elementos constitutivos antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, o qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguido da ciência ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos.

Trata-se, portanto, de um evidente vício material.

Importante destacar que a ausência de identificação correta da data do fato gerador impede, inclusive, que se apure a ocorrência da decadência para o ano-calendário 1999, como alegado pela contribuinte.

Ora, a fiscalização apurou diferenças de receitas omitidas ao longo do ano-calendário de 1999, e atribuiu a todas a data de 31/12/1999 para fins de incidência do IPI, tendo a ciência do auto ocorrido em 28/12/2004.

Ou seja, caso houvesse a correta identificação do período de apuração, praticamente todo o lançamento do ano-calendário teria decaído (pela regra do Art. 150, §4º, CTN), haja visto não ser crível que todas as receitas ocorreram nos 03 (três) últimos dias do ano.

Ressalta-se que ao analisar a arguição de decadência da contribuinte, a autoridade julgadora de 1ª instância assim defende o lançamento:

(...)

A controvérsia no presente caso está em torno da data da ocorrência do fato gerador. De fato, como asseverou a contribuinte, o fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado. No entanto, no presente caso, como a omissão de receitas foi apurada com base em uma presunção, não há como se determinar a data da efetiva saída dos produtos.

Assim, correto o entendimento do auditor ao estabelecer como fato gerador/ a data de 31/12/1999, que é a data do levantamento de estoque sobre o qual se apurou a omissão de receitas. Não há previsão legal para que se distribua a omissão de receitas ao longo do ano, como pretende a impugnante.

(...)

Contudo, ao contrário do entendimento esboçado pela DRJ, ainda que o lançamento tenha sido efetuado com base em presunção de omissão de receitas, entendo que não existe previsão legal para que a autoridade fiscal eleja a data do fato gerador diverso do que estabelece a legislação. Ademais, a autoridade fiscal sequer consignou essa motivação no relatório fiscal, trata-se de uma mera presunção da DRJ.

Destaca-se, ainda, que em recente julgamento realizado por esta Turma, o mesmo posicionamento fora adotado ao se apreciar um Recurso de Ofício, por meio do Acórdão n.º 1401-005.487:

**Numero do processo:** 19515.003331/2004-61

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** 12 de abril de 2021

**ASSUNTO:** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Exercício: 1999

**BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS**

O IPI deve ser apurado em períodos decendiais, conforme disposto no RIPI/98. Não tendo a fiscalização identificado corretamente os valores omitidos na data do fato gerador da obrigação, deve ser confirmada a decisão de origem.

**Numero da decisão:** 1401-005.487

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente (documento assinado digitalmente) Letícia Domingues Costa Braga – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

Posicionamento semelhante também fora adotado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 9303-007.164, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

**Numero do processo:** 12266.722152/2012-77

**Turma:** 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Data da sessão:** Thu Jul 12 00:00:00 UTC 2018

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**FATO GERADOR. ERRO NO PERÍODO DE APURAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. LANÇAMENTO. NULIDADE.**

O erro no período de apuração, aspecto temporal do fato gerador, constitui inobservância dos requisitos essenciais para a realização do lançamento previstos no art. 142 do CTN, configurando vício de natureza material, o que implica nulidade do Auto de Infração, sem possibilidade de nova constituição do crédito tributário, decorrido o prazo decadencial.

**Numero da decisão:** 9303-007.164

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deu provimento. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

**Nome do relator:** RODRIGO DA COSTA POSSAS

Desse modo, entendo por reconhecer a nulidade material do Auto de Infração.

Contudo, como fiquei vencido quanto a este item, passa-se à análise dos demais argumentos do recurso.

Nulidade por Desvio de Procedimento

Como visto no relatório, a recorrente argui também, em sede preliminar, suposto vício decorrente de desvio de procedimento.

Alega que a Autoridade Fiscal não pedira qualquer documento contábil à Recorrente durante a ação fiscal, sendo que foram examinadas apenas planilhas de "Excel". Portanto, a nulidade do Auto de Infração decorre do ilegal procedimento seguido pela Autoridade Fiscal.

Penso que não assiste razão.

Tal preliminar fora devidamente rebatida pelo Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, no acórdão do processo administrativo 16327.001714/2004-24, ao qual corroboro com os seus fundamentos, conforme alguns trechos selecionados a seguir transcritos:

(...)

Em relação à alegação de nulidade do auto de infração em função de a fiscalização não ter realizado a análise da escrituração fiscal da empresa como, por exemplo, o livro de inventário, impossível acatar a tese apresentada pela recorrente. Por diversas vezes durante o procedimento de fiscalização que durou mais de um ano a empresa foi intimada a apresentar o livro de registro de inventário e não atendeu à referida intimação.

Toda a fiscalização foi realizada com os documentos que a empresa se dignou a apresentar durante a fiscalização. Diversas foram as intimações que relatavam os problemas de registro e diferenças e a empresa continuou a apresentar a documentação incompleta. Somente após concluída a fiscalização é que a empresa, não mais do que prontamente a empresa conseguiu realizar toda a análise de seus registros e contabilidade e constatou diversos problemas na análise da fiscalização que, na verdade,

foram provocados por sua própria indiligência e manifesta vontade de atrapalhar a fiscalização.

Não pode, no presente momento, tendo causado todos os problemas à fiscalização, pretender anular o procedimento sob alegação de que não foi analisada a escrituração fiscal da empresa. Pior, o argumento de nulidade não foi apresentado em impugnação e sequer pode ser analisado pela Decisão de Piso.

(...)

As eventuais falhas apontadas na impugnação e no recurso voluntário não decorreram de erros cometidos pela fiscalização mas sim da falta de informação ou informações incorretas por parte da própria empresa que, assim, tenta se beneficiar de sua própria torpeza para, após a lavratura da autuação, apresentar levantamentos do que seriam os erros da fiscalização que foram apurados por ela dentro do prazo de fiscalização.

Ressalto aqui, para bem situar o problema, que o caso é de deslealdade processual por parte da recorrente. Apresenta informações incompletas, com falhas e depois tenta anular todo o procedimento sugerindo que as falhas foram da fiscalização e não originadas em suas próprias ações e omissões. Destaco este fato para deixar bem claro aos leitores deste voto que não comungo e, pelo contrário, rejeito de forma veemente este tipo de procedimento adotado pela empresa.

Não se trata aqui de simplesmente dar razão à fiscalização de qualquer maneira de modo a manter a autuação, mas sim de “*dar a César o que é de César*”, ou seja, apontar quem são os responsáveis pelas falhas. Se o contribuinte, mantendo-se a autuação do que corretamente foi apurado, se a fiscalização, considerando-se improcedente o que decorrer de suas falhas.

(...)

Rejeito, portanto, esta preliminar de nulidade.

Prejudicial de Mérito – Decadência

Apesar de entender pela nulidade do auto, ante o vício material quanto ao aspecto temporal do fato gerador, entendo que caso seja superada a nulidade, não deve ser acolhida a decadência relativa às autuações do ano-calendário 1999.

Isto porque, entendo que o erro no data do fato gerador somente poderia gerar a nulidade do auto.

Casa a Turma entendo por a correta identificação do período de apuração, entendo que não há previsão legal para que se distribua a omissão de receitas ao longo do ano, como pretende a impugnante.

Sendo o fato gerador 31/12/1999, não há que se falar em decadência, nem mesmo com base no CTN, art. 150, § 4º, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 28/12/2004.

Mérito

Quanto ao mérito, como já mencionado, o presente lançamento de IPI fora realizado de forma reflexa à apuração de omissão de receitas de IRPJ e CSLL, por meio do processo administrativo nº 16327.001714/2004-24.

Desse modo, como o referido processo já fora julgado no Carf, inclusive por esta turma, por meio do Acórdão n.º 1401-003.747, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, entendo que deve ser aplicado no presente caso o mesmo resultado deste julgamento, no que afeta ao presente caso:

(...)

Esclarecimentos diferença de estoques

Alega que impugnou tudo. Diferenças de estoque mantidas após diligência – alega a ilegalidade da manutenção de diferenças na parte em que com base em novos documentos apresentados consegue-se infirmar o lançamento mas mostrar outros que decorreram daqueles mesmos fatos.

Em primeiro lugar o recorrente alega que impugnou todos os itens da infração em contestação à Decisão de Piso que informou que alguns dos itens objeto de lançamento não foram impugnados pela recorrente. Neste ponto vale destacar que a Decisão de Piso apenas remeteu sua análise ao que foi apontado pelo impugnante. Na sua impugnação apresentou as seguintes falhas que teriam ocorrido no procedimento:

As situações e/ou equívocos que geraram o aparente, porém incorreto, quadro de diferenças de estoque podem ser assim resumidos:

- importações realizadas pela matriz, porém entregues diretamente na filial (ou vice-versa);
- divergência entre os códigos dos produtos (informados durante a fiscalização);
- entrada de mercadorias no ano seguinte;
- aquisições destinadas ao ativo permanente;
- desconsideração de compras no mercado interno;
- desconsiderações de aquisições destinadas ao Ativo Imobilizado.

Depois passa a apresentar cada um dos itens acima indicados e informando em relação ao auto de infração os itens em que ocorreu alguma falha na apuração da infração. Após conclui a apresentação do que entende serem as falhas da fiscalização vem pleitear a anulação de toda a autuação em razão de considerar da seguinte forma.

Inconsistência da autuação para os demais produtos

Acima a Impugnante demonstrou e comprovou documentalmente a improcedência do trabalho fiscal no tocante aos produtos ali relacionados.

Ocorre que a inconsistência do trabalho realizado pela D. Autoridade Fiscal, inconsistência revelada pela gravidade das falhas cometidas (tais como desconsideração de produtos vendidos no ano seguinte ou integrados ao ativo permanente etc.), não se restringe apenas aos produtos cuidadosamente analisados no tópico anterior.

Vale registrar que diante do enorme valor do presente item desta autuação, a Impugnante, até mesmo em atenção ao princípio contábil da materialidade, concentrou seus esforços nos itens representativos de maior valor.

Veja-se que o levantamento realizado pela Impugnante exclusivamente em relação a estes itens gerou um dossiê de documentos que ultrapassa o volume de milhares de páginas!

Por óbvio, a localização, separação e referenciação de toda esta colossal documentação no exíguo prazo de 30 dias para a apresentação da presente impugnação exauriu toda a capacidade laborativa de grande equipe mobilizada pela Impugnante.

O excepcional volume de operações consignadas no presente auto de infração inviabilizou a extensão do levantamento realizado também aos demais produtos.

Os graves equívocos encontrados demonstram, porém, a inconsistência da autuação como um todo, a qual não poderá prevalecer, também 1111P no que diz respeito aos demais produtos. Este é, ademais, o entendimento já consagrado pelo E. Conselho de Contribuintes, consoante demonstra o julgado abaixo.

.....

Sinceramente é estarrecedora a falta de lealdade processual da recorrente. Durante todo o trabalho de fiscalização nega a apresentação de documentos, apresenta-os de forma incorreta, com falhas e problemas nunca sanados e, após receber o auto de infração, vem reclamar a falta de tempo de realizar o levantamento de todos os itens. Assim argumenta como se durante toda a fiscalização jamais tivesse sido intimada a esclarecer e corrigir as diferenças.

De maneira desleal contribuiu e permitiu que a fiscalização se realizasse com informações incorretas e agora vem pleitear a nulidade de tudo em razão de supostas falhas na apuração da fiscalização.

Assim, de antemão, deixo claro que não posso aceitar o pedido de nulidade de todos os itens da autuação das diferenças de estoque em razão de supostas falhas no procedimento da fiscalização. Se houve falhas, estas decorreram não de erros nos procedimentos, mas sim de informações incorretas apresentadas pela empresa. Dito isto, entendo que agiu bem a Decisão de Piso quando determinou a realização de diligência para que se fossem apuradas as inconsistências apontadas pela empresa. Mais ainda, agiu muito bem quando, revendo a apuração realizada pela fiscalização fez os ajustes que considerava pertinentes a cada caso.

Mais ainda, as inconsistências apontadas e reconhecidas pela própria fiscalização que, mesmo indicando que o motivo das inconsistências foi causado pela própria recorrentes, ao passo em que cientificada das irregularidades em nenhum momento do processo apontou os erros que alegava existirem no procedimento realizado pela fiscalização com base nos documentos que se lhe foram apresentados.

Para tanto vem alegar em sede de recurso voluntário que a Decisão de Piso inovou ao considerar novos argumentos para a manutenção da autuação a partir dos elementos trazidos

**Omissão na apresentação de documentos:** Alega que não houve omissão e que não os apresentou antes porque a autoridade fiscal não solicitou a sua escrituração contábil.

Não é preciso me demorar na análise deste ponto. O recorrente reclama que sua escrituração fiscal não foi analisada e que os valores da autuação divergem do que foi escriturado em sua contabilidade, entretanto apresenta apenas exemplos hipotéticos. Sequer indica algum item onde pudesse ser apurada a correção da tributação de suas vendas. Importante notar que a omissão apontada decorre da realização de vendas sem a emissão de nota fiscal, assim fica difícil de se entender como a empresa pode ter escriturado e tributado estas saídas sem o correspondente documento fiscal.

Em nenhum ponto do recurso a empresa apresenta a indicação de documentos que comprovem suas alegações. Assim, a simples alegação de que não houve omissão na apresentação e documentos sem que indique como não ocorreu em contraponto a todas

as inúmeras intimações apresentadas e indicadas pela fiscalização, não pode lhe socorrer neste ponto.

**Torpeza que gerou benefício:** Alega que não se beneficiou da torpeza, mas sim a própria autoridade julgadora ao validar novos lançamentos sem as formalidades legais e inobediência da legalidade estrita.

A autoridade julgadora não validou novos lançamentos sem as formalidades legais, apenas foram revistos os cálculos de acordo com os novos elementos trazidos e revistos os itens de lançamento que foram considerados comprovados a partir destes novos elementos. A validade e formalidade desta apuração realizada em diligência será aferida a partir das contestações do recurso que serão enfrentadas mais adiante.

A torpeza alegada pela autoridade julgadora se refere a não apresentação destes documentos desde a fase de fiscalização, e a sua indicação e apresentação apenas após elaborada a autuação. Na verdade como neste ponto não há pedido, mas apenas alegações, apenas os apresento a título de informação.

**Abandono da fórmula legal de cálculo da omissão:** Alega que foram indevidamente considerados entradas e saídas omitidas quando, com a correta utilização da fórmula apenas poderia decorrer uma das hipóteses.

Note-se o grande erro evidenciado pelo procedimento acima descrito: ao invés de se descobrir vendas não tributadas, a auditoria fiscal tributa vendas já tributadas. E, apenas para que não restem dúvidas a respeito da impossibilidade de glosa de vendas, a Recorrente propõe um raciocínio complementar: e se uma venda glosada (por ocasião da aplicação da presunção de omissão de recitas) não tivesse sido tributada na época própria? Nesse caso, tendo a venda sido regularmente declarada, cumpriria ao Fisco fiscalizá-la, e, se fosse o caso, exigir o tributo correspondente. Se o procedimento está errado, então ele deve ser retificado para todos os itens de estoque, de modo que se observe a fórmula legal, e, ao mesmo tempo, tomando-se o cuidado para que a "glosa" de vendas não gere omissão de receitas, pois isso não faz qualquer sentido. Em seguida, cumpre verificar qual das seguintes situações se configura:

(i) a diferença de estoque relaciona-se a um fato originalmente abrangido pelo Auto de Infração, e.g. o Auto de Infração apontava omissão de 10 entradas e a Diligência aponta a omissão de 5 entradas; ou (ii) a diferença de estoque relaciona-se a um fato novo, não abrangido pelo Auto de Infração, e.g. o Auto de Infração apontava omissão de 10 entradas e a Diligência aponta a omissão de 5 saídas.

Se a situação (ii) se mostrar concretizada, então o lançamento deverá ser cancelado quanto ao item de estoque em questão, em razão da já citada vedação à revisão de lançamento.

Com base em todas as alegações acima a recorrente protesta pelo cancelamento dos valores mantidos por entender que foi realizado um novo lançamento com base na revisão realizada pela diligência da DRJ. Para tanto, apresenta as seguintes tabelas onde apresenta o que seria o entendimento da fiscalização e o entendimento correto no caso. Vejamos

**(i) O errado:**

Entradas com Nota Fiscal	5
Entradas sem Nota Fiscal - A	2
Saídas com Nota Fiscal	4
Saídas sem Nota Fiscal - B	2
Omissão de Receitas	4 (A+B)

**(ii) O certo:**

Entradas com Nota Fiscal	5
Entradas sem Nota Fiscal	2
Saídas com Nota Fiscal	4
Saídas sem Nota Fiscal	2
Omissão de Receitas	1

Alega em seguida que todas as saídas foram tributadas, embora não traga elementos a comprovar sua argumentação, mais ainda quando se tratam de saídas sem emissão de nota fiscal. Estranho é que estas tenham sido tributadas sem ter sido emitido o respectivo documento fiscal. Como isso ocorreu não foi explicado.

Importa notar que segundo a alegação da empresa o “correto” cálculo a ser realizado é o seguinte:

- a) A empresa tem entradas sem notas fiscais no total de 2;
- b) A empresa realiza saídas sem nota fiscal no total de 2.
- c) A omissão de receitas seria de apenas uma mercadoria, enquanto a fiscalização realizou o lançamento de omissão no total de 4, contando as entradas sem nota e as saídas sem nota, quando o correto seria apenas omissão de 1.

Desculpe-me o recorrente. O simples cálculo matemático por este apresentado é incorreto. Se saíram duas mercadorias sem nota a omissão é de duas mercadorias e não de uma como o mesmo calculou. Se o entendimento da fiscalização está incorreto em considerar omissão a entrada sem nota fiscal isso pode ser questionado e será analisado mais à frente. Mas as saídas sem nota são omissão pelo seu montante total, pura e simplesmente e foi assim que a DRJ procedeu em sua decisão.

Talvez o recorrente não tenha entendido o procedimento realizado pela DRJ na análise da diligência, talvez por acreditar na veemente afirmação de que não há diferenças no estoque, ou por, diante da confusão de informações produzidas pela mesma, não conseguir sequer entender o que foi analisado em sede de julgamento da impugnação.

Seja por qual foi o motivo, concordo com o entendimento e o procedimento adotado pela DRJ, no qual demonstrou os motivos que a levaram a manter os itens que não foram questionados e o método realizado de apuração das diferenças que levou à manutenção parcial da autuação. Assim, consoante os fundamentos abaixo concordo com os procedimentos adotados pela Decisão de Piso neste ponto.

Assim, descabidas as alegações de inviabilização da extensão do levantamento, em função do volume das operações, pois a contribuinte teve mais de cinco anos para efetuar esse levantamento. Portanto, há que se manter a tributação sobre essa omissão de receitas.

Quanto aos levantamentos objeto de contestação, o processo foi objeto de diligência específica para elucidar esse item (fls. 2.676/2.677), que resultou na informação fiscal de fls. 8.373/8.383, refutada pela impugnante mediante a manifestação de fls.8.473/8.504.

Um dos argumentos utilizados pela impugnante é 'o', de que teria havido deslize do relatório ao incorporar fatos novos ao auto de infração, ocorrendo verdadeira "refiscalização".

Como já visto acima, a fiscalizada buscou de todas as formas dificultar o trabalho da fiscalização, deixando de atender às intimações para prestar esclarecimento ou apresentando informações incorretas.

A omissão de receitas foi apurada com base em presunção legal, prevista no RIR1999, art. 286. Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) e relativas (jures tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, II.

Se ao tentar comprovar que não ocorreu a omissão de receitas, a impugnante traz novos elementos, omitidos durante a fiscalização, que podem até ilidir sua apuração na forma lançada, mas a confirmam por outra, legalmente prevista, não se pode aceitar seu afastamento, pois seria premiar o erro, uma vez que bastaria ao contribuinte se omitir na apresentação de quaisquer documentos na fase de fiscalização, para posteriormente apresentá-los na fase recursal, quando muitas vezes já teria ocorrido a decadência do direito de lançar. Seria, conforme muito bem lembrado pela autoridade responsável pela diligência efetuada, beneficiar-se da própria torpeza, o que não é admitido.

Dessa forma, acato as conclusões do relatório fiscal resultante da diligência, no que diz respeito aos itens objetos de proposta de cancelamento do auto de infração, e passo à análise de cada produto específico cuja manutenção, ainda que parcial, foi sugerida e contestada pela impugnante.

Ressalte-se, inicialmente, que a contribuinte não trouxe argumentos específicos contra as alterações propostas no relatório da diligência para os seguintes itens lá constantes: 7, 8, 11, 13, 17, 19, 21, 22, 26, 27, 28, 29, 34, 35-A e 36. Limitou-se a argumentar que todo o lançamento com base na presunção de omissão de receitas estaria eivado, dada a suposta demonstração da correição de sua conduta com relação aos itens para os quais conseguiu ilidir a presunção. Como visto acima, tal argumento não pode ser acatado, devendo ser mantidas as alterações propostas para esses itens.

Comprova-se que a revisão dos valores lançados apenas corrigiu os valores de omissão quando se comprovou a inoccorrência desta. Não houve a inclusão de novos itens, mas a reapuração das omissões a partir dos elementos nunca antes colacionados pelo contribuinte.

Assim, conforme acima e concordando com os fundamentos apresentados pela Decisão de Piso, nego provimento ao recurso por entender não terem ocorrido irregularidades nos procedimentos de verificação da diligência e confirmação dos valores a serem mantidos realizados pela Decisão de Piso.

#### Outros Vícios No Lançamento – Detalhamento por Item

Neste ponto o recorrente passa a pontuar, em relação a cada item as irregularidades que teriam sido cometidas na apuração da fiscalização e/ou da Decisão de Piso. Vejamos a análise em cada item.

##### (i) Item de Estoque QPA164G — Item 1 do Relatório da Diligência:

Alega que houve inovação no lançamento pois a omissão seria da filial e não da matriz da empresa.

Não entendo ter havido inovação por parte da fiscalização neste item. O fato de a omissão ter sido apurada na matriz ou na filial, para fins da legislação do imposto de renda é indiferente. Mais ainda, a fiscalização apresentou relatórios a a recorrente, NUNCA, apresentou nenhuma informação à fiscalização no sentido de que uma nota fiscal emitida para a matriz tenha sido registrada nos livros da filial. Veja-se que esta forma de contabilizar decorre de autorizações da legislação do ICMS estadual, conforme informado pelo recorrente apenas em sede de impugnação e este fato não tem a fiscalização federal a obrigação de saber previamente.

Mais ainda, para fins de legislação do IRPJ não altera o fundamento do lançamento o fato de omissão ter sido registrada na matriz ou na filial da empresa porque a legislação do imposto de renda abarca a empresa como um todo e não separadamente em cada estabelecimento da empresa. Ainda mais quando essa diferença decorreu da falta de informação da própria recorrente durante a fiscalização. O que interessa, ao final, é que efetivamente ocorreu a saída de mercadorias sem a emissão de nota, comprovada pela diferença dos estoques o que constitui a infração de omissão de receitas da empresa.

A alteração trazida pela DRJ foi feliz no sentido em que considerou que as saídas para conserto não deveriam ser consideradas como omissão, no que concordo. Assim, neste ponto, nego provimento ao recurso.

##### (ii) Item de Estoque NTZX1605 — Item 8 do Relatório da Diligência

Nesse item a alegação prende-se à inovação do lançamento após a realização da diligência.

Constatamos que na autuação foram lançados valores a título de omissão de saídas no montante de R\$ 1.100.159,13. No entanto após a realização da diligência solicitada pela DRJ a fiscalização reduziu a autuação de omissão nas saídas para R\$ 4.253,54 e incluiu uma omissão de entradas de R\$ 652,92 conforme abaixo:

omissão de receitas nas entradas: 108,82 x 6 =	652,92
omissão de receitas nas saídas: 212,68 x 20 =	4.253,54
	4.906,46

Desta forma há de se concordar parcialmente com as alegações do recorrente devendo ser reduzida a omissão de receitas nas saídas do referido item para R\$ 4.253,54.

Em relação às omissões nas entradas deixo de as incluir neste ponto pois serão tratadas mais adiante.

##### (iii) Item de Estoque A0784949 (NT4XE) — Itens 12 e 16 do Relatório da

Alega que na diligência foi verificada a inexistência e omissão nas saídas e que seriam omissões nas entradas. Alega ilegalidade da inovação.

Realmente neste item assiste razão ao recorrente. O lançamento original referiu-se à possível omissão de receitas nas saídas realizadas sem nota fiscal. Entretanto, após a realização da diligência restou configurado que a infração passou a se referir a omissão de entradas de mercadorias e não de saída. Desta forma realmente se configura uma modificação do critério jurídico da autuação, vez que o fundamento original de saída de materiais sem nota foi alterada para omissão na entrada de materiais no estoque.

Assim, há de se reconhecer assistir razão ao contribuinte, devendo ser exonerada a autuação neste item. Deixo de consignar o valor a ser exonerado deste item tendo em vista que tratarei a respeito da infração relativa às omissões de entrada em conjunto mais à frente.

(iv) Item de Estoque A0783934 (TN1X)— Item 13 do Relatório da Diligência:

Alega que na diligência foi verificada a inexistência De omissão nas saídas e que seriam omissões nas entradas. Alega ilegalidade da inovação.

Realmente neste item assiste razão ao recorrente. O lançamento original referiu-se à possível omissão de receitas nas saídas realizadas sem nota fiscal. Entretanto, após a realização da diligência restou configurado que a infração passou a se referir a omissão de entradas de mercadorias e não de saída. Desta forma realmente se configura uma modificação do critério jurídico da autuação, vez que o fundamento original de saída de materiais sem nota foi alterada para omissão na entrada de materiais no estoque.

Assim, há de se reconhecer assistir razão ao contribuinte, devendo ser exonerada a autuação neste item. Deixo de consignar o valor a ser exonerado deste item tendo em vista que tratarei a respeito da infração relativa às omissões de entrada em conjunto mais à frente.

(v) Item de Estoque NTRX26CB — Item 14 do Relatório da Diligência:

Alega que ao contrário do que a DRJ informa, a empresa comprovou as entradas e saídas do item.

Neste item, apesar de a Decisão de Piso não ter aceitado que a empresa aceitou a documentação tenha apresentado documentos de modo a comprovar a inexistência de diferenças, consegui verificar que o lançamento de omissão deste item (fls. 4033 do e-processo) deveu-se a omissão de entradas no montante de 10.435 itens ao preço unitário de R\$ 111,06 que gerou uma omissão de entradas de R\$ 1.158.911,10.

Como omissão, neste item refere-se a omissão de entrada, deixarei de me pronunciar neste ponto para analisar toda a infração das omissões de entradas mais abaixo.

(vi) Itens de Estoque A0790209, QMY717A e NTFN33HB — Itens 17, 20 e 21 do Relatório da Diligência:

Alega não poder haver tributação tendo em vista que as diferenças apuradas foram de glosa de vendas e que a empresa teria declarado e tributado tudo.

A Decisão de Piso bem analisou este ponto e assim se pronunciou a respeito:

6— Item de Estoque QMY71A — Item 20 do relatório No que se refere a este item, no relatório da diligência, propõe-se a redução do valor da receita omitida de R\$ 5.448.304,74 para R\$ 654.517,31, conforme planilha de fls. 8.436/8.437, sob o argumento de que: a NF 003144 indica a aquisição de 5 unidades, das quais apenas 4 tiveram a respectiva entrada escriturada, procedimento equivalente à venda de uma

unidade sem nota fiscal; não apresentou a documentação de suporte para dar entrada e saída, a título de ajuste de estoque, de uma unidade cada.

A impugnante reclama que o relatório propõe a presunção de omissão de receitas diretamente com base na glosa de entradas e saídas, sem , utilizar a equação legal cabível.

Cabe razão à impugnante no que concerne à necessidade de se efetuar o levantamento mediante a utilização da equação legal cabível. Nesse levantamento, há que se considerar como entrada a unidade não registrada que constou da nota fiscal, Como apontado pelo autuante.

Assim, a apuração é a seguinte:

$$\begin{aligned}EI &= O \\+ Entradas &= 21 \\- Saídas &= 20 \\= EF &= 1\end{aligned}$$

Como estoque registrado era nulo, a diferença de uma unidade corresponde a omissão de receitas na saída de mercadorias, no valor de R\$ 286.752,88. O cabimento da exigência sobre a entrada de mercadorias será discutido no próximo item.

Concordo com a decisão de Piso neste ponto. Constatando-se que deveria existir um item em estoque e que no registro do estoque da empresa não havia estoque disponível, assim presume-se a omissão de receitas relativa ao item que deveria constar em estoque e não constava. Por essa razão mantenho o lançamento de omissão de receitas relativa à saída de mercadorias ao presente item.

(vii) Item de Estoque A079756 (TN1C) — Itens 7 e 18 do Relatório da Diligência

Todo o lançamento relativo a este item refere-se a omissão de entradas, assim, deixo de consignar o valor a ser exonerado pois esta infração será tratada mais à frente.

(viii) Item de Estoque A0800890 (Filial) — Item 35-A do Relatório da Diligência:

Alega que não existe a diferença de estoque apontada. Apresenta o seguinte cálculo que comprovaria o erro na manutenção da autuação de diferenças nas saídas:

Em primeiro lugar, basta que se aplique a equação legal, prestigiada pela própria DRJ, para que se identifique a inexistência de diferença de estoque. Propõe a Recorrente que se considerem os números validados pela Autoridade Fiscal, no relatório da Diligência. Assim, tem-se o seguinte: 0 (estoque inicial) + 24 (compras aceitas) -24 (vendas aceitas) = 0.

Acontece que o que foi apontado pela fiscalização difere do que é apresentado na conta acima. A omissão apontada decorre das seguintes constatações:

Código / ano / estabelecimento	Autuação	Estoque inicial	Entradas	Saídas	Estoque final informado	Diferença	Vr omissão	Vr IPI	NCM	Impugnação	Fls. Processo
A0800890/1999 – matriz	autuação: item 319, fls.2421	0	5	0	0	5	585.268,64	117.053,73	8525.20.21	fls.2561, 2737/2739, Anexo XII, fls.007, 008 e 011	7925
A0800890/1999 – filial	item 153, fls.2435	0	28	24	0	4	720.403,82	144.080,76	8525.20.21	fls.2561, 2739/2740, Anexo XII, fls.013 a 015 (fls.016 a 020, ilegíveis)	

Ao final a própria fiscalização, em conclusão da diligência propôs o cancelamento da primeira exigência e a manutenção da omissão de saídas da filial.

Verifica-se, conforme acima, que levando-se em consideração que a saída foi apurada em 24 unidades e que deveriam restar 4 unidades em estoque e ficou comprovado que, em verdade, nenhum item de estoque havia remanescido, assim, comprova-se a omissão de saídas de quatro unidades. Demonstrando a incorreção do cálculo apresentado pelo recorrente.

Assim, neste item nego provimento ao recurso.

(ix) Item de Estoque A0732224— Item 22 do Relatório da Diligência

Alega que este item é o mesmo do item 20 do relatório de diligência pois a referência QMY717A é apenas um nome atribuído ao código de mercadoria A0732224.

Assiste razão ao contribuinte em relação ao fato de este item ser o mesmo tratado como QMY717A. Consoante se demonstra no relatório da diligência da DRJ, abaixo transcrito, trata-se do mesmo item, razão pela qual deve ser exonerada a autuação lavrada em relação ao item A0732224 tendo em vista a duplicidade na apuração.

(x) Item de Estoque NTCEO8DK— Item 26 do Relatório da Diligência

Não haveria diferença porquanto o valor apurado do estoque final é o mesmo do apurado pela fiscalização.

Discordo do entendimento do recorrente. Houve sim diferença entre os valores do estoque final. Conforme se demonstra abaixo, manteve-se uma diferença de 4 itens faltantes no estoque.

	202		2.644.812,13	-78		1.352.132,36	10	-4
Valor médio das entradas:	13.093,13	Vr médio das saídas:	17.335,03					
		Omissão de receitas nas entradas: 10 x 13.093,13 =				130.931,29		
		Omissão de receitas nas saídas: 4 x 17.335,03 =				69.340,12		
		Total da receita omitida:				200.271,41		

Assim, em relação à omissão de saídas, deve dar-se parcial provimento ao recurso para reduzir a autuação para o montante de R\$ 69.340,12, conforme acima. Em relação à infração de omissão de receitas pelas entradas este item será analisado mais à frente.

(xi) Item de Estoque NT2X70A— Item 28 do Relatório da Diligência

Revisão ilegal. Omissão de compras não pode gerar omissão de receitas.

Discordo do recorrente, mesmo que parcialmente, também neste ponto. Não houve revisão ilegal. O valor lavrado na autuação referiu-se a omissão nas saídas de materiais. Após a diligência foi mantida a omissão de saídas em relação a 1(um) item e foi descrita uma infração de omissão nas entradas, conforme abaixo:

177	41.784,42	-191	663.666,13	16	-1
Vr.médio das entradas:	236,07	Vr. médio das saídas:	3.474,69		
Omissão de receitas nas entradas: 16 x 236,07 =			3.777,12		
Omissão de receitas nas saídas: 1 x 3.474,69 =			3.474,69		
			7.251,81		

Em relação à omissão de entradas apontada na diligência deve ser exonerado integralmente o valor mantido, posto que houve inovação em relação ao que foi lançado originalmente.

Com relação à omissão nas saídas deste item, deve ser mantido apenas o valor de R\$ 3.474,69, conforme acima descrito.

(xii) Item de Estoque NTEX22CA— Item 34 do Relatório da Diligência:

Inexiste omissão, pois com a aplicação da fórmula resulta estoque final zero.

Na verdade assiste razão ao contribuinte neste item. Conforme relatório de diligência abaixo, a quantidade de entradas e saídas é a mesma. A diferença mantida de emissão de saída de uma unidade inexistente conforme restou apurado na tabela.

131	282.272,34	-131	869.222,11	1	-1
Valor médio das entradas:	2.154,75	Vr médio das saídas:	6.635,28		
Omissão de receitas nas entradas: 1 x 2.154,75 =			2.154,75		
Omissão de receitas nas saídas: 1 x 6.635,28 =			6.635,28		
			8.790,03		

845

Assim temos que a entrada é igual à saída e inexistia estoque inicial e final. Deste forma, efetivamente com relação a este item inexistente omissão a ser mantida, devendo ser cancelado integralmente o lançamento do item.

(xiii) Item de Estoque NT9X4OBB— Item 36 do Relatório da Diligência

Alega que houve glosa de vendas e que esta não pode gerar cálculo de omissão de receitas.

Discordo do recorrente em face de suas alegações, mas deve ser revisto o lançamento mantido pela DRJ. Naquela decisão foi mantido o item com uma possível omissão de 5 unidades do item. Ocorre, no entanto, que verificando as planilhas do relatório da diligência verificamos que dos 5 itens omitidos, quatro se referem a uma saída por retorno de conserto que, obviamente não é tributável.

Assim, neste item deve ser parcialmente exonerada a autuação ainda mantida pela DRJ, mantendo-se apenas a omissão de saídas de um item no valor de R\$ 4.370,75.

(xiv) Itens de Estoque NTEU4559, A0838161, NTEUIIAA, NT6X50AB — Itens 11, 19, 27 e 29 do Relatório da Diligência

Em relação a estes itens o que foi mantido após a realização da diligência refere-se a omissões de entradas de mercadoria que serão analisadas no próximo item.

(...)

Resumo das Exonerações de Itens Específicos da Omissão de Saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída para R\$ 4.253,54

Item de Estoque A0784949 (NT4XE) – Exonerar integralmente a omissão de saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída para R\$ 84.404,25

Item de Estoque A0732224 – Exonerar a omissão de saídas

Item de Estoque NTCEO8DK – Reduzir a omissão de saída para R\$ 69.340,12

Item de Estoque NT2X70A – Reduzir a omissão de saída para R\$ 3.474,69

Item de Estoque NTEX22CA – Exonerar integralmente a omissão de saída

Item de Estoque NT9X4OBB – Reduzir a omissão de saída para R\$ 4.370,75

Diferenças de Estoque que não foram objeto da Diligência

Protesta pelo cancelamento integral dos outros itens em razão de:

- Autoridade não examinou a escrituração legal da recorrente.

- Do procedimento incorreto que gerou uma autuação que foi cancelada em 85% pela DRJ.

Em relação a este ponto de divergência apresentado em recurso voluntário considero que as pretensões são, em seu conteúdo genéricas e inaplicáveis ao caso. Tratando-se de fiscalização que verificou as movimentações de materiais da empresa, tais verificações se fazem item a item, como procedeu a fiscalização. Os valores de autuação que foram mantidos decorreram da realização de saídas de material sem a emissão da respectiva nota fiscal o que, por si só constitui infração tributária passível de lançamento.

O que a recorrente pretende com a alegação de que não foi verificada a escrituração fiscal da empresa é que se possa conceber que houve saídas de mercadorias sem emissão de nota fiscal e que, mesmo assim, foram tributadas regularmente pela empresa. Entretanto o recorrente não se desincumbiu de demonstrar como isso pode ter ocorrido. Veja-se que no momento em que a acusação fiscal é de omissão de receitas pela saída de mercadoria sem nota fiscal a prova a ser apresentada pela empresa é a de que, mesmo sem emissão de nota fiscal, os valores de venda foram oferecidos à tributação, posto que o fato de ocorrer uma saída de mercadoria sem nota já é a própria infração punível, não cabendo à fiscalização a demonstração de fato negativo, qual seja, a de que os valores das saídas sem nota não foram tributados, pois é da tipificação da infração (saída sem nota) a natureza da presunção da omissão das receitas a elas relativas.

Por isso, quem deveria fazer a prova em sentido positivo, qual seja, o de que as mercadorias que saíram sem emissão de nota foram corretamente tributadas é a própria empresa que tem de demonstrar que conseguiu escriturar as receitas de uma saída sem nota como receitas tributáveis da empresa, caso que, particularmente, nunca constatei em nenhuma empresa.

Desta forma, em relação à pretensa não verificação da escrituração da empresa, esta não seria obrigatória, ao menos neste caso em que o lançamento de omissão de receitas decorre da verificação de saídas de material sem a respectiva nota fiscal.

Do outro item que pretende que seja cancelada integralmente a autuação pois a DRJ reviu os valores em 85%, também não entendo assistir razão ao recorrente.

A uma em razão de ter sido a própria empresa responsável pela deficiente apresentação de documentos que foram insistentemente solicitados pela fiscalização e correção das falhas apontadas. Não tendo sido apresentados/corrigidos oportunamente todos os fatos e problemas apontados, o lançamento realizou-se da forma como conseguiu a fiscalização apurar as irregularidades.

Depois, em razão de a correção dos valores de lançamento somente foi feita após a diligência determinada pela DRJ quando a recorrente, já em sede de impugnação, apresenta novos argumentos e provas que não tinham sido ainda veiculados durante o procedimento fiscal, apesar de este ter demorado mais de um ano.

Ou seja, a correção dos valores autuados ocorreu por conta dos procedimentos adotados pela própria empresa ao não atender adequadamente as solicitações da fiscalização, por isso decorreu a correta decisão da DRJ que acatou os valores corrigidos apurados em diligência. Mais ainda, ao contrário do que afirma o recorrente, a redução da autuação não chegou a 85%, muito pelo contrário, com base no quadro abaixo, elaborado pela decisão recorrida, a redução montou em cerca de 33% dos valores originalmente lançados.

Ano-calendário	Infração	Valor Lançado	Valor a ser Mantido
1999	1 Omissão de receitas	29.755.333,49	10.754.947,32
	2 Despesas não comprovadas	11.018.451,00	11.018.451,00
	3 Preços de transferência	20.875.712,38	20.875.712,38
<b>TOTAL</b>		<b>61.649.496,87</b>	<b>42.649.110,70</b>
2000	Omissão de receitas	52.158.540,72	27.444.621,72
	Despesas não comprovadas	6.406.377,12	6.406.377,12
	Preços de transferência	3.285.472,88	3.285.472,88
<b>TOTAL</b>		<b>61.850.390,72</b>	<b>37.136.471,72</b>

Por isso, em relação a estes dois questionamentos, voto por negar provimento ao recurso.

(...)

Pelo acima exposto, acolhendo-se os fundamentos do Acórdão n.º 1401-003.747 quanto ao mérito, entendo por dar parcial provimento ao recurso para exonerar da autuação as omissões de receitas relativas aos itens específicos de estoque, conforme resumo novamente transcrito:

Resumo das Exonerações de Itens Específicos da Omissão de Saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída para R\$ 4.253,54

Item de Estoque A0784949 (NT4XE) – Exonerar integralmente a omissão de saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída para R\$ 84.404,25

Item de Estoque A0732224 – Exonerar a omissão de saídas

Item de Estoque NTCEO8DK – Reduzir a omissão de saída para R\$ 69.340,12

Item de Estoque NT2X70A – Reduzir a omissão de saída para R\$ 3.474,69

Item de Estoque NTEX22CA – Exonerar integralmente a omissão de saída

Item de Estoque NT9X4OBB – Reduzir a omissão de saída para R\$ 4.370,75

Ressalte-se, que as alegações da impugnante contra a tributação da omissão de entradas apenas se referem ao IRPJ e CSLL, uma vez que defende sua improcedência em função da necessidade de atribuição do respectivo custo na contabilidade, o que não é o caso do IPI.

Verifica-se, ainda, no Recurso Voluntário que a recorrente apresenta um argumento específico para este processo de IPI, em que alega ser inaplicável a presunção prevista no artigo 108 da Lei n.º 4.502/64 ao presente caso, pois a Recorrente somente exerce atividade comercial. Aduz que aquele dispositivo é claramente dirigido às empresas que realização produção ou industrialização, e inexistente para o IPI, como ocorre com o IRPJ, uma norma que estenda a presunção às empresas comerciais.

Quanto a este argumento, não assiste razão a contribuinte, vez que o Art. 9º, I, do RIPI/98, estabelece que equiparam-se a estabelecimento industrial “*os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos*”, para fins de aplicação do IPI. O que é o caso da contribuinte.

Assim, o lançamento fora realizado com base nessa equiparação, conforme consta no relatório fiscal:

9) Tratando-se de estabelecimentos equiparados a industrial, está sendo cobrado o imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre as receitas omitidas nas saídas neste processo e no Processo n.º 16327.001739/2004-28.

Desse modo, não há como acolher este argumento.

#### Agravamento da Multa

No que se refere ao agravamento da Multa, observa-se este ponto também fora detidamente analisado no Acórdão n.º 1401-003.747.

Desse modo, por também concordar com os argumentos constantes do voto, adoto-os como fundamento deste voto:

Em relação ao agravamento da multa a fiscalização assim se pronunciou:

(...)

Entende que nenhuma intimação deixou de ser atendida e que assim descabe o agravamento da multa.

Neste aspecto entendo assistir razão ao recorrente. O fato de as informações apresentadas não estarem corretas do ponto de vista da fiscalização não equivale ao simples não atendimento destas e o conseqüente embaraço à fiscalização. A apresentação de informações ou mesmo a resposta com a apresentação de alegação de que não pode cumprir determinado item configuram o regular atendimento às intimações da fiscalização, posto que importam no cumprimento do ônus processual de atender às solicitações fiscais.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF.

MULTA AGRAVADA. IMPROCEDÊNCIA. O agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 somente deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte

efetivamente deixar de atender às intimações da fiscalização. Nos casos em que a resposta é incompleta ou insatisfatória improcede o agravamento. **(Acórdão 1301-002.145, de 31 de outubro de 2016)**

MULTA AGRAVADA. O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício somente se aplica quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado. **(Acórdão 1202-000.139, de 05 de março de 2015)**

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA. Ainda que o contribuinte não tenha apresentado todos os dados solicitados pela fiscalização, deve-se afastar a multa agravada quando constatado que o Contribuinte não deixou de atender a intimação específica para prestar esclarecimentos, que deve ser expressamente formulada durante os trabalhos de auditoria. **(Acórdão 1201-001.128, de 25 de novembro de 2014)**

MULTA AGRAVADA. IMPROCEDÊNCIA. O agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 somente deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte efetivamente deixar de atender às intimações da fiscalização. Nos casos em que a resposta é incompleta ou insatisfatória improcede o agravamento. **(Acórdão 1301-002.145, de 31 de outubro de 2016)**

MULTA AGRAVADA. O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a execução fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento. **(Acórdão 1402-002.511, de 17 de maio de 2017)**

Desta forma, entendo por assistir razão ao recorrente quanto à inexistência de infração a caracterizar a possibilidade de agravamento da multa e dou provimento ao recurso para excluir o agravamento.

Desta feita, entendo por afastar o agravamento da multa.

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº9.430/96)

Por fim, sustenta a recorrente pela impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício, por carência de previsão legal.

Neste sentido é suficiente apresentar a Súmula CARF nº 108, que autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício lançada, conforme abaixo:

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

#### **Recurso de Ofício**

No que se refere ao Recurso de Ofício, adoto os mesmos argumentos Acórdão nº 1401-003.747 para negar provimento:

Verifica-se que a DRJ recorreu de ofício da parte que foi exonerada em razão da revisão realizada pela fiscalização em sede de diligência.

Note-se que a DRJ utilizou, na sua maior parte, dos novos valores de autuação apresentados pela Diligência por ela solicitada com apenas alguns pequenos ajustes devidamente justificados.

Na oportunidade em que realizei revisão dos valores de ajustes com vistas a confirmar ou não as alegações do contribuinte quando aos itens específicos do estoque consegui vislumbrar a maneira correta como os cálculos foram, realizados. Assim,. Entendo que não merecer reparos a decisão de Piso no sentido em que exonerou os valores da autuação que foram aceitos pela fiscalização.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso de ofício quanto às exonerações realizadas pela Decisão de Piso.

Desta feita, nego provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar da autuação as omissões de receitas relativas aos itens específicos de estoque conforme indicado no item específico deste voto, bem como afastar o agravamento da multa de ofício. Quanto ao Recurso de Ofício, voto por negar provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

## **Voto Vencedor**

Carlos André Soares Nogueira, Redator Designado.

Início parabenizando o ilustre conselheiro relator pela acurada apreciação das diversas matérias esgrimidas pela recorrente no recurso voluntário.

Entretanto, após os debates ocorridos na Turma, esta divergiu do relator tão-somente quanto à tese relativa à nulidade do lançamento de ofício em razão de erro material no critério temporal adotado pela autoridade lançadora na constituição dos créditos tributários de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Em apertada síntese, o ilustre relator entendeu que a autoridade fiscal havia efetuado o lançamento de ofício com base em critério temporal anual, quando a legislação de regência do IPI determina a apuração decencial.

Penso que os fatos não ocorreram propriamente desta forma, como passo a expor.

Inicialmente, para que se possa melhor compreender o lançamento de ofício, é necessário lembrar a infração apurada pela autoridade fiscal. Trata-se de diferenças de estoque identificadas em 31/12/1999 e 31/12/2000 pela autoridade fiscal em razão do levantamento quantitativo em espécie. Cito as palavras da fiscalização:

[A contribuinte] Deixou de lançar o imposto sobre produtos industrializados nas saídas de mercadorias identificadas no ANEXO 8 ao presente auto de infração. As diferenças foram apuradas em levantamento quantitativo por espécie de mercadoria e foram determinadas com base nos arquivos fornecidos pelo contribuinte, em papel e em meio magnético, relativamente a 1) importações, 2) estoques inicial e final, constantes dos livros registro de inventário, 3) movimentação de estoques e 4) vendas.

O levantamento físico dos estoques de produtos acabados e em fabricação, bem como matérias primas, deve ser feito ao final de cada período de apuração, na data do balanço patrimonial, e registrado em Livro de Registro de Inventário. Era o que determinava, na época, o artigo 261 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99):

Art.261. No Livro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim da cada período de apuração (Lei n.º 154, de 1947, art. 2º, §2º, Lei n.º 6.404, de 1976, art. 183, inciso II, e Lei n.º 8.541, de 1992, art. 3º).

Parágrafo único. Os bens mencionados neste artigo serão avaliados de acordo com o disposto nos arts. 292 a 298. (grifei)

Nesta esteira, o que se conclui é que a diferença de estoque em virtude de levantamento físico somente pode ser apurada no final do exercício, ou seja, em 31/12/1999 e 31/12/2000, quando a contribuinte deveria registrar os estoques físicos no Livro de Registro de Inventário e elaborar o Balanço Patrimonial.

Por consequência, o que se pode concluir é que a autoridade fiscal não aplicou um critério temporal equivocado. O que ocorreu é que os fatos que configuraram a hipótese de omissão de receitas ocorreram pontualmente em 31/12/1999 e 31/12/2000.

Vejamos a legislação de regência.

Início pela hipótese de omissão de receitas veiculada pelo artigo 41 da Lei n.º 9.430/1996:

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 pelas 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. (grifei)

Veja-se que a hipótese legal de omissão de receitas prevê de forma expressa o cotejamento dos estoques apurados com base na escrituração com as quantidades físicas registradas no Livro de Inventário no final do período de apuração.

No mesmo diapasão era a previsão do artigo 423 do Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/98):

Art. 423. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior. (grifei)

Por oportuno, vale mencionar que o artigo 423, § 1º, do RIPI/98 consta de forma expressa no enquadramento legal utilizado pela autoridade fiscal no auto de infração:

Arts. 23, inciso II, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea 11c11, 114, 117, 118, ( ) inciso I, alínea "b", ( ) inciso II, ( )182, ( )182 e parágrafo único, 183, inciso IV, 185, inciso III e 423, caput e § 1º do Decreto nº2.637/98(RIP1/98). (grifei)

Vale dizer que, uma vez constatada a hipótese de omissão de receitas e considerando que o contribuinte dá saída a produtos sujeitos à incidência de IPI, a apuração do IPI sobre as receitas omitidas deve ocorrer na data em que a omissão foi constatada.

A tese aqui esposada coaduna-se com a própria regulamentação do IPI. Em termos de critério temporal do fato jurídico tributário, o artigo 110 do RIPI/98 previa que o contribuinte deveria reconhecer o imposto no momento em que apurasse a falta de produtos em estoque:

Art. 110. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o artigo anterior, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade:

I - quanto ao momento:

[...]

o) na apuração, pelo contribuinte, de falta no seu estoque de produtos;

[...] – grifei.

Ora, o critério temporal é o mesmo para a apuração espontânea do contribuinte e para a apuração de ofício realizada pela autoridade fiscal.

Em suma, uma vez que o levantamento físico dos estoques é feito na data do balanço patrimonial, a hipótese de omissão de receitas e a hipótese de ocorrência do fato jurídico tributário relativo ao IPI ocorrem neste momento.

Assim, conforme destacado anteriormente, entendo que a autoridade fiscal não aplicou ao caso um critério temporal incompatível com a legislação de regência do IPI. Não aplicou um critério anual, quando a legislação do IPI prevê um critério decendial. Simplesmente, os fatos que deram azo ao lançamento de ofício ocorreram em 31/12/1999 e 31/12/2000, conforme legislação citada.

Desta forma, quanto à alegação de nulidade do auto de infração em razão de erro material no critério temporal da regra matriz de incidência tributária, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira