



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.002756/2002-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.056 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente AKZO NOBEL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. OFENSA A DIREITO DO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte.

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

Ano-calendário: 1997

AUDITORIA DE ESTOQUES. DIFERENÇA NEGATIVA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 41 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A omissão negativa de estoque decorre da constatação de que valores escriturados como estoque final são superiores ao apurado no levantamento fiscal, o que indica entradas de produtos não registrados. Tal posicionamento está em consonância com o art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, que caracteriza omissão de receita a apuração de diferença positiva ou negativa em inventário final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep, referentes ao ano-calendário 1997, no montante total de R\$ 2.903.067,20 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Ao verificar os procedimentos adotados pela recorrente para fins de apuração dos preços parâmetros dedutíveis nas operações de comércio exterior realizadas com parte vinculada, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 - preços de transferência - a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

i) omissão de receitas, caracterizada por diferenças apuradas em inventário final (diferença de estoque);

ii) glosa de despesas relacionadas a gastos com amostras grátis e brindes, as quais teriam superado o limite de 5% da receita bruta com o produto, nos termos da legislação do imposto de renda.

3. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Cofins, Pis.

4. Note-se que que as diferenças apuradas não decorrem de insuficiência para fins de preços de transferência, mas sim de diferenças de estoques.

5. Transcrevo parcialmente relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

Durante a ação fiscal, constatou-se diferença na quantidade de produto importado em estoque, comparando-se as quantidades de produtos importados constantes em planilhas sumário, resultantes do ajuste do preço de transferência, com as suas respectivas fichas de movimentação de estoques, cotejadas com as quantidades importadas do mesmo produto que se encontram registradas no banco de dados do sistema Siscomex/Aduana da Secretaria da Receita Federal.

Apurou-se, ainda, que a fiscalizada teria destinado a título de amostras grátis e brindes a quantidade de 95.085 caixas *stripes* com 21 comprimidos do produto Dilena, contabilizada como despesa operacional, amostras grátis/brindes, na importância total de R\$548.614,05, muito superior ao limite máximo permitido pela legislação tributária.

No entanto, considerando ainda que os valores foram efetuados sob a ótica da rubrica de despesas com brindes, quando levados a resultado de exercício, eles seriam totalmente indedutíveis, à luz da legislação tributária, levando-se em conta o disposto no RIR/1994, arts.195, I e parágrafo único, VIII, e 311, V, “c”, e no Parecer Normativo nº 21, de 1976, item V.

6. Em impugnação, conforme acórdão recorrido, a recorrente alegou, em síntese, equívocos cometidos pela fiscalização na apuração do estoque em relação aos produtos autuados; que não existe omissão de receita no caso de estoque negativo; decadência; discorreu sobre a improcedência da glosa de despesas e questionou a aplicação da taxa Selic. Veja-se:

- com relação aos produtos Dilena, Humegon 75Ui, Multiload 375 Standard, Multiload 375 SL e Predictor Stick, a fiscalização apurou diferenças negativas de estoque e, assim, não há que se falar em omissão de estoque e, por conseguinte, em omissão de receitas;
 - o equívoco da fiscalização foi ter cotejado, para efeito de avaliação do estoque final dos produtos no ano-calendário de 1997, a quantidade total dos produtos importados somente com as suas respectivas saídas para revenda no mercado interno, ignorando que o total de saídas dos produtos compreendem também as realizadas a título de exportação, amostras, baixas em função de perdas ocorridas no procedimento de embalagem, produtos vencidos, controle de qualidade, testes e ajuste de inventário;
 - para a correta apuração do estoque final, deveria ter sido considerado também o estoque já existente no início do ano, os produtos remetidos em devolução e as amostras remetidas em devolução levados em consideração esses elementos, não há que se falar em diferenças de estoque;
 - especificamente quanto aos produtos Pregnyl 5000 Ui e Pregnyl 1500 Ui, a fiscalização considerou as vendas no mercado interno das caixas (unidades) de medicamentos que contêm respectivamente 2 e 3 ampolas, porém, na verificação do estoque inicial, considerou o número de ampolas separadamente, daí a disparidades dos números;
 - no que se refere à glosa de despesas, equivocou-se novamente a fiscalização, já que a receita bruta na vendas dos produtos no ano-calendário de 1997 foi de R\$ 120.071.992,20 e, assim sendo, pode-se constatar que o valor glosado (R\$ 548.614,05) é inferior ao limite de 5% imposto pela legislação;
- [...]
- impossibilidade de cálculo de débito tributário com incidência da taxa Selic, em função da ausência de lei que lhe institua, definindo e dizendo como esta deve ser calculada, por sua natureza remuneratória e pela cobrança de juros superiores a 1% ao mês.

7. Impugnado o auto de infração, o processo foi convertido em diligência (e-fls. 1910-1911) e retornou à delegacia de julgamento (e-fls. 6003), sem manifestação da recorrente que optou por manter-se silente.

8. Ao analisar o feito, a Turma julgadora de primeira instância reduziu o valor da omissão de receita, cancelou a glosa de despesas e manteve as demais infrações. Com efeito, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUE.

A diferença entre o estoque final, escriturado no livro Registro de Inventário, e o apurado pela movimentação de entradas e saídas, somado ao inventário inicial, configura omissão de receitas, salvo prova em contrário.

AMOSTRA GRÁTIS. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

A dedução de despesas com amostra grátis na apuração do lucro real é permitida desde que os produtos estejam dentro do limite de 5% da receita líquida obtida na venda dos produtos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

9. Cientificado da decisão de primeira instância em 04/08/2009, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 03/09/2009 e aduz, em resumo, as alegações a seguir (e-fls. 6050 e seg.).
10. Requer a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, supressão de instância, falta de motivação e desconhecimento da verdade material, conforme será analisado em detalhe no voto.
11. Registra que a decisão de primeira instância adotou a prática vedada do *reformatio in pejus* nos produtos Livial e Dilena, ao apurar valores diversos do apurado pela fiscalização em prejuízo para a recorrente.
12. Requer a conversão do processo em diligência “*para solução das divergências não aceitas e não solucionadas*” pela decisão de primeira instância.
13. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

14. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.
15. A autoridade fiscal, em auditoria sobre preço de transferência, apurou omissão de receitas, caracterizada por diferença de estoque e glosa de despesas.
16. A matéria controvertida no recurso voluntário refere-se somente à omissão de receitas, porquanto a decisão recorrida cancelou a glosa de despesas. Como observado no relatório deste voto, as diferenças apuradas não decorrem de insuficiência para fins de preços de

transferência, mas sim de diferenças de estoques.

Alegação de nulidade

17. A recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, supressão de instância, falta de motivação e desconhecimento da verdade material pelos motivos elencados a seguir.

18. Inicialmente, cumpre esclarecer que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte**"¹.

19. Nestes termos, cabe analisar se restou caracterizada ofensa aos direitos da recorrente, conforme alegado. Vejamos.

20. Aduz a recorrente que o procedimento fiscal tem 30 volumes e resultou de fiscalização com duração de mais de 12 meses e que a diligência se resumiu a requisitar informações em prazo exíguo e uma única vez prorrogado, o que resultou na juntada de mais de 4.000 (quatro mil) documentos para justificar todas as divergências encontradas pela fiscalização, e um segundo pedido de explicações cujas respostas já haviam sido prestadas pela recorrente.

21. Em seguida alega que "**Os cálculos levantados pela fiscalização, é importante frisar desde início, não tomaram com base a contabilidade e a movimentação efetiva do estoque da Recorrente tal como colocada nos livros fiscais. Partiu dos valores inseridos nas planilhas de apuração dos preços de transferência, que não é utilizada (a planilha) para fins de controle de movimentação de estoque**". (Grifo nosso).

22. Em relação a este ponto, vejamos qual o procedimento adotado pela da autoridade fiscal para apurar a omissão de receita decorrente de diferenças apuradas em estoque de mercadorias, conforme narrado no Termo de Constatação de Irregularidade Tributária (e-fls. 1099).

Comparamos as quantidades de produtos importados pela Akso Nobel - Divisão Organon, constantes as planilhas sumário dos resultados apurados com a utilização dos Métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL/Importação, com as suas respectivas fichas de movimentação de estoques, todas apresentadas pela empresa no curso da ação fiscal.

Desta feita **foram cotejadas as quantidades de mercadorias importadas escrituradas pela fiscalizada, movimentadas nas respectivas fichas de controle de**

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

estoque, com as quantidades importadas do mesmo produto que se encontram registradas no banco de dados do **sistema siscomex/aduana** da secretaria da receita federal.

Constatei com resultado das verificações efetuadas, **diferenças no quantitativo do estoque final dos produtos importados**, uma vez considerado que a fiscalizada ratificou a apuração das quantidades de produtos importados, bem como não apresentou contestação as informações necessárias ao esclarecimento das diferenças apontadas, **em razão das quantidades de produtos escriturados em estoque, comparados com aquele efetivamente apurado no curso da presente auditoria fiscal**.

As diferenças constatadas no estoque final demonstrado pela fiscalizada e aquela apurada pela auditoria fiscal, com base na movimentação de estoque constantes das “fichas de estoque”, serão tributadas por omissão de receita caracterizada por presunção legal admitida pela legislação tributária, **seja pelas diferenças apuradas nas entradas de produtos em que se atribui ao contribuinte a falta de contabilização e conseqüente falta de registro no estoque, quando da aquisição das mercadorias, seja pela falta de escrituração das vendas realizadas, quando a diferença apurada se dá na saída do produto, sendo que em ambos casos, o elemento caracterizador, é pressuposto legal da prática de receita omitida tributariamente**.

Com base nas referidas fichas de controle de estoque de produtos comercializados, elaborei, por produto, a demonstrativo da Apuração de Estoque Final do ano calendário de 1997, contendo os dados extraídos da movimentação de estoque mensal, onde constam descrição detalhada do produto comercializado; saldo do início do mês; aquisições; saídas por venda, devolução e outras; saldo final do mês apurado.

O critério de valoração da receita omitida resultante das diferenças apuradas no estoque final dos produtos, será o valor resultante da média dos preços praticados no mês da constatação da omissão de receita, conforme determina o art. 41 § 3º da Lei 9.430/ 96.

23. Como se vê, a autoridade adotou o procedimento padrão em auditoria de estoques, qual seja, cotejou a quantidade mercadoria importada escriturada pela recorrente, movimentadas nas fichas de controle de estoques, com a quantidade importada registradas no sistema Siscomex/Aduana da secretaria da receita federal.

24. Desse cotejamento apurou diferenças no quantitativo do estoque final dos produtos importados, com base na movimentação constante das “fichas de estoque” e assentou que tais diferenças seriam tributadas como omissão de receita caracterizada por presunção legal (art. 41, da Lei nº 9430, de 1996), “*seja pelas diferenças apuradas nas entradas de produtos em que se atribui ao contribuinte a falta de contabilização e conseqüente falta de registro no estoque, quando da aquisição das mercadorias, seja pela falta de escrituração das vendas realizadas, quando a diferença apurada se dá na saída do produto, sendo que em ambos casos, o elemento caracterizador, é pressuposto legal da prática de receita omitida tributariamente*”.

25. Verifica-se, pois, que a fiscalização analisou tanto a contabilidade da recorrente quanto a movimentação efetiva do estoque, caso contrário não haveria como apurar a diferença autuada. Por outro lado, a recorrente limita-se a alegar eventual falha, mas não apresenta provas para corroborar sua alegação.

26. Assenta ainda a recorrente que do valor de R\$1.550.140,85 de omissão de receita, mantido pela decisão recorrida, R\$1.114.995,02 referem-se a devoluções, ajustes no processo de embalagem, outras saídas e vendas no mercado interno, rubricas que não teriam sido analisadas

pela decisão recorrida, conforme quadro a seguir e detalhada no Anexo do II, do recurso voluntário.

Produto	Descrição	Diferenças em R\$
	(-) Ajustes Proc. Embalagem Total	705.554,42
	(-) Amostras Total	15.964,39
	(-) Outras saídas Total	18.693,04
	(-) Venda Merc. Interno Total	21.996,05
	(+) Compras Total	207.724,85
	(+) Devoluções Total	145.062,27
Total		
	Total geral	1.114.995,02

27. A recorrente não controverte individualmente todos os pontos que teriam sido desconsiderados pela decisão recorrida, optou por citar alguns exemplos, e numa espécie de *equivoco por arrastamento*, pretende fazer crer que a decisão recorrida estaria viciada, menos, obviamente, na parte que cancelou a glosa de despesas, vez que neste ponto lhe fora favorável. Vejamos tais alegações e o decido pelo acórdão recorrido.

28. Aponta a recorrente “*que às fls. 3817 [e-fls. 3847] dos autos não está juntada a Nota Fiscal 643 (PREGNYL 5000Ui), mas a Nota Fiscal 549. E ainda que houvesse alguma divergência com relação a tais notas (as NF 643 e 779 mencionadas a fls. 3817), não seria o aspecto isolado dessas notas apto a invalidar o demonstrativo como um todo, tanto porque, da assertiva de que não serão apontados os valores apontados na impugnação a esse título, percebe-se que nenhum daqueles 4.000 (quatro mil) documentos sofre uma análise detida*”.

29. Vejamos como decidiu a decisão recorrida em relação a esses dois produtos PREGNYL 5000Ui e PREGNYL 1500Ui (e-fls. 6023):

6 - PREGNYL 5000 Ui

Pregnyl 5000Ui	Autuante	Autuada	Voto
Estoque inicial	6.592	3.592	3.592
(+) Compras	11.200	5.600	0
(+) Devoluções		21	0
(-) Vendas Merc Interno	4.560	4.554	4.560
(-) Vendas - Exportação		0	0
(-) Amostras		192	0
(-) Ajuste Proc. Embalagem		64	0
(-) Outras saídas		0	0
(=) Estoque final	13.232	4.403	-968
(-) Valores escriturados	6.136	4.403	4.403
(=) Diferença apurada	7.096	0	-5.371

Para este produto, a impugnante aduziu que a fiscalização considerou as vendas no mercado interno das caixas (unidades) de medicamentos que contêm 2 ampolas, porém, na verificação do estoque inicial, considerou o número de ampolas separadamente, daí a disparidades dos números.

De fato, **analisando o registro de inventário da interessada** (fls.1.317/1.323), verifica-se que referido produto **está contabilizado** em duas contas: 71 1 127 - PREGNYL 5000 UI 2 AMPS (produto acabado original) e 611543 - PREGNYL 5000 UI (semi-acabado). Para a primeira conta, a unidade utilizada é caixa, enquanto para a segunda é unidade (ampola).

Para que o levantamento fique correto, deve-se converter todas as quantidades de produtos que estão indicadas em ampolas para caixa, dividindo-se por dois, ou seja, o saldo inicial e final da conta 611543, de 6.000 unidades para 3.000 caixas (fl. 567) e de 5.310 unidades para 2.655 caixas (fl. 573), respectivamente, e os valores das compras.

Com relação às compras, foram consideradas entradas 11.200 unidades do produto, conforme demonstrativo de fl. 562. Entretanto a nota fiscal n.º 643, indicada no referido demonstrativo, refere-se à entrada do produto Pregnyl 1500 Ui (fl. 3.817), e não do produto ora em análise (Pregnyl 5000 Ui). A outra nota fiscal constante do demonstrativo (n.º 779) também não foi apresentada. Assim não será considerado nenhum valor a esse título.

Com relação às divergências nas quantidades relativas às vendas no mercado interno, como nos itens anteriores, a impugnante pretende substituir o demonstrativo apresentado durante a ação fiscal (fls. 563/566) pelo de fls. 1.388/ 1.390, do qual excluiu a nota fiscal n.º 24830, sem qualquer justificativa. Portanto devem ser mantidas as quantidades indicadas no levantamento inicial.

As saídas de a mostras indicadas na impugnação, no total de 192, não foram comprovadas pela impugnante, embora tenha sido intimada a fazê-lo por ocasião da diligência.

Efetuados os ajustes apontados, remanesce diferença de estoque de .371 caixas, que, multiplicadas pelo preço médio (R\$ 29,75), indica omissão de receitas no valor de R\$ 159.787,25 para o produto Pregnyl 5000 Ui. (Grifo nosso)

30. Veja-se inicialmente que, mediante análise minuciosa, a decisão recorrida concordou com os argumentos da recorrente e, após análise do livro de registro de inventário e a escrituração contábil - ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, como visto acima - reduziu o valor de estoque inicial.

31. Quanto às compras, ponto controvertido pela recorrente neste item, pontuou que a fiscalização considerou como entrada 11.200 unidades do produto, conforme demonstrativo às e-fls. 766. Entretanto a nota fiscal n.º 643, indicada no demonstrativo, refere-se à entrada do produto Pregnyl 1500 Ui (e-fls. 3847), e não do produto em análise - Pregnyl 5000 Ui. Pontuou ainda que outra nota fiscal n.º 779 constante do demonstrativo também não fora apresentada.

32. A recorrente por sua vez, limita-se a rebater a decisão recorrida sem, no entanto, apresentar provas para elidir o pretense equívoco apontado. Vejamos o próximo item.

33. Aduz a recorrente que situação semelhante teria ocorrido no “*caso da Nota Fiscal 23.180 (PREGNYL 1500Ui), que constava do demonstrativo de fls. 627/631, mas não constou do demonstrativo de fls. 1.384/1.386, ambos juntados ao mesmo tempo por ocasião da impugnação. Em resumo, por conta da ausência de uma nota fiscal, todo o demonstrativo foi desconsiderado*”.

7 -PREGNYL 1500 Ui

Pregnyl 1500Ui	Autuante	Autuada	Voto
Estoque inicial	5.326	2.659	2.659
(+) Compras	14.949	4.983	6.946
(+) Devoluções		230	0
(-) Vendas Merc Interno	4.200	4.145	4.200
(-) Vendas - Exportação		0	0
(-) Amostras		13	0
(-) Ajuste Proc. Embalagem		24	0
(-) Outras saídas		16	0
(=) Estoque final	16.075	3.674	5.405
(-) Valores escriturados	10.307	3.674	3.674
(=) Diferença apurada	5.768	0	1.731

Para este produto, a impugnante indica a mesma divergência do item anterior, com relação à unidade de produto utilizada, sendo que os medicamentos são comercializados em caixas de 3 ampolas, **o que é confirmado pelo registro de inventário** (fls.1.317/1.323), **contas 711126** - PREGNYL 1500 UI 3 AMPS (produto acabado original) e 61 1540 - PREGNYL 1500 UI (semi-acabado).

Os estoques inicial e final do produto semi-acabado (611540) devem ser divididos por 3 (três) para serem convertidos em caixas, ou seja, de 4.000 ampolas para 1.333 caixas (fl. 636) e de 9.949 para 3.316 (fl. 635), respectivamente.

Os valores das compras também devem ser convertidos, pois foram feitas em ampolas, conforme notas fiscais de fls. 3.817, 3.821, 3.825 e 3.828. Ressalte-se que a impugnante indicou compras de 14.949 ampolas, ou 4.983 caixas, porque não considerou a nota fiscal nº 643 (fl. 3.828), com aquisição de 5.890 ampolas, ou 1.963 caixas. Portanto, serão consideradas no levantamento entradas de 6.946 caixas do produto, como compras.

As divergências nas quantidades relativas a vendas no mercado interno decorrem, como em itens anteriores, da substituição de demonstrativo (fls. 627/631 e 1.384/1.386), com **supressão de nota fiscal (nº 23.180) sem qualquer justificativa por parte da impugnante, devendo ser mantidos os valores do levantamento inicial.**

As saídas de amostras, num total de 13, também não foram comprovadas.

Dessa forma, feitos os ajustes necessários, resta uma diferença de estoque de 1.731 caixas, a um preço médio de R\$ 20,95, evidenciando omissão de receitas no valor de R\$ 36.264,45 para o produto Pregnyl 1500 Ui. (Grifo nosso)

34. Tal qual no item anterior, veja-se que a decisão recorrida concordou com os argumentos da recorrente e, mediante análise do livro de registro de inventário e a escrituração contábil, também reduziu o valor de estoque inicial.

35. Quanto às vendas no mercado interno, ponto controvertido pela recorrente neste item, pontuou que as divergências nas quantidades relativas a vendas no mercado interno decorrem - assim como em itens anteriores - frise, da substituição de demonstrativo (fls. 627/631 e 1.384/1.386), com supressão de nota fiscal (nº 23.180) sem qualquer justificativa por parte da impugnante. Nestes termos, manteve o valor apurado pela fiscalização.

36. Observe-se que a decisão recorrida, ao contrário do alegado, analisou a documentação apresentada pela recorrente e explicitou o motivo da manutenção do valor apurado pela auditoria. A recorrente, por sua vez, novamente limita-se a alegar e não apresenta documentação comprobatória para elidir o pretense equívoco apontado.

37. A recorrente alega ainda, de forma genérica, que a decisão recorrida não teria

analisado a rubrica “Vendas no Mercado Interno” em todos os produtos e cita como exemplo de pretensão equívoco trecho da decisão recorrida referente ao produto Multiload 375 standard. Veja-se:

9 - MULTILOAD 375 STANDARD

Multiload 375 Standard	Autuante	Autuada	Voto
Estoque inicial	22.088	22.088	22.088
(+) Compras	20.000	20.000	20.000
(+) Devoluções		175	0
(-) Vendas Merc Interno	27.300	27.085	27.300
(-) Vendas – Exportação		0	0
(-) Amostras		231	0
(-) Ajuste Proc. Embalagem		12	0
(-) Outras saídas		13	0
(=) Estoque final	14.788	14.922	14.788
(-) Valores escriturados	14.922	14.922	14.922
(=) Diferença apurada	-134	0	-134

A impugnante apontou uma quantidade deste produto vendida no mercado interno menor do que a apurada pelo atuante, porque no demonstrativo apresentado na impugnação (fls. 1.397/ 1.400) excluiu sem qualquer justificativa notas fiscais que constaram do demonstrativo originalmente apresentado (fis. 838/842), como as de nº 23176, 23199 e 24838. Assim, mantém-se os valores do levantamento fiscal.

No que se refere às devoluções, amostras, ajustes no processo de embalagem e outras saídas, os valores apontados na impugnação não foram comprovados com documentação hábil e idônea.

Portanto, mantém-se a diferença apurada pelo atuante, 134 caixas, e a omissão de receitas no valor de R\$ 3.422,36, considerando-se o preço médio de R\$ 25,54, para o produto Multiload 375 Standard.

38. Neste item a decisão recorrida manteve as devoluções, amostras, ajustes no processo de embalagem e outras saídas, apurados pela fiscalização em razão de os valores apontados na impugnação não terem sido comprovados com documentação hábil e idônea.

39. Quanto à quantidade de produto vendido no mercado interno, ponto controvertido, a decisão recorrida observou que a recorrente apontou uma quantidade menor do que a apurada pela fiscalização em razão de ter excluído do demonstrativo apresentado na impugnação (e-fls. 1611-1614) sem qualquer justificativa nas notas fiscais (nº 23176, 23199 e 24838) que constaram do demonstrativo originalmente apresentado (e-fls. 1043-1047), como as de nº 23176, 23199 e 24838. A recorrente, entretanto, novamente não justifica tal ponto, limita-se a alegar nulidade.

40. A recorrente insiste ainda, firme na verdade material, que a falta de análise da documentação anexada aos autos configura cerceamento de defesa e inversão indevida do ônus da prova.

41. Salienta que, a despeito do curto prazo de 10 (dez) dias para responder aos quesitos da diligência, todas as explicações apresentadas estavam suportadas por documentos, “aqueles mesmos 4.000 documentos que não foram analisados pela decisão de primeira instância”.

42. Vejamos. O trecho abaixo da decisão recorrida demonstra que, em atendimento à diligência a recorrente anexou aos autos mais de 4000 documentos, a grande maioria sem relação com o que havia solicitado - inclusive documentos do ano-calendário 1998, período não fiscalizado - e apresentou justificativas desconexas e confusas. Assentou ainda que, mesmo lhe sendo dada oportunidade na diligência, não colacionou aos autos provas, apenas demonstrativos referentes às devoluções, ajustes proc. embalagem, e outra saídas. Mesmo assim, a decisão recorrida adentrou-se na documentação acostada aos autos, em relação às demais rubricas, tanto que chegou a aceitar os itens comprovados provados pela recorrente.

Por meio da intimação de fls. 1.693/1.695, a impugnante foi intimada a apresentar justificativas para as diferenças existentes entre seus demonstrativos e os apurados pela fiscalização, bem como, por amostragem, cópias de notas fiscais de venda relacionadas na intimação e cópias de notas fiscais de exportação, devolução de vendas e amostras, além de outros esclarecimentos solicitados.

Em atendimento à intimação, a contribuinte juntou ao processo mais de 4.000 (quatro mil) documentos, a grande maioria sem qualquer relação com o que havia sido solicitado (inclusive documentos do ano-calendário de 1998, não objeto do lançamento), apresentando suas justificativas de maneira desconexa e totalmente confusa. De plano, esclareça-se que a impugnante não trouxe elementos de prova, apenas demonstrativos, para comprovar os valores pleiteados como DEVOLUÇÕES, AJUSTE PROC. EMBALAGEM E OUTRAS SAÍDAS, embora lhe tenha sido dada oportunidade para tanto por ocasião da diligência, com intimação específica nesse sentido. Portanto não serão considerados os valores apontados na impugnação a esses títulos.

Ainda assim, da análise dos elementos do processo, é possível chegar às seguintes conclusões com relação a cada produto objeto de lançamento: [...]

43. Como se vê, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, a decisão recorrida, analisou detidamente a documentação anexada aos autos. Note-se que foram analisados em detalhe os 11 produtos objeto da auditoria e todos os valores glosados foram plenamente justificados em detalhe. A recorrente, por outro lado, limita-se a alegar e não apresenta nenhum elemento probatório para elidir a matéria controvertida. Como se sabe, alegar e não provar é quase não alegar. Logo não há falar-se em falta de análise de documentos tampouco em falta de motivação.

44. Isso posto, por restar claro que a decisão recorrida analisou a documentação apresentada pela recorrente, acatou os itens que foram comprovados e indeferiu justificadamente os demais, não há reparos a serem feitos. Com efeito, por não restar caracterizada ofensa a direitos da recorrente, como dito acima, não há falar-se em nulidade da decisão recorrida.

Reformatio in pejus

45. A recorrente alega *reformatio in pejus* em relação aos seguintes produtos Livial e Dilena, conforme demonstrativo abaixo:

Produto	Descrição	Autuante	Autuada	Voto	Divergência do voto com a autuação	Divergência do voto com a autuada	# em R\$
Livial	(-) Venda - Exportação		(10.500,00)	(16.400,00)	(16.400,00)	(5.900,00)	252.284,00
Livial	(-) Amostras		(7.457,00)	(4.557,00)	(4.557,00)	2.900,00	124.004,00
Dilena	(-) Amostras	(95.085,00)	(94.988,00)	(95.188,00)	(103,00)	(200,00)	2.312,00
							378.600,00

46. Defende a recorrente que se em determinados lançamentos apurar-se saldo credor de estoque, a decisão recorrida não está autorizada a “refazer” o lançamento, mas agir somente até o limite de cancelar o lançamento indevidamente perpetrado.

47. Aduz não haver justificativa para a adoção da premissa de que “*a diferença de estoque presume, sempre, a omissão de receita, quer seja positiva ou negativa*”, pois se corre o risco de que, aceitando-se como válido o que o contribuinte trouxe a contexto e comprovou, em razão do cálculo simples de Saldo inicial + entradas - saídas = estoque final pode traduzir uma majoração da cobrança. É o que fica claro para o produto Livial, para o qual a fiscalização desconsiderou as receitas de exportação, o contribuinte comprovou que haveria ao menos o valor de R\$10.500,00, e a decisão primeira instância reconheceu ainda maior, no valor de R\$16.400,00 (sic)”.

48. Registra que o mesmo racional se aplica às amostras, porquanto “*confirmou a existência de um valor de R\$7.457,00 de amostras, e a decisão de primeira instância o reduziu para R\$ 4.557,00*”.

49. Inicialmente, ao questionar tal matéria, a própria recorrente desconstrói a narrativa construída no item anterior de que a decisão recorrida não teria analisado a documentação anexada aos autos. Tanto analisou, conforme demonstrado no tópico anterior, que a recorrente alega que dessa análise houve *refermatio in pejus*.

50. Todavia, melhor sorte não lhe assiste, porquanto não houve *reformatio in pejus* como pretende fazer crer a recorrente, pelo contrário, houve redução do valor da omissão de receitas lançada no caso desses dois produtos. Veja-se:

Produto	Omissão de receitas	
	Lançada	Mantida
Livial 2,5 mg	452.181,00	442.950,84
Dilena 2,5 mg	758.324,44	142.003,04

51. Com se trata de auditoria de estoques, o que houve foi alteração no valor das rubricas que compõem a apuração dos estoques, desde o estoque inicial, passando por compras, devoluções, vendas, outras saídas até apurar-se o estoque final e comparar com os valores escriturados. Nesse caminho algumas alterações foram aceitas e outras não.

52. Observe-se que a análise não pode ser isolada, “recortada” como pretende a recorrente, é preciso analisar todas as rubricas que compõe a apuração do estoque. Vejamos a análise do produto Livial pela decisão recorrida (e-fls. 6019):

1 - LIVIAL 2,5 mg

Livial	Autuante	Autuada	Voto
Estoque inicial	40.000	65.157	65.157
(+) Compras	517.143	517.143	517.143
(+) Devoluções		1.415	0
(-) Vendas Merc Interno	506.568	498.851	506.568
(-) Vendas - Exportação		10.500	16.400
(-) Amostras		7.457	4.557
(-) Ajuste Proc. Embalagem		1.562	0
(-) Outras saídas		211	0
(=) Estoque final	50.575	65.134	54.775
(-) Valores escriturados	40.000	65.134	65.134
(=) Diferença apurada	10.575	0	-10.359

53. No caso o produto Livial, a recorrente alegou que houve saída de 10.500 caixas a título de exportação. No entanto, o demonstrativo apresentado indica saída de 16.400 caixas, em razão de não ter considerado as notas fiscais n.º 31553 e 31557, com saída de 1.500 caixas cada, que também não constaram das relações de vendas no mercado interno, bem como as notas fiscais n.º 23650 e 29457 por indicá-las como saídas por amostras. Como não havia nada nas referidas notas que indicasse tratar-se de amostras, a decisão recorrida considerou como saídas por exportação.

54. Quanto às amostras, a recorrente indicou como saídas o montante de 7.457 caixas, que não teriam sido consideradas pela fiscalização, conforme demonstrativo e notas fiscais que especifica. A decisão recorrida, por sua vez, considerou comprovada a saída a esse título do montante de 4.557 caixas e glosou a diferença de 2.900, porquanto já havia sido considerada como saída de exportação.

55. Verifica-se, pois, que a recorrente trouxe aos autos uma quantidade que *entendia ser correta* e a decisão recorrida simplesmente apurou, com base em notas fiscais e demonstrativos, o valor correto. Isso é exatamente a verdade material invocada pela recorrente. Entretanto, pretende a recorrente somente a verdade que lhe beneficie.

56. Por fim, verifica-se que a diferença apurada pela autoridade fiscal foi reduzida de 10.575 para 10.359 unidades, o que resultou em redução da omissão de receita apurada. Essa é a análise completa e não “recortada”, pretendida pela recorrente.

57. Quanto ao produto Dilena, apurou a decisão recorrida o que segue (e-fls. 6020):

2 - DILENA 2,5 mg

Dilena	Autuante	Autuada	Voto
Estoque inicial	32.695	121.060	121.060
(+) Compras	656.766	656.766	656.766
(+) Devoluções		2.070	0
(-) Vendas Merc Interno	564.340	554.484	564.340
(-) Vendas - Exportação		0	0
(-) Amostras	95.085	94.988	95.188
(-) Ajuste Proc. Embalagem		-232	0
(-) Outras saídas		74	0
(=) Estoque final	30.036	130.582	118.298
(-) Valores escriturados	95.635	130.582	130.582
(=) Diferença apurada	-65.599	0	-12.284

58. Quanto às amostras deste produto, a recorrente aduziu que a quantidade de produtos saídos a esse título totalizaria 94.988 e não 95.085, como considerado no lançamento.

Como prova, juntou demonstrativo sem as notas fiscais n.º 24.844 e 30.483, com saída de 100 caixas cada, sem justificativa para tal exclusão. Assim, a decisão recorrida considerou o valor de 95.188, ou seja, valor alegado pela recorrente acrescido dos valores das duas notas fiscais excluídas (94.988 + 200).

59. No ponto, o que pretende a recorrente é a prevalência da verdade material de um item não comprovado.

60. Note-se ainda, tal qual no produto anterior, que a diferença apurada pela autoridade fiscal foi reduzida de 65.599 para 12.284 unidades, o que significa redução da omissão de receita apurada. Logo não há falar-se em *reformatio in pejus*.

61. Quanto à alegação de não haver justificativa para a adoção da premissa de que “a diferença de estoque presume, sempre, a omissão de receita, quer seja positiva ou negativa”, também não assiste razão à recorrente.

62. A omissão negativa de estoque decorre da constatação de que valores escriturados como estoque final são superiores ao apurado no levantamento fiscal, o que indica entradas de produtos não registrados. Tal posicionamento está em consonância com o art. 41 da Lei n.º 9.430, de 1996, que caracteriza omissão de receita a apuração de diferença positiva ou **negativa** em inventário final. Veja-se:

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. (Grifo nosso)

63. Nestes termos, também não procede a alegação da recorrente.

Conclusão

64. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator