Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18471.001172/2006-13

Processo nº	18471.001172/2006-13
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	**1301-004.144 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de outubro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LABORATÓRIOS SERVIER DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2002

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ESTOQUES INICIAL E FINAL. CÔMPUTO NO LEVANTAMENTO. OBRIGATORIEDADE.
A correção do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias e produtos exige que sejam considerados os estoques inicial e final, a par das entradas e saídas de mercadorias e produtos no período fiscalizado, sob pena de desvirtuar o resultado final, tornando-se inválido o lançamento tributário que advenha desse levantamento.

LANÇAMENTO. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. MESMA BASE FÁTICA. IDÊNTICA DECISÃO JURÍDICA.

Quando os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins forem motivados pelos mesmos fatos que deram causa ao lançamento do IRPJ, a decisão aplicada a este deve ser estendida aos demais, ressalvados os aspectos específicos relativos à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Mauritânia Elvira Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Este processo veio ao CARF para reexame da decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ – Rio de Janeiro 1 (RJO1) no Acórdão nº 12-21.520, que deu integral provimento à impugnação apresentada por **LABORATÓRIOS SERVIER DO BRASIL LTDA.** e, assim, excluiu o crédito tributário constituído por meio de auto de infração no montante de R$ 7.750.701,32, compreendendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa e de juros de mora.

A infração que deu causa ao lançamento foi a omissão de receitas apurada mediante levantamento quantitativo por espécie, na forma do art. 41 da Lei nº 9.430/1996.

Os fatos foram assim relatados pela DRJ:

> *Tem origem o presente processo no auto de infração de fls. 461/464, lavrado pela DEFIC Rio de Janeiro - RJ, contra Laboratórios Servier do Brasil Ltda., para exigir o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo ao ano-calendário 2002, no valor de R$ 1.596.792,57, acrescido da multa proporcional de 75%, prevista no artigo 44, I da Lei n° 9.430/96 e de juros de mora, bem como para reduzir o prejuízo fiscal.*
>
> *Conforme descrição dos fatos de fl. 462 e termo de constatação de fls. 457/460, o lançamento foi motivado por diferença de estoque - omissão de receitas de R$ 6.512.908,76, caracterizada por diferenças apuradas em inventário final. A fiscalização comparou as quantidades de entradas e saídas de diversos produtos durante o ano de 2002 e, achando por bem considerar que não havia qualquer quantidade desses produtos em poder de terceiros, em 31.12.2001 e 31.12.2002, concluiu que as diferenças encontradas, para mais ou para menos, consubstanciavam omissão de receitas, com base no artigo 286 do RIR/99 (REGULAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.000/99), que cuida de levantamento quantitativo por espécie.*
>
> *Para concluir que não havia produtos dos tipos auditados em poder de terceiros, em 31.12.2001 e 31.12.2002, a fiscalização alegou:*
>
> *i) a relação de produtos em poder de terceiros (empresa Mappel) apresentada pelo autuado não foi confeccionada na mesma época da apuração do inventário;*
>
> *ii) relação semelhante foi apresentada pela empresa Mappel, no entanto, essa empresa esqueceu de relacionar o produto açúcar, gerando, a partir daí, um descasamento das quantidades informadas;*
>
> *iii) a relação apresentada pela Mappel inclui produtos que o autuado afirma estarem em seu poder;*
>
> *iv) no plano de contas do autuado não consta registro de estoque em poder de terceiros;*
>
> *v) no livro de registro de controle da produção e do estoque do autuado, constata-se que o estoque estava em seu próprio poder;*
>
> *vi) no Balanço do autuado, só constam os valores correspondentes ao livros de inventário e, nesses últimos, não há registro de produtos em poder de terceiros; e*

vii) no livro de inventário da Mappel, não há registro de mercadorias de terceiros em seu poder, exceto a anotação: "material de terceiros em nosso poder ... conforme relação em anexo".

Às fls. 292/390, a fiscalização juntou planilha com a auditoria de estoque feita por tipo de produto, onde consta o número e a data de cada nota fiscal, a quantidade movimentada, o valor unitário, a operação (entrada ou saída) e a quantidade remanescente. A diferença (positiva ou negativa) apurada entre a quantidade de entradas e a de saídas, no final do ano, foi multiplicada pelo preço unitário do produto, determinando, assim, o valor da receita omitida para cada produto.

Às fls. 290/291, a fiscalização juntou o resumo do levantamento acima, onde somou o valor da receita omitida para cada tipo de produto, o que resultou nos R$ 6.512.908.76.

Em decorrência dessa infração, foram também lavrados os autos de infração de fls. 465/477, para exigir a CSLL no valor de R$ 558.514,71 e reduzir sua base de cálculo negativa, bem como para exigir a Cofins no valor de R$ 866.216,86 e o PIS no valor de R$ 250.746,98, todos acrescidos da multa proporcional de 75% e dos juros de mora.

Cientificado das autuações em 20.10.2006 (fls. 460, 461, 466, 470 e 474), o autuado apresentou, em 21.11.2006, a impugnação de fls. 534/552. instruída com os documentos de fls. 553/1.818, alegando, em síntese, que:

a) O valor do PIS foi majorado indevidamente em R$ 254.536,83, na medida em que foi cobrado pelo regime não cumulativo com alíquota de 1,65% e pelo regime cumulativo com alíquota de 2,2%, este último, sim, adotado pelo autuado em 2002;

b) Também para a Cofins, majorou-se indevidamente a exigência, agora em R$ 462.794,27, por força do art. 25 da Lei n° 10.833, sendo correta apenas a alíquota de 10,3%;

c) Durante o procedimento, informou que a diferença de R$ 6.512.908.76 era decorrente de estoques seus que ficavam em poder da empresa Mappel, tendo em vista que o autuado enviava matérias-primas e insumos àquela empresa para que fabricasse produtos farmacêuticos por encomenda, de onde retornavam já como produtos acabados;

d) O livro de inventário não tem saldo inicial zero, como entendeu o auditor, mas sim o saldo remanescente de 2001 - para demonstrar, junta sua DIPJ e seus livros de inventário de 2001 e 2002;

e) As matérias-primas e insumos adquiridos pelo autuado e enviados para beneficiamento na Mappel eram lá armazenados e, por um lapso, tal rubrica não foi detalhada no livro de inventário, mera falha formal que não lesou o fisco e não pode ser considerada infração, por não ter ensejado falta recolhimento de impostos;

f) Junta todo o movimento das notas fiscais de remessa e retorno, com todos os saldos e os livros de inventário de 2001 e 2002;

g) A declaração apresentada à fiscalização de que havia estoque em poder de terceiros não pode ser desconsiderada só porque foi elaborada em data posterior á da apuração do inventário;

h) A declaração apresentada pela Mappel a respeito dos estoques do autuado tem conteúdo igual ao da apresentada pelo autuado e a diferença foi causada por erro de digitação, o que não é motivo para a fiscalização desconsiderá-las;

> *i) Nos itens 58 a 83 da defesa, o autuado apontou várias incongruências no levantamento feito pela fiscalização, mostrando notas fiscais que deixaram de ser consideradas, indicando notas fiscais que foram incluídas erroneamente, apontando equívocos na quantidade movimentada e reclamando de que, em todos os produtos, a fiscalização não considerou os saldos finais de 2001 e 2002, inventariados. (fls. 24 a 26)*

A decisão da DRJ – RJO1 que negou provimento à impugnação da autuada teve seus fundamentos sintetizados na ementa abaixo reproduzida.

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*
>
> *Ano-calendario: 2002*
>
> *OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE.*
>
> *Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoría de estoque, com base no artigo 286 do R1R799, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final.*
>
> *OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO.*
>
> *A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período.*
>
> *CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.*
>
> *Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele.*
>
> *Lançamento Improcedente*

O acórdão excluiu o crédito tributário e determinou que se remetessem os autos ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, dada a obrigatoriedade do reexame da decisão (recurso de ofício).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator.

O Acórdão nº 12-21.520 deu provimento à impugnação e excluiu o crédito tributário lançado, no valor original de R$ 7.750.701,32, montante esse superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, que é de R$ 2.500.000,00. Portanto, está presente o requisito de admissibilidade do recurso de ofício.

Começo dizendo que o processo levou dez anos para chegar ao órgão revisor, que era o então Conselho de Contribuintes e agora é o CARF. O atraso foi causado pelo extravio dos autos, que precisou ser reconstituído. A reconstituição, como pode ocorrer nesses casos, fez-se com prejuízo de algumas peças. A impugnação e os documentos que a instruíam não constam dos autos. Por outro lado, a unidade de origem, tendo localizado o dossiê relativo à fiscalização que deu ensejo ao lançamento em exame, juntou todos os documentos ali existentes, inclusive alguns que nada tem a ver com a autuação, embora tenham sido examinados no curso do trabalho de auditoria.

O reexame do acórdão da DRJ deve ser levado a cabo, a despeito dessas precariedades.

Dois foram os fundamentos da decisão que excluiu o crédito tributário. Ambos relativos a erros na realização do ***levantamento quantitativo por espécie*** a que se refere o art. 41 da Lei nº 9.430/1996. O primeiro foi ignorar a existência do estoque inicial e do estoque final em relação aos produtos verificados. O segundo foi deixar de usar o ***preço médio*** de venda para apurar o valor da omissão de receita.

Eis os fundamentos da decisão *a quo*:

> *NO levantamento juntado às fls. 292/390, a fiscalização considerou, para cada produto, todas as entradas e saídas durante o ano de 2002 e, no fim do ano, apontou a diferença entre entradas e saídas, que foi positiva quando as entradas excederam as saídas e foi negativa (expressa entre parênteses) quando as entradas foram menores que as saídas. Tais diferenças foram consideradas receita omitida (fls. 290/291).*
>
> *Contudo, **para que se apure diferença de estoque e consequente omissão de receitas, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, se confronte a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas, com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final**. **Esta diferença**, sim, será **caracterizadora de omissão de receitas**. (g.n.)*
>
> ***A diferença constatada pela fiscalização não tem qualquer significado, pois não foram consideradas as quantidades existentes no início e no fim do período auditado**. Tais quantidades estavam registradas nos livros registro de inventário de 31.12.2001 e de 31.12.2002 (juntados pela fiscalização às fls. 212/218 e 219/225). A respeito da desconsideração dos estoques inicial e final, a fiscalização não fez qualquer comentário, ao contrário do estoque de produtos em poder de terceiros, cuja desconsideração foi motivada no termo de constatação de fls. 457/460. (g.n.)*
>
> *A título de exemplo, para o produto "gliclazida A300", o quarto do resumo de fls. 290/291, que gerou uma omissão de receita de R$ 498.626,44, a fiscalização detectou que as entradas excederam as saídas em 280 unidades (fls. 297/299). Não*

> *levou em conta que no inventário de 31.12.2001 havia 1.018 unidades de "gliclazida A300" (fl. 213) e no inventário de 31.12.2002 havia 1.298 unidades do produto (fl. 220). Como se vê, a diferença de 280 unidades, que a fiscalização considerou omissão de vendas, corresponde exatamente à variação entre os estoques inicial e final. Para o produto "amineptina A700", o sexto do resumo da fiscalização, que também ensejou relevante valor de omissão de receitas, ocorre exatamente a mesma coisa.*
>
> ***A fiscalização cometeu, ainda, um outro equivoco na auditoria**. **Para valorar a suposta omissão de receita para cada produto, multiplicou a diferença constatada entre quantidade de entradas e quantidade de saídas pelo maior preço unitário do produto** verificado durante o ano de 2002, como se vê pelo resumo de fls. 290/291 e pela planilha de fls. 292/390. **Deveria ter utilizado o preço médio de cada produto naquele ano**, conforme determina o artigo 286, parágrafo segundo, do RIR/99 (Lei n° 9.430/96, art. 41, § 2º).*
>
> *Seja porque **não ficou comprovada qualquer omissão de saída ou de entrada de produtos,** seja porque **as supostas omissões foram erroneamente valoradas**, devem ser afastadas as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. (g.n.) (fls. 27 e 28)*

Os argumentos da DRJ procedem e estão em conformidade com o art. 41 da Lei nº 9.430/1996, que é a matriz legal do art. 286 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999. Confira-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.*
>
> *2 § 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.*

Em resumo, tendo em vista os fundamentos da própria decisão *a quo*, conclui-se pela insubsistência do crédito tributário.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior