



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

Processo n° 10480.723469/2013-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.649 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria Omissão de receitas. Passivo fictício
Recorrente KARNE KEIJO LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRELIMINARMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A arguição da recorrente de que, quando da intimação da autuação, ter-lhe-ia sido entregue apenas parte do documento de autuação não condiz com a realidade expressa nos autos, e, por si só, não se mostra capaz para impor qualquer nulidade do procedimento.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 281 do RIR/99 Caracteriza-se como omissão no registro de receita i) a indicação na escrituração de saldo credor de caixa; ii) a falta de escrituração de pagamentos efetuados; e iii) a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Não restando regularmente comprovado pela contribuinte a inoccorrência das específicas hipóteses legais, descabe qualquer oposição ao lançamento efetivado.

RECEITA OMITIDA. APURAÇÃO. OMISSÃO DE COMPRAS x OMISSÃO DE VENDAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Restando configurada a hipótese legal de imputação, contra a contribuinte, da prática omissão de receitas, descabe a sua pretensão de apuração dos montantes devidos a partir da dedução entre os montantes de receita omitida e a parcela de compras não registradas, tendo em vista a completa inexistência de previsão legal nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Carlos Augusto de Andrade Jenier, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimaraes, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Por bem descrever as circunstâncias fáticas tratadas nos presentes autos, reproduzo os termos do relatório apresentado pela r. decisão de origem, de onde destaco:

Em face do contribuinte KARNE KEIJO LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA, CNPJ/MF nº 24.150.377/000195, já qualificado neste processo, foram lavrados, em 18/03/2013 (fl. 123), autos de infração (fls. 3 a 71), com ciência pessoal em 20/03/2013 (fl. 100). Ao contribuinte foram imputadas as infrações descritas abaixo, todas apenas com multa de ofício de 75% sobre os tributos lançados:

1. *omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, em todos os trimestres do ano-calendário 2009, no importe global anual de R\$ 3.591.457,82;*
2. *omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, nos três primeiros trimestres de 2009, nos importes de R\$ 432.368,51, R\$ 239.867,99 e R\$ 950.506,73, respectivamente;*
3. *omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final (diferença de estoques), em todos os trimestres do ano-calendário 2009, nos importes anuais de R\$ 10.456.750,64 (omissão de compras) e R\$ 13.248.517,15 (omissão de vendas);*
4. *glosas de cotas de depreciação, em todos os trimestres do ano-calendário 2009.*

As quatro infrações acima geraram apuração de IRPJ e CSLL, sendo que, para as três primeiras, também houve imposição de Cofins e PIS/Pasep.

Em relação à infração nº 1 (*saldo credor de caixa*), o saldo credor de caixa decorreria do procedimento contábil de transferência de mercadorias da matriz para a filial da Ceasa (filial nº 5), que eram contabilizadas na forma abaixo:

(a) Débito: 1.1.02.01.0001 Clientes a Receber – Matriz

Crédito: 3.1.01.0008 Vendas da Matriz p/Filial Ceasa

Histórico: Valor Referente Vlr. Faturamento no Dia

(b) Débito: 1.1.01.01.0001 Caixa

Crédito: 1.1.02.01.0001 Clientes a Receber – Matriz

Histórico: Valor Referente Recebimento Clientes

(c) Débito: 4.2.01.0002 Compras p/Comercialização

Crédito: 2.1.01.04.0157 Descontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda

Histórico: Valor Referente Nota Fiscal N°... Karne Keijo Logística Integrada Ltda

(d) Débito: 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda

Crédito: 1.1.01.01.0001 Caixa

Histórico: Valor Referente baixa das Notas Fiscais de Remessa de Mercadorias Matriz p/Filial Ceasa

(a) lançamentos consolidados diários, como se vê no doc. 53 (3.1.01.0008 Venda da Matriz para Filial Ceasa), anexo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18.602 a 18.745)

(b) lançamentos consolidados diários, como se vê no doc. 55 (1.1.01.01.0001 – Caixa), anexo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19.031 a 19.258)

(c) lançamentos consolidados diário, como se vê no doc. 54 (2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log.Integrada Ltda), anexo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18.746 a 19.030)

(d) lançamentos consolidados periódicos, como se vê no doc. 55 (1.1.01.01.0001 – Caixa), anexo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19.031 a 19.258). Como exemplo, vide lançamento mensal em 31/01/1999 (fl. 19.059), em 15/02/1999 (fl. 19.066), em 28/02/1999 (fl. 19.073), em 10/03/1999 (fl. 19.079), em 15/03/1999 (fl. 19.083), em 31/03/1999 (fl. 19.014), em 10/04/1999 (fl. 19.112), em 21/04/1999 (fl. 19.117), em 30/06/1999 (fl. 19.155).

O contribuinte foi intimado a esclarecer o *modus operandi* acima, quando asseverou que tais operações decorriam do regime tributário diverso da Matriz (atacadista) e Filial (regime geral) no âmbito do ICMS, sendo que as operações eram financeiramente liquidadas, sem movimentação física de recursos, somente de forma escritural.

A fiscalização asseverou que os lançamentos contábeis das vendas da Matriz para Filial, tanto a débito quanto a crédito, nas contas 1.1.01.01.0001 Caixa e 1.1.02.01.0001 Clientes a Receber-Matriz, bem como a débito da conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda eram efetuados de forma consolidada, com datas, valores e histórico que impossibilitariam o acompanhamento de cada operação de venda, sendo que a empresa, intimada a esclarecer tal procedimento, não se manifestou.

Indo além, a fiscalização verificou que, no período sob fiscalização, o total de vendas da Matriz para a Filial alcançou R\$ 15.776.120,00, porém, desse total, somente R\$ 12.023.201,05 foram baixados da conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda com contrapartida na conta 1.1.01.01.0001 Caixa. Ademais, a contabilidade da empresa não permitiria apurar, nem o contribuinte justificou, os critérios de baixas das notas fiscais nas contas citadas, sendo certo que os lançamentos contábeis nelas foram consolidados periodicamente, com datas e valores desvinculados de quaisquer fatos contábeis relacionados às notas fiscais emitidas pela Matriz em nome da Filial citada.

Ainda, a fiscalização asseverou que o contribuinte efetuou dois registros contábeis, no importe de R\$ 941.164,04 e R\$ 2.703.495,64, em 30/05/2009 e 31/12/2009, a débito da conta passiva 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda com contrapartida na conta 4.2.01.0002 Compras p/Comercialização, que representariam

estornos (devoluções/cancelamentos) de vendas feitas pela Matriz à Filial, sem contabilização de ajuste nas demais contas (Caixa, Clientes a Receber-Matriz e Vendas da Matriz p/Filial Ceasa). A fiscalização não identificou registros de devoluções/cancelamentos nos livros fiscais e contábeis dos referidos estabelecimentos, nos montantes antes assinalados.

Com o quadro acima, entendeu a fiscalização que deveria recompor o saldo da conta 1.1.01.01.0001 Caixa, lançando a crédito da referida conta as notas fiscais emitidas em nome da Filial, totalizadas por dia, conforme registradas na conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda, estornando os lançamentos globais efetuados pelo contribuinte. Feito tal procedimento acima, apurou os saldos credores de caixa, considerados receitas omitidas, como se vê na fl. 83 e no doc. 58 (fls. 19.490 e seguintes).

Em relação à infração nº 2 (passivo fictício), esta decorreu da manutenção de saldo credor ao final de cada trimestre na conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda.

Como afirmou o contribuinte em correspondência, os lançamentos referentes às operações de vendas da Matriz para a Filial foram tão-somente escriturais, sem movimentação física de recursos. Portanto, entendeu a fiscalização que não se tratava de vendas efetivas, não podendo gerar passivos para matriz. **Ocorre que, ao final do 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, a conta acima ficou com saldo credor, mantendo o contribuinte conta passiva com obrigação inexistente, o que implica na subsunção de tais fatos à presunção de omissão de receitas prevista no art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99.**

No tocante à infração nº 3 (diferença de estoque), acima, inicialmente a fiscalização anotou que o contribuinte não apresentara sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, sendo que o custo das mercadorias revendidas teria sido determinado pela empresa com base em inventários periódicos, no final de cada trimestre do ano fiscalizado, 2009.

Os saldos monetários dos estoques no Livro de Inventário e na contabilidade, no final de cada trimestre, estavam harmônicos e compatíveis.

A fiscalização constatou divergências nos Livros de Registro de Inventários da Matriz dos anos de 2008 (inventário de 31/12/2008) e 2009 (inventário de 31/12/2009), impressos em formato PDF pelo contribuinte a partir do Sistema de Escrituração Fiscal – SEF da SEFAZ-PE, nos quais foi verificado que, para cada mercadoria existente no estoque, a quantidade multiplicada pelo custo unitário encontrava-se incompatível com o valor total da respectiva mercadoria.

Intimado sobre tais inconsistências, o contribuinte informou que houve erro no posicionamento da vírgula que separa os números inteiros, ou seja, as quantidades apresentadas no Livro de Inventário estavam indevidamente reduzidas à décima parte, vez que o valor total de cada mercadoria (valor monetário) permanecia inalterado.

A fiscalização analisou a movimentação das mercadorias, por espécie, do estabelecimento matriz, extraída dos arquivos digitais de documentos fiscais, fornecidas pela empresa, na forma do ADE COFIS nº 15/2001, e alterações, dos trimestres de apuração do ano de 2009. Os saldos apurados pela fiscalização foram cotejados com os

saldos dos estoques físicos registrados nos inventários da Matriz, ao final de cada trimestre, quando se constatou a ocorrência de omissão de receitas, caracterizadas pela falta de registro de compra e/ou venda de mercadorias, na forma do art. 286 do Decreto nº 3.000/99.

Para determinação dos valores monetários das omissões de compras e vendas, a Fiscalização aplicou sobre as quantidades omitidas o preço médio de compra e venda da mercadoria, do respectivo trimestre em que ocorreu a omissão. Tal preço médio de compra e de venda foi obtido pela divisão da soma de valor da mercadoria pela soma de quantidade de mercadoria adquirida ou vendida, de cada trimestre. Inexistindo operações de compras ou de vendas no período em que foi verificada a omissão, a fiscalização utilizou o preço médio de períodos antecedentes.

Já em relação à infração nº 4 (glosas de cotas de depreciação), a partir de inventário físico dos bens patrimoniais, a empresa apurou uma depreciação acumulada retroativa ao ano-calendário 1999, no valor R\$ 2.295.539,23, que foi lançada como encargo de depreciação na apuração do resultado do 1º trimestre do AC 1999. Ocorre que a fiscalização entendeu ser incabível a apropriação do encargo de depreciação retroativo, no importe de R\$ 2.295.539,23, pois, no caso vertente, a não utilização de tal depreciação nos períodos corretos não implicou em pagamento de imposto a maior, já que o contribuinte, em diversos dos períodos antecedentes, teve resultado operacional negativo, o que implicaria, caso a depreciação tivesse sido apropriada nos períodos corretos, em aumento do prejuízo fiscal.

Ademais, com tal procedimento, o contribuinte fez uso de despesas de depreciação já abrangidas pela decadência.

Por fim, a fiscalização entendeu que o contribuinte utilizou o período de vida útil incorreto para caminhão de carga e carroceria p/transp. perecíveis, utilizando 04 anos, quando deveria utilizar 05 anos, efetuando recálculo das quotas de apreciação, o que levou a glosas nos 04 trimestres de 2009.

Inconformado com a autuação, o contribuinte **apresentou impugnação ao lançamento**, em 18/04/2013, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, deduzindo as seguintes defesas:

- I. teve seu direito de defesa cerceado, porque a autoridade fiscal, quando do encerramento do procedimento fiscal, somente cientificou o contribuinte de parte das peças que compõe os presentes autos;
- II. é inadmissível a exigência fiscal destes autos porque se fundamenta em mera presunção de ocorrência do fato gerador, que, por força do princípio da tipicidade fechada, a presunção não pode atuar no núcleo do fato gerador, ou seja, nem mesmo a lei pode criar presunções que importem no nascimento do fato gerador, sob pena de inconstitucionalidade;
- III. no tocante ao saldo credor de caixa, “A empresa mantém na sua contabilidade comercial regular as contas de Caixa devidamente segregadas entre sua Matriz e Filial, mais agrupadas em um único grupo contábil, impondo assim uma restrição aritmética à interpretação do Auditor Fiscal, posto que, qualquer suposta operação que tivesse havido de pagamento e recebimento entre Matriz e Filial seriam compulsoriamente nulas de resultado, face a condição essencial e material de que não existe um recebimento sem o respectivo pagamento, e vice-versa. Como se comprova na regular escrituração contábil do contribuinte, os lançamentos transitados **pela conta caixa nas operações de recebimento entre a Matriz e a Filial são efetivadas tendo como contrapartida a conta de única de fornecedor existente**

para estas operações, e a respectiva conta de única de clientes entre, posto que ela vendia e comprava para si própria no mesmo momento. Todas as operações de compra e venda reciprocamente efetuadas entre a Matriz e a Filial foram realizadas utilizando exclusivamente lançamentos escriturais internos, sem qualquer movimentação financeira material, seja por meio circulante seja por meio bancário, cujas operações são unicamente permutativas, não trazendo impacto tributário ou financeiro, considerando ainda que, embora ambos os estabelecimentos tenham endereços distintos e operações comerciais distintas, ambos estão abrangidas por CNPJ, por dependência, e com uma única contabilidade centralizada tal qual determina a RFB” (fl. 19.576);

- IV. no tocante à omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, as obrigações da conta DESKONTAO-KARNE KEIJO LOG.INTEGRADA LTDA foram devidamente tributadas pela Matriz, uma vez que a venda foi registrada na conta de resultado, não podendo haver uma bitributação, já que se trata do mesmo contribuinte, ou seja, se o Auditor concluiu que há mais ou menos 3 milhões de caixa, faz parte deste valor as obrigações que restaram na conta fornecedor da filial, pois se trata da mesma empresa;
- V. a omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final (diferença de estoques) não se sustenta pelos seguintes motivos:
- a. o inventário declarado no SEF referente ao período de 12/2008 diverge do saldo inicial utilizado no “Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias”, que serviu de análise para o auditor realizar a autuação concernente à omissão de compras e vendas, como se demonstra nesta impugnação com diversos produtos (fl. 19.570);
 - b. ainda se tem a utilização de saldo de inventário no “Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias” referente ao 4º trimestre, divergindo do saldo de inventário declarado no SEF referente ao período de 12/2009, como se demonstra nesta impugnação (fl. 19.571);
 - c. os saldos finais de inventários considerados ao final de cada trimestre do exercício foi extraído da posição interna da empresa, que, no 4º trimestre, não contempla os dados existentes no inventário declarado no SEF, como se exemplifica nesta impugnação (fl. 19.571);
 - d. o “Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias” não contempla movimentação de alguns itens que foram inventariados no SEF declarado, referente ao período de 12/2008, e que pelos arquivos da empresa houve movimentação de saída, com exemplos nesta impugnação (fl. 19.572);
 - e. é comum na empresa a prática de reclassificação de referência de produtos, quando da recepção do mercado interno e externo, quer pela recepção de produtos com

diferença do pedido, quer pela necessidade de categorizar os produtos, o que não foi considerado pelo auditor. Com essa sistemática, é necessário o levantamento de movimentação dos produtos por categoria, como exemplo temos a categoria “Picanha”, como se demonstra nesta impugnação;

- f. outros pontos que geram discrepância no levantamento do Auditor decorrem da diminuição de peso em função de degelo dos produtos adquiridos, o que gerava redução significativa no estoque da matriz, bem como os descartes de produtos de origem animal impróprios para o consumo humano, produtos estes que estavam alocados na conta “custo das mercadorias” e não eram transferidas para perdas, uma vez que já estavam numa conta de resultado. O Auditor, equivocadamente, tratou estas últimas mercadorias como omissão de vendas;
- g. no “Demonstrativo” houve a tributação de omissão com utilização de saldo já autuado, como se demonstra com o produto nº 910365 (fl. 19.571);
- h. o autuante, ao calcular o imposto, computou a receita que considerou omitida, mas não admitiu a dedução do montante das compras, que também presumiu omitidas. Parece até que o imposto é sobre receita, não sobre o lucro. Haveria que se manter o direito do contribuinte de abater destas vendas, tidas como omitidas, o valor do custo das mesmas aquisições, mormente quando todos os valores foram apurados e demonstrados separadamente pelo fiscal em seu trabalho. Nessa linha, caso o auto de infração não seja anulado pelas defesas antes deduzidas, pede-se a exclusão da base de cálculo da omissão de receitas do valor de R\$ 10.456.750,64, correspondente à omissão de compras, com determinação de novo valor tributável por omissão de receitas em R\$ 2.791.766,51, ou seja, R\$ 13.248.517,15 (omissão de vendas) menos R\$ 10.456.750,64 (omissão de compras).

VI. já no tocante às glosas de depreciação:

- a. a fiscalização incorreu em erro a considerar que o prazo de vida útil dos bens (caminhão de carga e carroceria para transporte de bens perecíveis) seria de 05 (cinco) anos, contrariando a legislação do imposto de renda que estabelece o prazo de 4 (quatro) anos. “Nas notas fiscais relativas à frota dos caminhões adquiridos no período, em relação ao qual se aplicou o prazo de vida útil acima, apesar de constar a descrição “*chassi c/motor e cabine para caminhão*”, tratavam-se materialmente dos “veículos automóveis para transporte de mercadorias” e, não constava a referencia ao NCM 8704, uma vez que a legislação fiscal vigente à época não exigia tal indicação nas notas fiscais, consoante comprovam os documentos

em anexo (Doc. 07). Por outro lado, atualmente, esta exigência é necessária, tanto que nas notas fiscais relativas a aquisição da frota de 2012, consta a descrição “chassi c/motor e cabine para caminhão” e a indicação da NCM 8704 para a mesma descrição dos bens, consoante comprovam as notas fiscais em anexo (Doc. 08)” (fl. 19.584);

- b. sobre a decadência, não merece prosperar as argumentações do auditor, pois ele adotou taxas anuais de depreciação em desacordo com o previsto na legislação fiscal, como também ocorreu com os bens “Carrocerias para Transportes de Perecíveis”, com taxa utilizada pelo auditor de 20% ao ano, quando o correto seria 25% ao ano, pois estes bens fazem parte dos “veículos automóveis para transporte de mercadorias”, cuja taxa de depreciação é de 25% ao ano.

Analisando toda a argumentação deduzida na defesa, pronunciou-se a douta DRJ pela PROCEDÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO, em acórdão que assim então restou ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2009*

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FISCALIZADO CIENTIFICADO DE PARTES DO PROCESSO. INOCORRÊNCIA.

A autoridade lançadora produziu minudente relatório de encerramento da ação fiscal, discriminando cada peça componente do auto de infração, tudo em meio de digital, com registro de ciência em CD de todos os Termos.

Ademais, os autos estão em meio digital e o contribuinte, acaso faltando alguma peça para sua defesa, poderia ter solicitado cópia dos autos digitais na repartição fiscal, o que sequer ocorreu. Indo mais além, o contribuinte enfrentou todas as infrações, inclusive copiando/colando parte de Termos na impugnação, sendo implausível que algo tenha faltado para sua defesa, pois, registre-se, o contribuinte combateu todas as imputações.

EXIGÊNCIA FISCAL LASTREADA EM PRESUNÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

As presunções legais de omissão de receitas ou rendimentos são largamente utilizadas na seara tributária e nunca se viu a declaração de inconstitucionalidade delas. Como exemplos, têm-se os suprimentos de caixa não comprovados (art. 282 do Decreto nº 3.000/99), saldos credores de caixa (art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99), a não contabilização de pagamentos de compras (art. 281, II, do Decreto nº 3.000/99), a manutenção de passivos fictícios (art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99), os depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96), as diferenças em auditoria de estoques (art. 286 do Decreto nº 3.000/99). E, obviamente, havendo previsão legal para tanto, não cabe ao julgador administrativo afastar a incidência de tais normas legais, sob pena de decretação, de maneira incidental, da inconstitucionalidade das leis, o que é vedado, como cediço, na instância

administrativa (Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE MATRIZ E FILIAL, SEM MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DÉBITO DIÁRIO DA CONTA CAIXA. AJUSTES PARCIAIS, CONSOLIDADOS E EM PERÍODOS DILATADOS. RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DA CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. HIGIDEZ.

Pelas transferências de mercadorias entre matriz e filial, a conta Caixa foi creditada periodicamente (mensal, quinzenal, decendialmente), parcialmente, sem sofrer os estornos devidos, quando as mesmas vendas tinham sido debitadas nessa conta em periodicidade diária. Recomposto o Caixa, apuraram-se saldos credores, que são receitas omitidas, à luz do art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99.

CONTA PASSIVA COM OBRIGAÇÃO NÃO EXIGÍVEL NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. CORREÇÃO.

Mantido saldo credor em conta passiva, no final do período, inexigível, pois meramente escritural (transferência de mercadorias matriz/filial, para atender exigência de controle do ICMS), presume-se a omissão de receitas, por passivo fictício, não exigível.

AUDITORIA DE ESTOQUE. OMISSÃO DE VENDAS E COMPRAS. POSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA.

Verificadas em procedimento de auditoria de estoque a ocorrência de omissões de compra e de omissões de vendas, representativas, por presunção legal, de omissão de receitas, não há impedimento normativo à coexistência das mesmas. A ocorrência de omissão de vendas não pressupõe obrigatoriamente que as receitas omitidas foram utilizadas para realizar as compras não contabilizadas. É necessária prova cabal nesse sentido para que a omissão de compras seja afastada.

AUDITORIA DE ESTOQUE. INCORREÇÕES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Meras argumentações de incorreções apontadas nos Demonstrativos que auditaram o estoque do fiscalizado não podem ser acatadas, quando destituídas de documentação hábil para comprovar o engano.

DEPRECIÇÃO. DESPESAS DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS, UTILIZADAS AGREGADAMENTE NO PERÍODO FISCALIZADO. IMPOSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DE TEMPO DE VIDA ÚTIL DE BEM. AJUSTE DA COTA DE DEPRECIÇÃO.

Comprovado o tempo de vida útil do bem, deve-se restabelecer, no ponto, a cota de depreciação. Por outro lado, inviável a utilização de despesas de depreciação de períodos caducos, no quais o fiscalizado não pagou qualquer IRPJ ou CSLL a maior.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Regularmente intimada a contribuinte do inteiro teor do acórdão exarado, por ela foi então interposto o seu respectivo Recurso Voluntário, pretendendo a reforma da decisão de origem, e, para tanto, reiterando todas as razões antes apresentadas em sua impugnação, podendo aqui então ser assim sintetizadas:

- A nulidade da autuação, por desrespeito ao devido processo legal, contraditório, a ampla defesa e o princípio da legalidade

Processo nº 10480.723469/2013-41
Acórdão n.º **1301-001.649**

S1-C3T1
Fl. 7

- A inadmissibilidade da aplicação de presunção para a imputação do Lançamento Fiscal

CÓPIA

Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, relator.

Sendo tempestivo o recurso interposto, dele conheço, passando, de plano, à análise pontual das alegações apresentadas. Vejamos:

PRELIMINARMENTE

Da arguição de nulidade da autuação por (suposta) inobservância das disposições do Art. 8º do Decreto 70.235/72

A primeira consideração apresentada pela recorrente em suas alegações, cinge-se à arguição de nulidade do presente PAF, tendo em vista que, segundo mencionada, quando da intimação da autuação, fora-lhe entregue apenas “parte” do elementos contidos nos autos do processo, inobservando - segundo entende -, as determinações contidas no Art. 8º do Decreto 70.235/72 (que, supostamente, obrigaria aos agentes da fiscalização a entrega de cópia integral dos autos do processo ao contribuinte), e, com isso, impondo efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

Pois bem.

Inicialmente, cumpre destacar que, de forma bastante diversa da que pretende fazer crer a contribuinte, em nenhuma das disposições do Decreto 70.235/72 encontra-se qualquer determinação de que, quando da intimação do lançamento efetivado, estaria a fiscalização obrigada a entregar à contribuinte a cópia integral dos autos do processo administrativo fiscal que o teriam originado.

O art. 8º do Decreto 70.235/72, com todas a vênias, isso também não afirma, uma vez que o que ali se verifica, de fato, é a obrigatoriedade dos agentes da fiscalização de registrarem o desenvolvimento de suas atividades fiscais nos respectivos e competentes livros, ou ainda, na sua ausência, a entrega ao contribuinte das comunicações fiscais correspondentes. Vejamos:

Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Da leitura desse dispositivo, com a mais respeito vênias, não se extrai a obrigatoriedade de que a intimação do lançamento seja acompanhada de cópia integral do Processo Administrativo Fiscal correspondente. Absolutamente!

Tal pretensão, com toda a certeza, geraria um custo insuportável para a manutenção da atuação fiscalizatória, o que, definitivamente, não condiz com a sistemática ali estabelecida.

O dispositivo em comento, como se verifica, trata, na verdade, de tema completamente diverso. Fala, sim, da necessidade de registro e informação (“intimação”) do contribuinte dos procedimentos promovidos e finalizados pelos agentes da fiscalização. A “cópia”, a ser entregue ao fiscalizado, com toda certeza, não é do “processo”, mas sim do “ato

lavrado” a que ali se refere, o que demonstra a completa e total insubsistência da nulidade insistida.

Aliás, cumpre destacar que, mesmo que assim não fosse, mesmo que por esse dispositivo se pudesse, eventualmente, admitir a obrigatoriedade de entrega - pelos agentes da fiscalização - de cópia integral dos autos do processo administrativo fiscal ao fiscalizado, quando da intimação do lançamento efetivado, e que essa obrigatoriedade, de fato, não tivesse sido observada pelos agentes da fiscalização, ainda assim, não se haveria falar, por si só, em qualquer possibilidade de nulidade da autuação.

Isso porque, desde a intimação do lançamento, ao contribuinte estaria franqueada a análise dos autos do processo na competente repartição fiscal, o que, diga-se de passagem, em momento algum mencionada a recorrente ter tentado e, por qualquer razão, não ter obtido êxito.

Ora, com todo o respeito, em relação à argüição de nulidades no Processo Administrativo Fiscal, é importante ressaltar a expressa dicção do Art. 59 do Decreto 70.235/72, que, sobre essa matéria, assim então aponta:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da análise dos autos, verifica-se que, em sua IMPUGNAÇÃO, a contribuinte explorou todos os pontos de defesa em relação ao lançamento efetivado, agora, no Recurso Voluntário – inclusive -, repetindo as mesmas razões anteriores, o que, mais uma vez, desnuda qualquer afirmação de suposto cerceamento ao seu direito de defesa.

A partir dessas disposições, verifica-se que, no caso, completamente infundada se apresenta a argüição de nulidade apontada, aqui não merecendo, portanto, ser aqui então acolhida, razão porque, rejeito a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Da (suposta) invalidade da aplicação de presunção legal

Reproduzindo os termos de sua impugnação, a recorrente afirma ser indevida a aplicação de presunção legal no caso específico, sobretudo por ter sido completamente desconsideradas pela fiscalização as “peculiaridades” das atividades por ela desenvolvidas, apontando, no caso, a possibilidade de modificações das mercadorias adquiridas para a

possibilidade de sua comercialização (Ex.: *pescado em postas*) e, ainda, as possíveis conseqüências de *degelo*, fatos que, por certo, poderiam “esclarecer” as divergências de estoque apontadas.

A respeito dessas alegações, é relevante destacar que a contribuinte as lança, sem que, a seu respeito, houvesse qualquer elemento técnico, formal e normativo que comprovasse, o que, por si só, já se mostra completamente suficiente para a integral rejeição.

As presunções aplicadas pelos agentes da fiscalização possuem, todas elas, específicas fundamentações legais, valendo, a esse respeito, o destaque ao disposto nos Art. 281 e 286 do RIR/99 (Decreto 3.000/99) que assim, inclusive, especificamente apontam:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

(...)

Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

Da leitura dessas disposições, verifica-se que, ao contrário do que afirmado pela contribuinte, em nosso sistema normativo pátrio existe, sim, de fato, a expressa previsão legal a respeito da possibilidade de aplicação das presunções legais para a apuração de montantes de tributos devidos, invertendo-se legitimamente, o ônus da prova, que, nesses casos, cabe ao contribuinte, em cada caso, a demonstração de inexistência dos respectivos indícios autorizadores da sua prática, o que, no presente caso, efetivamente não fora promovido pela autuada.

A contribuinte-recorrente, em suas razões, pretende sustentar “dúvidas” contra os levantamentos promovidos pelos agentes da fiscalização, não apresentando, em relação a nenhum deles, qualquer prova que pudesse fundamentá-la, demonstrando, com isso,

que ali não passam de meras ilações, insuficientes para a desconstituição das conclusões atingidas pela fiscalização.

Apenas a título de exemplo, sustenta a contribuinte a “possibilidade” de explicação da divergência apontada em decorrência, por exemplo, do “degelo” sofrido pelo pescado, o que, como se verifica na decisão de primeira instância, não se pode aqui sequer considerar, sobretudo porque, além dos montantes absurdos das diferenças levantadas, não se verifica nos autos qualquer prova, registro, estudo ou “laudo” que confirmasse a possibilidade aventada.

A desconstituição da aplicação da presunção legal, prevista em lei, demandaria a necessidade de comprovação insofismável de equívoco dos agentes da fiscalização, o que, definitivamente, não logrou fazer a recorrente nos presentes autos, não se podendo assim, de forma alguma, admitir a sua insurgência.

Ademais, tratando-se de presunções expressamente previstas em lei, não cabe aqui a discussão a respeito de sua validade, sobretudo em face das expressas disposições da Súmula CARF nº 2, que, sobre o assunto, assim aponta:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nada obstante, a respeito da análise objetiva da aplicação das presunções legais consideradas (“Diferença de estoque”, “Saldo credor de caixa” e “Passivo fictício”) memoráveis são as considerações apresentadas pela r. decisão de primeira instância, que, por serem perfeitamente pertinentes, peço vênias para aqui então reproduzir:

“Não há qualquer dúvida que a contabilização das transferências matriz/filial Ceasa culminaram com mascaramento de saldos credores de Caixa, como se explica a seguir.

Inicialmente, jamais a conta 1.1.01.01.0001 Caixa poderia ser debitada diariamente pelas transferências Matriz/Filial, com ajustes a crédito em prazos maiores (decendiais, quinzenais ou mensais), em lançamentos consolidados, dissociados dos fatos contábeis relacionados às notas fiscais das transferências (vide relação dos lançamentos a crédito na fl. 81 destes autos), pois, assim procedendo, por óbvio, estar-se-ia aumentando artificial e diariamente o saldo da conta 1.1.01.01.0001 Caixa, já que as vendas Matriz/Filial são meros fatos permutativos, sem qualquer movimentação financeira, e os ajustes a crédito em prazo mais dilatados implicam no mascaramento de eventuais saldos credores nos períodos anteriores aos ajustes (isso além de ter sido feito de forma consolidada, não permitindo associar tais lançamentos às notas fiscais emitidas na relação Matriz/Filial). Assim, para evitar a presença de saldos credores de caixa, ou a conta 1.1.01.01.0001 Caixa receberia os créditos e os débitos na mesma periodicidade ou, caso mantido o procedimento dos autos, tal conta deveria ter ativos a suportar a discrepância de periodicidade dos lançamentos, o que não ocorreu no caso vertente, como se vê na recomposição da conta 1.1.01.01.0001 Caixa, na forma do doc. 58 dos autos (fls. 19490 e seguintes).

Ademais, a fiscalização demonstrou que, no período sob fiscalização, o total de vendas da Matriz para a Filial alcançou R\$ 15.776.120,00, porém, desse total, somente R\$ 12.023.201,05 foram baixados da conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda com contrapartida na conta 1.1.01.01.0001 Caixa, ou seja, sequer esta última conta foi ajustada inteiramente em face dos lançamentos a débito.

Indo além, a fiscalização detectou que o contribuinte efetuou dois registros contábeis, no importe de R\$ 941.164,04 (fl. 18.867) e R\$ 2.703.495,64 (fl. 19.029), em 30/05/2009 e 31/12/2009, a débito da conta passiva 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda com contrapartida na conta 4.2.01.0002 Compras p/Comercialização, que representariam estornos (devoluções/cancelamentos) de vendas feitas pela Matriz à Filial, sem contabilização de ajuste nas demais contas (Caixa, Clientes a Receber Matriz e Vendas da Matriz p/Filial Ceasa). Ocorre que não restaram identificados os registros de devoluções/cancelamentos nos livros fiscais e contábeis dos referidos estabelecimentos, nos montantes antes assinalados, sendo certo que o lançamento de estorno/cancelamento citado deveria ser a crédito da conta 1.1.01.01.0001 Caixa, com reflexos nas demais contas envolvidas. **E isso não foi feito porque a conta conta 1.1.01.01.0001 Caixa não suportaria o registro dos valores, pois iria apresentar saldo credor.**

Dessa forma, no tocante às vendas da Matriz para a Filial, considerando que o contribuinte creditou a conta 1.1.01.01.0001 Caixa periodicamente (mensal, quinzenal, decendialmente), quando as vendas tinham sido debitadas nessa conta em periodicidade diária; considerando que a conta 1.1.01.01.0001 Caixa foi creditada apenas parcialmente em face das vendas já referidas; considerando que o contribuinte fez lançamentos contábeis de ajuste na conta passiva 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda com contrapartida à conta 4.2.01.0002 Compras p/Comercialização, quando deveria ter feito em contrapartida à conta 1.1.01.01.0001 Caixa, com ajustes nas demais contas envolvidas, correta a recomposição do saldo da conta 1.1.01.01.0001 Caixa, com lançamento das notas fiscais emitidas em nome da Filial, totalizadas por dia, a crédito da referida conta, conforme registradas na conta 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda, estornando também da conta 1.1.01.01.0001 Caixa os lançamentos globais a crédito efetuados pelo contribuinte, o que implicou nos saldos credores do doc. 58 destes autos (fls. 19.490 e seguintes).

Com as considerações acima, correta a imputação dos saldos credores de caixa, considerados receitas omitidas, feitas em desfavor do contribuinte.

Passa-se agora ao item IV da defesa (no tocante à omissão de receitas caracterizada por **passivo fictício**, as obrigações da conta DESKONTAO-KARNE KEIJO LOG. INTEGRADA LTDA foram devidamente tributadas pela Matriz, uma vez que a venda foi registrada na conta de resultado, não podendo haver uma bitributação, já que se trata do mesmo contribuinte, ou seja, se o Auditor concluiu que há mais ou menos 3 milhões de caixa, faz parte deste valor as obrigações que restaram na conta fornecedor da filial, pois se trata da mesma empresa).

Como reconhecido pelo próprio contribuinte, os lançamentos referentes às transferências de mercadoria entre a Matriz e a Filial Ceasa eram apenas escriturais, não gerando entrada ou saída de recursos (fl. 403). Dessa forma, a conta passiva 2.1.01.04.0157 Deskontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda, no tocante às transferências de mercadorias entre a Matriz e Filial Ceasa, não poderia receber créditos além dos débitos respectivos, como ocorreu no 1º, 2º e 3º trimestre, como se vê no relatório de encerramento da ação fiscal (fl. 85).

Dessa forma, ficando tal conta com saldo credor ao final de cada trimestre, como se trata de obrigação não exigível, passivo fictício, presume-se como omissão de receitas, na forma do art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99.

Interessante ressaltar que, diferentemente do asseverado pelo impugnante, o passivo fictício oriundo de manutenção no final de cada trimestre de obrigação não exigível da conta passiva 2.1.01.04.0157 Descontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda não está associado integralmente ao saldo credor de caixa, pois nem toda as vendas da Matriz para a Filial Ceasa, contabilizadas na conta passiva 2.1.01.04.0157 Descontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda, foram baixadas do Caixa. Se toda a movimentação pela conta passiva citada, decorrente das transferências Matriz/Filial, tivesse tido a contrapartida a crédito no Caixa, não haveria saldo credor no final do trimestre na conta passiva, não havendo, então, falar em passivo fictício. Ter-se-ia apenas um saldo credor de caixa majorado em relação ao que já foi apurado. Porém, como se demonstrou, a conta passiva 2.1.01.04.0157 Descontao-Karne Keijo Log. Integrada Ltda recebeu lançamentos a crédito majorados em face dos lançamentos a débito, no tocante às transferências Matriz/Filial, sendo os excessos a crédito obrigação não exigível no final de cada trimestre, presumindo-se omissão de receitas.

Com as razões acima, rejeito a presente defesa da impugnação.

*Agora se passa à defesa do item V, que combate a omissão de receitas oriunda da **auditoria de estoques**.*

Antes de tudo, deve-se explicar sucintamente como a autoridade fiscal procedeu à auditoria de estoques, apurando as omissões de receitas, a partir das omissões de compras e vendas.

O contribuinte não tinha sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. Assim, o custo das mercadorias revendidas era determinado a partir de inventários periódicos de estoques, ao cabo de cada trimestre do ano-calendário 2009.

De posse das movimentações de mercadorias extraídas dos arquivos digitais de documentos fiscais (notas fiscais de entrada e saída), fornecidos pela fiscalizada, no formato estabelecido no Anexo único do ADE COFIS nº 15/2001, e alterações, aliado aos estoques inventariados de cada mercadoria constantes no Livro de Registro de Inventário, no início e fim de cada trimestre de 2009, a autoridade fiscal produziu planilhas com a movimentação de entrada e saída dos diversos tipos de mercadorias comercializadas pela Matriz (docs. 29 a 46), apurando omissões de compras (no curso do trimestre, sempre que havia saída de determinada mercadoria sem suporte no estoque dela apurado pela fiscalização ou quando o estoque inventariado de cada mercadoria, no final de cada trimestre, era maior que o estoque apurado pela fiscalização a partir das notas fiscais de entrada e saída) e omissões de venda (no final de cada trimestre, sempre que o estoque inventariado pelo contribuinte de determinada mercadoria era menor que o estoque apurado pela fiscalização a partir das notas fiscais de entrada e saída).

Ainda, como regra, a fiscalização apurou o preço médio de compra e venda pela divisão da soma de valor da mercadoria pela soma da quantidade dela, adquirida ou vendida, em cada trimestre (docs. 47 a 50).

*Inicialmente, passa-se à apreciação da defesa do item V.a (o inventário declarado no SEF referente ao período de 12/2008 diverge do saldo inicial utilizado no **Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias**, que serviu de análise para o*

auditor realizar a autuação concernente à omissão de compras e vendas, como se demonstra nesta impugnação com diversos produtos fl. 19.570).

O impugnante apontou 14 tipos diversos de mercadorias, para as quais a quantidade inventariada seria a décima parte da considerada pelo Auditor-Fiscal, em seu levantamento, como saldo inicial no 1º trimestre de 2009, o que demonstraria a insustentabilidade do levantamento feito pela autoridade.

A fiscalização já havia identificado divergências nos Livros de Registro de Inventários da Matriz em 31/12/2008 e 31/12/2009, nos quais foi verificado que, para cada mercadoria existente no estoque, a quantidade multiplicada pelo custo unitário encontrava-se incompatível com o valor total da respectiva mercadoria. Intimado o contribuinte a comprovar tal discrepância, informou que houve uma falha gráfica de apresentação no item quantidade, por um deslocamento da vírgula que separa os números inteiros, não apresentando, entretanto, diferenças no seu conteúdo total. Assim, o próprio fiscalizado já havia esclarecido o problema, porém asseverou que o valor total da mercadoria estava correto (fl. 302).

Ora, agora vem o impugnante e suscita um equívoco já esclarecido, com objetivo de infirmar o levantamento feito pela autoridade fiscal. Esta utilizou a quantidade correta, que estava minorada indevidamente no Livro de Registro de Inventário, pela décima parte.

Veja-se, por exemplo, o produto de código 905267 (queijo muss girolanoa pc +/-4 kg cx +/-24 kg), que consta no Livro de Inventário com 2.488,203 kg e a fiscalização utilizou 24.882,030 kg, como deduzido na impugnação (fl. 19.570).

fetivamente, no Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadoria, a fiscalização considerou a quantidade de 24.882,030 kg para o produto acima (fl. 16.575).

Compulsando o Livro de Registro de Inventário, vê-se que há um estoque do produto em 31/12/2008 de 2.488,203 kg, com custo unitário de R\$ 3,19/kg, com um valor total de R\$ 79.289,96 (fls. 685 e 686). Ora, como já confessado pelo contribuinte, a quantidade estava reduzida pelo deslocamento da vírgula, estando o valor total correto (fl. 302). Veja-se que se deve majorar em 10 vezes a quantidade, para daí obter o valor total. E foi exatamente a quantidade majorada (e correta) que a fiscalização tomou como estoque inicial para o 1º trimestre de 2009, para tal mercadoria.

Por tudo, no ponto, sem reparo o trabalho fiscal, devendo ser rejeitada a presente defesa.

Passa-se agora ao item V.b da defesa (ainda se tem a utilização de saldo de inventário no “Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias” referente ao 4º trimestre, divergindo do saldo de inventário declarado no SEF referente ao período de 12/2009, como se demonstra nesta impugnação fl. 19.571).

O impugnante apontou 16 produtos para os quais haveria divergências entre o Demonstrativo da autoridade fiscal e o saldo de inventário declarado no SEF, referente ao período de 12/2009 (o produto código nº 905267 está em duplicidade).

De plano, utiliza-se a mesma argumentação do item precedente para os produtos em que o levantamento do SEF é a décima parte daquele dos Demonstrativos da autoridade fiscal (produtos de código nºs 904370, 907016 e 901515).

Para os demais, aprecia-se o primeiro e penúltimo produtos, para confirmar ou infirmar a tese do impugnante.

Começa-se novamente pelo produto de código nº 905267 (queijo muss girolanoa pc +/-4 kg cx +/-24 kg), cujo quantitativo no final do 4º trimestre seria 16.253,50 kg, para

os quais, de acordo com o impugnante, a quantidade inventariada no SEF seria 0 (zero).

No Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadoria, a fiscalização considerou a quantidade de 16.253,50 kg para o produto acima (fl. 16.609), apurando uma omissão de compras, pois o saldo apurado pela fiscalização seria 70,19 kg e o estoque inventariado (SEF) seria 16.253,50 kg. Compulsando o Livro de Registro de Inventário (doc. 11 – Registro de Inventário – Matriz – 31/12/2009, conforme relatório de encerramento da ação fiscal – fl. 96, e Livro de Registro de Inventário – doc. 11 – fl. 751 e seguintes), para o produto código nº 905267, extraem-se as seguintes informações: 11 . . 00000000905267 QUEIJO MUSS GIROLANDA PC±4KG CX±24KG 1.625,350 KG (quantidade) 2,99 (unitário) 48.543,28 (fls. 685 e 686).

Ora, mais uma vê-se que quantidade deve ser multiplicada por dez, pois, repise-se, a fiscalização e o próprio contribuinte já tinham reconhecido e esclarecido o equívoco, ocorrido com os estoques de 31/12/2008 e 31/12/2009. Vê-se, então, que a fiscalização utilizou o estoque em 31/12/2009, que consta no SEF, estando correto o Demonstrativo. Incorreta a afirmação do impugnante de que o saldo inventariado de tal produto estaria zerado em 31/12/2009.

Indo mais além, toma-se agora o penúltimo produto daqueles relacionados pelo contribuinte, especificamente o de nº 907561 (o último trata-se apenas da questão da majoração por 10 vezes na quantidade).

No Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadoria, a fiscalização considerou a quantidade inventariada de 22.512,110 kg para o produto acima (fl. 18.106), apurando uma omissão de compras, pois o saldo apurado pela fiscalização seria 12.811,502 kg e o estoque inventariado (SEF) a quantidade antes indicada. Compulsando o Livro de Registro de Inventário (doc. 11 – Registro de Inventário – Matriz – 31/12/2009, conforme relatório de encerramento da ação fiscal – fl. 96, e Livro de Registro de Inventário – doc. 11 – fl. 751 e seguintes), para o produto código nº 907561, extraem-se as seguintes informações: 11 0201.30.00 907561 COXAO MOLE BOV RESF FRIBOI CX±25KG 2.251,211 KG (quantidade) 2,69 (unitário) 60.540,68 (fls. 777 e 778).

Ora, mais uma vê-se que quantidade deve ser multiplicada por dez, pois, repise-se, a fiscalização e o próprio contribuinte já tinham reconhecido e esclarecido o equívoco, ocorrido com os estoques de 31/12/2008 e 31/12/2009. Vê-se, então, que a fiscalização utilizou o estoque em 31/12/2009, que consta no SEF, estando correto o Demonstrativo. Incorreta a afirmação do impugnante de que o saldo inventariado de tal produto estaria zerado em 31/12/2009.

Os dois exemplos acima, além daqueles outros 03 com divergência de 10 vezes (como constou na impugnação), são suficientes para rejeitar a presente defesa, já que se demonstrou a origem das quantidades utilizadas pela autoridade fiscal, não havendo as discrepâncias apontadas pelo contribuinte, que mais uma vez repisou a argumentação do item precedente.

Rejeita-se, mais uma vez, a pretensão deduzida pelo impugnante.

Passa-se agora à defesa do item V.c (os saldos finais de inventários considerados ao final de cada trimestre do exercício foi extraído da posição interna da empresa, que, no 4º trimestre, não contempla os dados existentes no inventário declarados no SEF, como se exemplifica nesta impugnação fl. 19.571).

O impugnante trouxe uma pretensa divergência entre a quantidade existente na posição interna referente ao 4º trimestre e a quantidade inventariada (SEF). Não explicitou a localização nos autos da “quantidade existente na posição interna” da empresa ou o que isso teria a ver com o Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias.

Como exemplo, toma-se o último produto indicado na impugnação. O impugnante asseverou que o produto código nº 907561 (COXAO MOLE BOV RESF FRIBOI) teria uma quantidade de 12.366,10 kg na posição interna da empresa, sendo zerada a quantidade inventariada zerada, no final do 4º trimestre de 2009. Já a fiscalização considerou o estoque desse produto no quantitativo de 22.512,110 Kg (fl. 18.106), em linha com o que constou no Livro de Inventário (fls. 777 e 778), multiplicado por dez, como já esclarecido. Não se compreende, no ponto, o objeto da impugnação.

Dessa forma, quer porque o contribuinte não esclareceu o que seria a “quantidade existente na posição interna” da empresa, quer porque não indicou nos autos onde estariam tais quantitativos, quer porque não demonstrou a influência dessas pretensas incongruências em desfavor do trabalho fiscal, rejeita-se, no ponto, a presente defesa.

Passa-se agora à apreciação da defesa do item V.d (o “Demonstrativo Analítico Movimentação Mercadorias” não contempla movimentação de alguns itens que foram inventariados no SEF declarado, referente ao período de 12/2008, e que pelos arquivos da empresa houve movimentação de saída, com exemplos nesta impugnação fl. 19.572).

O fato de alguns itens não ter constado no Demonstrativo Analítico Movimentação de Mercadorias simplesmente implica que, em relação a eles, não houve apuração de omissão de compras ou vendas, ou seja, somente pode ter beneficiado o impugnante.

Insiste-se que a ausência dos itens citados pelo impugnante não teve qualquer impacto desfavorável ao fiscalizado, pois todo o levantamento do Demonstrativo foi feito por código de produto, apurando-se as omissões, de vendas ou compras, individualizadamente. Algum produto que tenha faltado no Demonstrativo somente pode ter beneficiado o contribuinte ou foi neutro (porque não haveria omissões de receita de vendas ou compras). Certamente, os produtos citados não constaram no Demonstrativo porque não houve, quanto a eles, omissões de vendas ou compras.

Dessa forma, mantém-se, até aqui, intocado o trabalho fiscal.

Agora se aprecia a defesa do item V.e (é comum na empresa a prática de reclassificação de referência de produtos, quando da recepção do mercado interno e externo, quer pela recepção de produtos com diferença do pedido, quer pela necessidade de categorizar os produtos, o que não foi considerado pelo auditor. Com essa sistemática, seria necessário o levantamento de movimentação dos produtos por categoria, como exemplo, a categoria “Picanha”, como se demonstra nesta impugnação—fl. 19.572).

Não se pode desconstituir a auditoria de estoque a partir de uma arbitrária categorização de produtos, por similaridade, a qual ninguém tem conhecimento, como feito pelo impugnante. O auditor não teria como categorizar os produtos, por gênero, pois estes estão discriminados por códigos, individualizados. Caberia, sim, ao contribuinte, caso houvesse movimentado produtos entre categorias ou mesmo ter recebido tipo diverso daquele comprado, ter controle de tais alterações, sob pena de uma auditoria de estoque ser impossível, pois sempre o impugnante poderia suscitar uma categorização por gênero nova, não conhecida anteriormente.

Ademais, a argumentação de que haveria reclassificação de produtos, recebimento de produtos diversos daqueles comprados ou transformação de produtos (peças

congeladas transformadas em postas) está destituída de qualquer prova nos autos, razão que obriga a rejeição da presente defesa.

Passa-se agora à defesa do item V.f (outros pontos que geram discrepância no levantamento do Auditor decorrem da diminuição de peso em função de degelo dos produtos adquiridos, o que gerava redução significativa no estoque da matriz, bem como os descartes de produtos de origem animal impróprios para o consumo humano, produtos estes que estavam alocados na conta “custo das mercadorias” e não eram transferidas para perdas, uma vez que já estavam numa conta de resultado. O auditor, equivocadamente, tratou estas últimas mercadorias como omissão de vendas).

Em relação ao degelo de mercadorias congeladas, não se pode imaginar que o inventário de mercadorias tenha sido feito à temperatura ambiente. Certamente foi feito nas câmaras frigoríficas, com temperatura igual ou superior àquelas de transporte, parecendo descabido infirmar a auditoria de estoque, com divergências de centenas ou milhares de quilos, entre as mercadorias inventariadas e as levantadas a partir das notas fiscais de entrada e saída (como exemplos, vide os produtos códigos n.ºs 903214, com estoque inventariado zerado e o apurado de 28.239,900 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 15.942; 904170, com estoque inventariado de 21.025,82 Kg e o apurado de 35.711,820 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 16.168; 904370, com estoque inventariado zerado e o apurado de 25.075,000 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 16.404; 906007, com estoque inventariado de 21.025,82 Kg e o apurado de 35.711,820 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 16.168; 904370, com estoque inventariado de 14.895,000 Kg e o apurado de 51.855,000 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 16.624; 906583, com estoque inventariado zerado e o apurado de 38.880,000 Kg, no final do 1º trimestre de 2009 – fl. 17.379; 906880, com estoque inventariado de 104.460,000 Kg e o apurado de 109.763,700 Kg, no final do 2º trimestre de 2009 – fl. 17.407; 910365, com estoque inventariado zerado e o apurado de 59.206,066 Kg, no final do 4º trimestre de 2009 – fl. 18.461). Ademais, observe-se, o impugnante não juntou qualquer prova técnica ou documento que ateste, mesmo com percentuais médios, as possíveis perdas.

Ausente qualquer comprovação das perdas por degelo, deve-se, rejeitar, no ponto a presente defesa.

No tocante aos descartes, para comprová-los, o contribuinte juntou a documentação de fls. 19.714 a 19.820, na qual se vê um ofício, em papel timbrado do contribuinte, com mercadorias relacionadas, para conhecimento do Serviço de Inspeção Federal.

Para que fossem consideradas as mercadorias deterioradas, não bastaria um ofício com anexos gerado pelo próprio fiscalizado, mas necessariamente deveriam ter sido apresentadas as notas fiscais que deram saída nas mercadorias, pois não se pode imaginar que mercadorias, mesmo para descartes, transitem sem o documentário fiscal apropriado. Inclusive, registre-se, há código CFOP apropriado para tanto, como se vê abaixo:

5.927 Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.

Ademais, ressalte-se, seria necessário o laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especificasse e identificasse as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência ou laudo da autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, como se vê no art. 291, II, "a" e "c", do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito, o que não ocorreu nestes autos, pois somente há um comunicado do fiscalizado à Inspeção Federal:

(...)

Dessa forma, sem nota fiscal de descarte da mercadoria ou os laudos das autoridades competentes, não se sabe a verdadeira origem das mercadorias para descarte, sendo incabível, assim, efetuar qualquer alteração na auditoria do estoque, com esta motivação."

Em relação a nenhum dos apontamentos promovidos pela DRJ, vale destacar, a contribuinte não apresentou qualquer consideração objetiva, neste tópico apenas redarguindo as razões antes aduzidas em sua impugnação, restando, pois, fartamente comprovada a omissão de receita pela configuração das hipóteses apresentadas, e aqui, portanto, irretocáveis as considerações contidas no lançamento efetivado.

Da duplicidade da cobrança: Omissão de compras x Omissão de vendas

Seguindo em suas argumentações, sustenta ainda a recorrente a invalidade da operação realizada pelos agentes da fiscalização, especificamente porque, ao considerar as diversas hipóteses de presunções consideradas, estar-se-ia (ao menos em tese) a apurar a omissão da mesma receita diversas vezes, o que acarretaria a invalidade da exigência e aqui, portanto, não poderia ser admitida.

Esse assunto, especificamente, foi tema deveras debatido quando da apreciação dos fatos no julgamento de primeira instância, sendo relevante destacar que, sobre este assunto, restou vencido o Relator originário do feito, especificamente, porque considerava a impossibilidade prática da aplicação da presunção de ***omissão de receitas em razão da ausência de registro de vendas***, somada, no caso, à ***omissão de receitas em razão da ausência do registro de compras***.

Em que pese a relevância das considerações apresentadas pelo ilustre julgador (aqui, de fato, abraçadas pela recorrente), importante destacar que a sistemática por ele pretendida, com toda a certeza, não possui nenhum fundamento normativo próprio, sendo certo que o seu acolhimento, na presente vertente, importaria na possibilidade de uma dedução não prevista nas específicas normas de regência.

Por força dessas considerações, entendo não caber a admissão da "compensação" entre compras e vendas sugerida pela recorrente, sendo certo que, pretendendo garantir a apuração adequada do montante do tributo devido, é a contribuinte quem deveria ter especificamente observado a legislação de regência, sujeitando-se, assim, à sistemática da presunção legal em caso contrário, da forma como aqui então apontado.

Diante disso, rejeito, também, a ponderação da recorrente quanto à necessidade de dedução do montante apurado como receitas omitidas, o montante das supostas compras não registradas, tendo em vista a completa ausência de previsão legal para esse procedimento, da forma, inclusive, afirmada pelo voto condutor do julgamento proferido em primeira instância.

Da “insurgência” quanto às cotas de depreciação de bens do ativo imobilizado

Por fim, em último ponto de ataque do recurso voluntário interposto, verifica-se a pretensa discussão a respeito da validade de seus procedimentos de depreciação de bens do ativo imobilizado, especificamente em relação aos registros relativos a “*Veículo Automóvel para Transporte de Mercadorias*”, que, segundo sustenta, poderia ser depreciado em até 4 (quatro) anos, e não 5 (cinco) da forma como afirmado pela fiscalização.

A respeito desse ponto específico, acredito que tenha se equivocado a recorrente, uma vez que, conforme se verifica da decisão de primeira instância, tal pretensão fora integralmente admitida naquele julgamento, nada havendo, aqui, a ser objeto de análise por estes Conselheiros.

Conclusão

Em face de todas as considerações aqui apresentadas, encaminho o meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo, em sua integralidade, o crédito tributário lançado.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator