



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

Processo n° 13629.721382/2013-04
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.374 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FERREIRA PINTO DISTRIBUIDORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ESTOQUES. DIFERENÇAS. OMISSÃO DE RECEITAS.

A diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de mercadorias em estoque no início do período com a quantidade de mercadorias adquiridas e a soma das quantidades de mercadorias 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, será considerada omissão de receitas, cujo montante será o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de mercadorias pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

AUDITORIA DE ESTOQUES. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA COMPOSIÇÃO.

Constatado erro na composição da base de cálculo tomada como base para a constituição do crédito tributário, impõe-se a redução do montante constituído.

LUCRO REAL. IRPJ. ADICIONAL.

A parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

PAGAMENTOS POR ESTIMATIVAS. PARCELAMENTO SOB AÇÃO FISCAL. MULTA ISOLADA.

A ausência de recolhimento dos valores devidos a título de estimativa conduz à aplicação da multa isolada prevista na legislação, ainda que o valor devido tenha sido incluído em parcelamento realizado após o início do procedimento fiscal.

VALORES ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Os valores escriturados nos livros comerciais e não declarados pela pessoa jurídica fiscalizada sujeitam-se ao lançamento de ofício para a sua exigência.

PROCEDIMENTO FISCAL. PARCELAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O pedido de parcelamento realizado após o início do procedimento fiscal não afasta a aplicação da multa de ofício decorrente da ausência de pagamento ou declaração.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Os conselheiros, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Eduardo Morgado Rodrigues e Gustavo Guimarães da Fonseca davam provimento parcial ao recurso de ofício, em menor extensão, apenas para afastar parte da multa isolada relativa ao mês de dezembro de 2010. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Eduardo Morgado Rodrigues e Gustavo Guimarães da Fonseca que davam provimento parcial ao recurso voluntário, em maior extensão, para afastar as multas isoladas por falta de pagamento por estimativa.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo,

Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Edgar Bragança Bazhuni (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 06-47.262 (fls. 1.262 a 1.280), de 28 de maio de 2014, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que acordou, por unanimidade de votos, em considerar procedente em parte a impugnação apresentada por FERREIRA PINTO DISTRIBUIDORA LTDA, aos autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra si. A decisão recorrida foi assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

AUDITORIA DE ESTOQUES.

Procedente em parte o lançamento realizado com base em auditoria de estoques.

DESPESAS EM DUPLICIDADE.

Mantém-se a glosa de despesas registradas em duplicidade

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatado pela fiscalização omissão de receitas através de valores escriturados nos livros comerciais e não declarados pela pessoa jurídica fiscalizada, impõe-se o vinculado e obrigatório ato de lançamento de ofício do IRPJ e CSLL devidos (art. 142 do CTN).

VALORES OFERECIDOS EM PROCESSO DE PARCELAMENTO. CONTRIBUINTE SOB PROCEDIMENTO FISCAL. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO.

Prossegue-se com a cobrança da diferença entre a multa de ofício e a multa de mora incidente sobre os tributos objeto de parcelamento, quando se comprova que à época, o sujeito passivo estava sob procedimento fiscal e não havia readquirido a espontaneidade.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAIS. PREVISÃO LEGAL.

Os percentuais da multa exigíveis em lançamento de ofício, inclusive as possibilidades de reduções, são determinados

expressamente na legislação tributária, portanto em normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

PEDIDO DE REDUÇÃO DA MULTA.

Constatada infração à legislação tributária, a imposição de penalidades pelo fisco obedece ao princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 97, inciso V, do CTN, sendo inerente ao lançamento de ofício, não cabendo à autoridade tributária reduzir os percentuais aplicados segundo a legislação tributária, nem afastar sua exigência, exceto quando há previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
INSTRUMENTO DE CONTROLE.**

Trata-se de ordem específica ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB para instaurar o procedimento fiscal, consistindo em instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados atualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

O MPF encerra ato preparatório à produção de atos subsequentes e que informa ao contribuinte acerca do procedimento fiscalizatório comandado, não tendo o poder de afastar a competência legalmente atribuída ao AFRFB, nos termos do art. 6º, I, 'a' da Lei nº 10.593/02, com a redação dada pela Lei nº 11.457/07."

Por bem esclarecer os autos, passo a transcrever o relatório contido no Acórdão recorrido:

"Os autos de infração de fls. 02-23 exigem do sujeito passivo acima identificado o crédito tributário no importe de R\$ 10.099.758,75 (fl.03) a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, R\$ 3.644.553,15 (fl.13) a título de CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além da multa isolada referente à falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, totalizando o crédito tributário de R\$ 34.324.728,37. O lançamento se reporta aos fatos geradores de 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010 e 31/12/2010 e as infrações imputadas são: a) omissão de receita por presunção legal decorrente da diferença de estoques apuradas em inventário final, b) receitas operacionais escrituradas e não declaradas, c) glosa de despesas registradas em duplicidade e, d) multa pela falta de

recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

2. O enquadramento legal para as exigências menciona para o IRPJ o artigo 3º da Lei 9.249, de 1995, e os artigos 222, 247, 248, 249, incisos I e II, 251 e parágrafo único, 261, 277, 278, 279, 280, 286, 288, 299, 300 e 843 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, RIR/99, bem como o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, d 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

3. Quanto à exigência da CSLL, foram mencionados o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, o art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, o art.3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, bem como o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, d 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

4. A multa de ofício exigida obedece à razão de 75%, com base no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

5. A ação fiscal encontra-se detalhada no Relatório Fiscal de fls. 24-29 e relatório de auditoria de estoques de fls 30-77 e os demonstrativos de apuração da multa isolada de fls. 78-79.

6. O sujeito passivo foi cientificado da exigência em 06/11/2013, conforme AR de fl.951 e, em 05/12/2013 (doc.fl.953) apresentou impugnação ao feito, fls.954- 999, onde transcreve o Relatório Fiscal, bem como o Termo de Encerramento para, na seqüência, alegar que, não são cabíveis as exigências, por conter erro na apuração do crédito tributário em relação às bases de cálculos que originaram os valores dos autos, principalmente, no que tange à comprovação dos saldos finais na Auditoria de Estoques, que deu origem à infração de Omissão de Receita; que posteriormente, após a lavratura do laudo, o próprio Agente Federal, reconheceu em e-mail anexo, que se equivocou lançando as Operações Fiscais CFOP 5401 e 5403 da Ambev, como se fossem vendas. Impugna o Total ou requer a Redução da Multa de ofício de 75% para 20% com base no princípio do Não-Confisco, Impugna o valor Total da Multa Isolada por aplicação desta em concomitância com a Multa de Ofício tendo como base o mesmo fato gerador e, por fim sob a Infração das Receitas Escrituradas solicita a exclusão dos Impostos apurados no sob o resultado lançado em duplicidade no respectivo Auto de Infração, pois esses valores já foram consolidados em parcelamento simplificado.

Vícios do MPF

7. Alega inicialmente que o MPF contém vícios em relação às suas prorrogações, as quais teriam ocorrido em prazo superior aos 60 dias estabelecidos na legislação vigente. Sustenta que o

procedimento tornou-se confuso, pois se as prorrogações foram superiores à 60 dias e, se estas forem consideradas desobediência ao que estabelece as portarias da SRF, entende que a continuidade do Mandado de Procedimento Fiscal deve ocorrer por meio de MPF-C ou de Novo MPF-F, obedecendo assim, as portarias que regulamentam o procedimento fiscal. Defende que caso seja dado provimento à sua alegação, com a conseqüente extinção do MPF contestado, o procedimento de fiscalização deve obedecer ao disposto na Portaria nº 6.087, de 21/11/2005, em vigor, bem como devem ser afastados os auditores que atuaram até então. Fala ainda sobre o pedido de reexame de período já fiscalizado a ser analisado pelo Sr. Delegado.

8. Lembra que, irregularidades constatadas no MPF, configuram vício de procedimento, podendo acarretar a invalidade do lançamento. Desta forma, os julgadores administrativos são obrigados a cumprir, aplicar e reconhecer os termos da Portaria que criou o MPF, devendo qualquer violação dos seus termos ser reconhecida de ofício para declarar a nulidade dos atos executados por desobediência aos respectivos termos. Rechaça qualquer entendimento em contrário, pois o argumento busca preservar a legalidade, a razoabilidade, a moralidade e a eficiência no atuar da administração tributária, sob pena de subversão da ordem jurídica e grave violação da segurança jurídica.

9. Portanto, com base em todo o exposto entende que o auto de infração em análise, lavrado ao amparo do MPF nº 06111002012-00203, já extinto, salvo se este for considerado mandado suplementar, acarreta a nulidade do feito, por vício de procedimento em face de desobediência às portarias que regulamentam o procedimento fiscal.

Omissão de receitas em auditoria de estoques

10. Neste aspecto, contesta as planilhas elaboradas pela autoridade fiscal que fez constar lançamentos de Operações Fiscais CFOP 5.401, 5.403 e 5.910, as quais não foram emitidas pela reclamante. Afirma que refazendo os quantitativos e com base no cruzamento de dados, apurou que estas operações tinham sido incluídas equivocada e erroneamente, fazendo crer que seriam receitas omitida. Contestação feita à época dos fatos levou o auditor autuante a reconhecer o equívoco, razão pela qual impõe-se reconhecer que não ocorreu a omissão de receitas aventada.

11. Discorre sobre presunções, transcreve julgados do CARF, para, nesta esteira, pleitear que seja declarada improcedente a infração apontada nos autos.

12. Afirma que, ao apurar os saldos negativos de estoques, estes configurariam entradas de Mercadorias sem Nota Fiscal, e, que se então representam tal, o valor do suposto lucro erroneamente apurado e reconhecido, deveria ter considerado os custos médios subjetivos a esta infração destes produtos negativos

apurados, da mesma forma em que ele reconheceu a presunção de Omissão de Receitas em Auditoria de Estoques, sendo que as diferenças destes valores subjetivos caracterizariam o respectivo lucro, que é base e fato gerador para incidências dos créditos tributários apurados pelo fisco no que tange a apuração de IRPJ e CSLL, já que o contribuinte, recolhe estes, por base nos balancetes mensais e estimativas.

*13. Sustenta que o reconhecimento do montante de R\$ 39.750.623,42 como lucro foi interpretado equivocadamente, pois este valor representaria como presunção de **RECEITA BRUTA SUBJETIVA** e que deveria ter sido confrontada também, a presunção dos custos subjetivos (CMV) e, por consequência a apuração do lucro subjetivo, que então representaria a receita omitida, que volta a afirmar que não ocorrerá. Ainda nessa esteira, faz alusão à possibilidade de tributação da receita omitida aplicando-se o percentual de presunção de 8%.*

14. Reforça que não há que se considerar omissão de receita operacional, haja vista o erro admitido pelo autuante e, afirma que os indícios apurados, para se transformarem em presunção válida, necessitam de prova os consubstanciem. Mais uma vez recorre aos julgados do CARF. Por fim, defende que a autoridade fiscal não construiu o arcabouço de provas que legitimasse a manutenção da presunção à embasar a dita omissão de receitas.

Das despesas não comprovadas

15. Admite a falha havida em sua escrituração, quando foi constatado ter havido duplicidade no registro de despesas.

16. Argumenta que as notas fiscais extraídas da págs.: 81 e 82 do Auto de Infração acarretaram a alteração das bases de cálculo das estimativas do IRPJ e CSLL.

Sendo assim, apuraram-se diferenças no recolhimento real dos impostos citados devido ao desconhecimento da referida duplicidade e, estes não tiveram como ser incluídos no parcelamento do processo 13629-400728/2013-25 em anexo, consolidado em 22/07/2013, onde já se encontra incluído, os valores do IRPJ, Adicional de IR, e CSLL do resultado apurado e escriturado no LALUR no valor R\$ 184.885,72, referente ao exercício de 2010, anterior a conclusão do Auto.

17. Assim, pleiteia ser correta a aplicação da TAXA SELIC sobre os impostos apurados sobre esta infração, acumulada mensalmente estabelecida no Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que serão aplicados nos Créditos Tributários apurados.

18. De outro lado, contesta a aplicação da multa de ofício de 75%, por haver jurisprudência considerando abusiva a exigência e por apresentar caráter de confisco, nos termos do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal. Pede a redução da multa para 20%.

19. Na seqüência, relaciona as notas fiscais que teriam sido contabilizadas em duplicidade.

Receitas escrituradas e não declaradas

20. Inicia este item mencionado o parcelamento que aderiu, via processo nº 13629.400728/2013-25 e o fato de haver retificado as DCTF e DIPJ das competências 2010, 2011 e 2012, após o início da ação fiscal, em face da necessidade dos valores constarem do banco de dados para que o parcelamento simplificado fosse consolidado.

21. Demonstra os valores mensais de IRPJ e CSLL que foram objeto desse parcelamento e destaca que o pagamento encontra-se em dia.

22. Defende que os valores oferecidos no parcelamento devem ser excluídos do auto de infração, bem como a taxa Selic aplicada pelo fisco e sustenta que, caso seja indeferida a exclusão, irá reabrir o parcelamento para solicitar a restituição do valor pago.

Pede a redução da multa a 20%, com base no princípio do não confisco.

Das estimativas

23. Sustenta que diante do comprometimento dos valores apurados, os quais foram reconhecidos pelo agente fiscal, impugna o total das estimativas e a aplicação da multa isolada de 50%. Aliado a isso, discorda da concomitância da multa isolada e da multa de ofício, em face de penalizar duas vezes, em função de uma mesma infração. Transcreve julgados, pede a manutenção exclusiva da multa de ofício e, mais uma vez pede a redução dessa multa a 20%.

Da multa de ofício

24. Contesta a exigência da multa de ofício à razão de 75% com base no princípio do não confisco. Menciona a Lei nº 9.298, de 1996 que prevê que a multa não pode exceder a 2% e afirma que entendimento mais recente dos tribunais e de doutrinadores defende que no caso de concurso de Leis, se deve aplicar aquela mais benéfica ao contribuinte, visto tratar-se do elemento mais fraco na relação. Faz menção a julgado do STF que entendeu que as multas aplicadas em decorrência de infração tributária não podem exceder a 30% do valor do tributo devido.

25. Mais uma vez enfatiza o erro que teria comprometido a apuração e a lavratura do auto de infração para solicitar que seja declarada a nulidade da exigência da multa de ofício ou, em caso de negativa, pede a redução à razão de 20%.

26. Ao final, requer a nulidade do MPF e a extinção do auto de infração em face do erro de procedimento ou, caso não seja esse o entendimento requer a impugnação total para que seja reconhecidas a falta de zelo e veracidade e fidedignidade do

valor apurado, o que acarretou em apuração errônea da omissão de receitas, ou;

I- o cancelamento do lançamento e que sejam refeitos os cálculos referentes à apuração dos impostos sobre a duplicidade de lançamentos identificados, juntamente com a aplicação da taxa Selic;

II- a exclusão do auto de infração dos valores de IRPJ e CSLL, lançados em duplicidade, posto que já teriam sido objeto de parcelamento consolidado em 22/07/2013;

III- a impugnação total da multa de ofício à razão de 75%, em face dos erros já descritos ou, caso assim não se entenda, que seja concedida a redução desta para 20%, com base na interpretação do STJ de 11/12/2012;

IV- a impugnação total da multa isolada, pelas razões anteriores ou, pela concomitância com a multa de ofício."

A decisão de primeira instância considerou improcedente a alegação relativa à existência de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, uma vez que foram atendidos todos os preceitos legais que normatizam o referido instrumento; mas reconheceu a existência de erros na determinação da base de cálculo da infração relativa à omissão de receitas apurada por meio da auditoria de estoques, já que a autoridade fiscal incluíra indevidamente notas fiscais relativas a lançamentos de Operações Fiscais CFOP 5.401, 5.403 e 5.910 que não foram emitidas pela Recorrente.

Quanto à infração relativa às receitas escrituradas e não declaradas referente ao mês 12/2010, apesar de considerar procedente o lançamento, afastou a exigência dos respectivos valores no presente processo, tendo em vista que o sujeito passivo, no curso da ação fiscal, incluiu os débitos em parcelamento. Contudo, como a referida inclusão foi efetuada com multa de mora e a Recorrente não havia readquirido a espontaneidade, manteve a exigência da diferença entre a multa de mora, que consta do parcelamento e a multa de ofício devida.

Por fim, rejeitou o pedido de redução da multa de ofício de 75% para 20%, por entender que o percentual aplicado é exatamente aquele fixado pela legislação vigente, não podendo a autoridade fiscal, nem o julgador administrativo, deixar de aplicá-la sob a alegação de abusividade.

Considerando que a parcela do crédito tributário exonerada excedeu o montante de R\$ 1.000.000,00, fixado na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, foi interposto Recurso de Ofício ao CARF, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Regularmente intimada da decisão de primeira instância, em 09 de junho de 2014 (fl. 1.284), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.306 a 1.495), no qual alega, em síntese, que :

a) não teria havido omissão de receitas, mas excesso de emissão de notas fiscais, por erro no sistema gerador;

b) não estaria configurada nenhuma das hipóteses de omissão de receitas previstas nos arts. 281 e 286 do RIR/99;

c) os valores apontados no Acórdão recorrido como base de cálculo para a infração de omissão de receitas deveriam, por força do art. 289 do RIR/99, considerar o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda, incluindo os de transportes e seguros;

d) haveria dupla penalização, por conta da aplicação da multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar;

e) a exigência da diferença entre a multa de ofício e a multa de mora sobre o valor de R\$ 184.885,72, reconhecidamente parcelado no âmbito do processo administrativo nº 13629.400728/2013-25, feriria o princípio geral do Direito Civil, de que o acessório segue o principal; não teria respaldo legal; e configuraria penalização por ato praticado com respaldo legal.

Por equívoco, entendeu-se que o sujeito passivo não havia apresentado Recurso Voluntário, de modo que os créditos tributários mantidos pela DRJ foram apartados para cobrança, por meio do processo administrativo nº 13629-720.947/2014-17, permanecendo neste processo apenas o crédito tributário exonerado e objeto de Recurso de Ofício, que foi remetido para julgamento pelo CARF (fls. 1.285, 1.297 a 1.304).

Constatado o equívoco, este processo foi devolvido à Unidade de origem, que tentou, sem êxito, promover a reunião dos dois processos (fls. 1.516, 1.543 a 1.545 e 1.551). Por questões técnicas, contudo, os processos foram apenas apensados, permanecendo neste processo, porém, tanto a análise do Recurso de Ofício quanto do Recurso Voluntário manejado pelo sujeito passivo, e se limitando o processo administrativo nº 13629-720.947/2014-17 à cobrança do crédito tributário para ali transferido, em caso de improvimento do Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1. DO RECURSO DE OFÍCIO

1.1 Do conhecimento do Recurso

Como relatado, em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

Nos termos Súmula CARF nº 103, "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Neste sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado (R\$ 18.011.129,96, conforme fl. 1.296) extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Assim passo a apreciar a parcela do crédito tributário exonerada, devolvida a este colegiado por meio do citado Recurso.

1.2 Dos erros na composição da base de cálculo

A decisão de primeira instância reconheceu a existência de erros na determinação da base de cálculo da infração relativa à omissão de receitas apurada por meio da auditoria de estoques, uma vez que os autos de infração lavrados contra o sujeito passivo incluíram indevidamente notas fiscais relativas a lançamentos de Operações Fiscais CFOP 5.401, 5.403 e 5.910 que não foram emitidas pela FERREIRA PINTO DISTRIBUIDORA LTDA, mas sim por fornecedor desta.

Conforme fls. 1.206, o processo foi devolvido à Unidade de origem, antes do julgamento de primeira instância, para que a autoridade fiscal se pronunciasse acerca da questão, já que o sujeito passivo juntara em sua impugnação mensagem eletrônica em que, aparentemente, o equívoco na autuação era reconhecido.

Em Relatório de Diligência de fls. 1.207 a 1.208, o responsável pela autuação reconheceu a autenticidade da mensagem eletrônica e o equívoco na composição da base de cálculo, conforme transcrição a seguir:

"O email a mim atribuído na peça de impugnação é verdadeiro. Com efeito, constatei, após ciência do Auto de Infração, que as planilhas de auditoria de estoque contém dados incorretos na coluna "Saídas nfe Ferreira Pinto".

Explico a incorreção desses dados: Para realizar tal auditoria, extraímos, por meio do aplicativo Receitanetbx, as notas fiscais eletrônicas de emissão da Ferreira Pinto, e também as notas fiscais eletrônicas de emissão de sua fornecedora, a Ambev. Utilizamos o sistema Contágil para agregar os dados extraídos, que não caberiam em planilhas excel.

Ao extrair os dados para a coluna "Saídas nfe Ferreira Pinto", todavia, cometemos equívoco ao operar o sistema Contágil. Geramos um Relatório, onde solicitamos todas as notas fiscais de saída, com agregação para os campos da mercadoria, mês, CFOP, e as quantidades, de onde teríamos as saídas de mercadorias da Ferreira Pinto. No entanto, o Contágil agregou a essas notas de saída da Ferreira Pinto também as notas fiscais da Ambev, pois, nesse contexto (extração de dados do ambiente SPED nfe), elas também eram notas fiscais de saída (saída da Ambev), e não notas fiscais de entrada, como eu imaginara. E disso resultou que as quantidades de saídas agregadas, em todas as planilhas mensais de auditoria de estoque, restaram somadas com as entradas da Ambev, gerando diferenças muito grandes.

O contribuinte foi intimado e reintimado a esclarecer as diferenças, porém também não detectou esse fato, alegando outros problemas que não cabiam e não esclareciam. Logo, foi feito o lançamento, a partir das diferenças de estoque apuradas utilizando quantidades de saída indevidamente somadas às quantidades de entrada. Como o mesmo relatório foi base

também para o cálculo de preços médios de venda, tais preços também restam incorretos."

Constam às fls. 1.212 a 1.259, novas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, com a correção dos equívocos detectados, e das quais o sujeito passivo foi cientificado.

As referidas planilhas, então, foram adotadas pelo Acórdão recorrido, como sendo a base de cálculo correta da infração constante dos autos de infração de que trata o presente processo, à exceção do mês de dezembro, em relação ao qual as novas planilhas apontavam um valor a ser lançado maior do que o originalmente constituído, de modo que foi preservado o lançamento original.

Entendo, portanto, não haver qualquer reparo a ser realizado na decisão recorrida, em relação a tal matéria, exceto no que diz respeito à utilização dos novos valores apurados para o cálculo da multa isolada pelo não-recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, que será objeto de tópico específico a seguir, no qual se evidenciará equívocos que merecem correção.

1.3 Dos débitos objeto de parcelamento

Quanto à infração relativa às receitas operacionais escrituradas e não declaradas no período de dezembro de 2010, no montante de R\$ 184.885,72, o Acórdão recorrido, apesar de considerar procedente o lançamento, afastou a exigência dos respectivos valores no presente processo, de modo a evitar a cobrança em duplicidade, tendo em vista que o sujeito passivo teria comprovado que, no curso da ação fiscal, incluiu os referidos débitos em parcelamento.

Contudo, como a referida inclusão foi efetuada pelo sujeito passivo apenas com a multa de mora, apesar de já estar sob ação fiscal, manteve-se a exigência da diferença entre a multa de mora, que consta do parcelamento, e a multa de ofício devida.

Não há controvérsia quanto à ausência de espontaneidade do sujeito passivo e à sujeição à multa de ofício, posto que este, em sua impugnação, já acata tal fato:

"Diante a infração apurada pelo Agente Federal, abaixo demonstrada, reconhecemos que só então deveria ser aplicada a Multa de Ofício. Pois esta, ser devida o fato das retificações terem ocorrido após já ter iniciado o procedimento Fiscal, pois o contribuinte já incluiu o principal e as multas e juros no parcelamento citado.

(...) Entende-se reconhecimento da aplicação da Multa de Ofício, pelo fato das retificações de declarações DCTF e DIPJ exercício de 2010 terem sido ocorridas depois de iniciado o mandado de procedimento de fiscalização."

A lógica empregada pelo Acórdão recorrido, ao excluir os valores exigidos sobre o valor desta infração, mantendo apenas 55% do total do IRPJ e da CSLL apurados (correspondente à diferença entre a multa de ofício e a multa de mora), parece, à primeira vista, fazer sentido. Contudo, demonstraremos que há incorreções que merecem ser sanadas pela via do Recurso de Ofício.

Conforme se verifica dos documentos trazidos pelo sujeito passivo às fls. 1.095 a 1.101, houve a inclusão no parcelamento de que trata o processo administrativo nº 13629.400728/2013-25, de débito referente ao IRPJ devido a título de estimativa (código de receita 5993) no valor de R\$ 27.732,86 e de débito referente à CSLL devida a título de estimativa (código de receita 2484) no valor de R\$ 16.639,71, ambos relativos ao período de apuração de dezembro de 2010.

Os citados débitos correspondem exatamente a 15% e 9%, respectivamente, do montante de R\$ 184.885,72, que foi a base de cálculo da infração apurada no item 0002 dos Autos de Infração, valor este apurado pelo sujeito passivo como Lucro Real em 31/12/2010, mas que não havia sido devidamente declarado ao Fisco, nem os tributos devidos sobre ele haviam sido recolhidos.

Apenas após o início da ação fiscal, o sujeito passivo incluiu os débitos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não como saldo a pagar apurado ao final do exercício, mas como valores devidos por estimativa em relação ao período de apuração de dezembro de 2010; e procedeu ao parcelamento dos valores perante a RFB.

Assim, o primeiro equívoco que se detecta é que, ao excluir do presente processo o montante exigido em relação à infração em tela, o julgador deixa de considerá-lo no cálculo do adicional do IRPJ, ocasionando redução também no valor devido a título de multa de ofício.

O correto é considerar o montante da infração para o cálculo do IRPJ e adicional e excluir o montante confessado a título de estimativa.

O segundo equívoco é a dedução promovida em relação à multa de ofício. É que, como dito, a confissão realizada pelo sujeito passivo se refere ao IRPJ e à CSLL devida a título de estimativa em relação a dezembro de 2010. Pelo que a multa de mora confessada se refere apenas à mora pelo não recolhimento da estimativa até o vencimento.

A multa de ofício de 75% constituída por meio dos autos de infração, por outro lado, refere-se à ausência de declaração e recolhimento dos tributos devidos no ajuste anual.

Não há, portanto, qualquer compensação a ser realizada quanto à penalidade.

Há, desta forma, que se ajustar o cálculo, de modo a se determinar corretamente o valor do IRPJ e CSLL, tendo em vista que o ajuste referente às multas de ofício, por resultar mais benéfico ao sujeito passivo, será realizado quando da apreciação do Recurso Voluntário.

Quadro 01 -Apuração do IRPJ devido

Infração 0001 (após contencioso)	R\$ 6.063.957,68
Infração 0002	R\$ 184.885,72
Infração 0003	R\$ 559.525,88
Total infrações	R\$ 6.808.369,28

IRPJ apurado	R\$ 1.021.255,392
Base de cálculo adicional IRPJ	R\$ 6.808.369,28 - R\$ 240.000,00 = R\$ 6.568.369,28
Adicional IRPJ	R\$ 656.836,93
Total IRPJ + Adicional IRPJ	R\$ 1.678.092,32
(-) IRPJ parcelado	R\$ 27.732,86
Total IRPJ + Adicional IRPJ a cobrar neste processo	R\$ 1.650.359,46

Quadro 02 - Apuração da CSLL devida

Infração 0001 (após contencioso)	R\$ 6.063.957,68
Infração 0002	R\$ 184.885,72
Infração 0003	R\$ 559.525,88
Total infrações	R\$ 6.808.369,28
CSLL apurada	R\$ 612.753,24
(-) CSLL parcelada	R\$ 16.639,71
CSLL a cobrar neste processo	R\$ 596.113,53

1.4 Da multa isolada pelo não-recolhimento das estimativas

Por fim, o Acórdão recorrido merece reparo também em relação à dedução dos valores parcelados a título de IRPJ e CSLL, em relação ao período de apuração de dezembro de 2010, do cálculo da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

É que, consoante já tratado, no momento da adesão ao parcelamento, o sujeito passivo já se encontrava sob ação fiscal, de modo que os valores confessados não podem ser excluídos do cálculo da multa prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tem-se que, à data de início do procedimento fiscal, o sujeito passivo havia deixado de efetuar o recolhimento por estimativa do IRPJ e da CSLL em relação ao referido período de apuração, de modo que a situação se adequa perfeitamente à tipificação legal.

O parcelamento realizado após o início do procedimento fiscal não tem o condão de afastar a penalidade, podendo o valor pago apenas ser aproveitado no ajuste anual, na forma já realizada.

Ademais, a observação das tabelas constantes dos itens 70 e 72 do Acórdão recorrido permitem a constatação de erros flagrantes na totalização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em todos os meses do ano-calendário de 2010, onde a linha "Base de cálculo LALUR calculado" deveria refletir a soma das linhas "Total de Infrações IRPJ (ou CSLL) acumulado" e "Base de cálculo LALUR".

Faz-se necessário, portanto, o ajuste dos valores devidos a título de multa isolada pelo não-recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, conforme detalhado nos quadros seguintes:

Quadro 03 - Multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ

DESCRIÇÃO/PERÍODO	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL
Base de cálculo LALUR	2.812,90	-128.210,20	6.553,36	-17.339,34
Infração auditoria de estoques	342.477,77	327.686,73	541.149,10	573.393,09
Infração despesas em duplicidade	39.624,79	18.225,00	32.064,65	74.196,07
Total de infrações IRPJ	382.102,56	345.911,73	573.213,75	647.589,16
Total de infrações IRPJ acumulado	382.102,56	728.014,29	1.301.228,04	1.948.817,20
Base de cálculo LALUR acumulado	384.915,46	599.804,09	1.307.781,40	1.931.477,86
IRPJ (15%)	57.737,32	89.970,61	196.167,21	289.721,68
Adicional IRPJ (10%)	14.491,55	35.980,41	106.778,14	169.147,79
IRPJ Total	72.228,87	125.951,02	302.945,35	458.869,47
(-) Estimativa meses anteriores	---	72.228,87	125.951,02	302.945,35
IRPJ a pagar	72.228,87	53.722,16	176.994,33	155.924,12
Multa isolada (50%)	36.114,43	26.861,08	88.497,16	77.962,06

DESCRIÇÃO/PERÍODO	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO
Base de cálculo LALUR	-190.984,86	-257.962,50	-103.069,27	-106.588,65
Infração auditoria de estoques	476.434,86	1.195.311,50	443.288,78	574.348,59
Infração despesas em duplicidade	227.816,70	74.124,98	---	12.659,59
Total de infrações IRPJ	704.251,56	1.269.436,48	443.288,78	587.008,18
Total de infrações IRPJ acumulado	2.653.068,76	3.922.505,24	4.365.794,02	4.952.802,20
Base de cálculo LALUR acumulado	2.462.083,90	3.664.542,74	4.262.724,75	4.846.213,55
IRPJ (15%)	369.312,59	549.681,41	639.408,71	726.932,03
Adicional IRPJ (10%)	222.208,39	342.454,27	402.272,48	460.621,36
IRPJ Total	591.520,98	892.135,69	1.041.681,19	1.187.553,39
(-) Estimativa meses anteriores	458.869,47	591.520,98	892.135,69	1.041.681,19
IRPJ a pagar	132.651,51	300.614,71	149.545,50	145.872,20
Multa isolada (50%)	66.325,76	150.307,36	74.772,75	72.936,10

DESCRIÇÃO/PERÍODO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Base de cálculo LALUR	-61.853,31	-133.912,01	-22.382,72	184.885,72
Infração auditoria de estoques	416.055,91	296.746,63	428.422,42	448.642,30
Infração despesas em duplicidade	35.858,18	35.582,58	- - -	9.373,34
Total de infrações IRPJ	451.914,09	332.329,21	428.422,42	458.015,64
Total de infrações IRPJ acumulado	5.404.716,29	5.737.045,50	6.165.467,92	6.623.483,56
Base de cálculo LALUR acumulado	5.342.862,98	5.603.133,49	6.143.085,20	6.808.369,28
IRPJ (15%)	801.429,45	840.470,02	921.462,78	1.021.255,39
Adicional IRPJ (10%)	510.286,30	536.313,35	590.308,52	656.836,93
IRPJ Total	1.311.715,75	1.376.783,37	1.511.771,30	1.678.092,32
(-) Estimativa meses anteriores	1.187.553,39	1.311.715,75	1.376.783,37	1.511.771,30
IRPJ a pagar	124.162,36	65.067,63	134.987,93	166.321,02
Multa isolada (50%)	62.081,18	32.533,81	67.493,96	83.160,51*

* Considerando que o valor apurado no Auto de Infração foi de **R\$ 67.732,42**, este será o montante a ser restaurado em relação a este período de apuração.

Quadro 04 - Multa isolada pelo não recolhimento da CSLL

DESCRIÇÃO/PERÍODO	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL
Base de cálculo LALUR	2.812,90	-128.210,20	6.553,36	-17.339,34
Infração auditoria de estoques	342.477,77	327.686,73	541.149,10	573.393,09
Infração despesas em duplicidade	39.624,79	18.225,00	32.064,65	74.196,07
Total de infrações CSLL	382.102,56	345.911,73	573.213,75	647.589,16
Total de infr. CSLL acumulado	382.102,56	728.014,29	1.301.228,04	1.948.817,20
Base de cálculo LALUR acumulado	384.915,46	599.804,09	1.307.781,40	1.931.477,86
CSLL (9%)	34.642,39	53.982,37	117.700,33	173.833,01
(-) Estimativa meses anteriores	- - -	34.642,39	53.982,37	117.700,33
CSLL a pagar	34.642,39	19.339,98	63.717,96	56.132,68
Multa isolada (50%)	17.321,20	9.669,99	31.858,98	28.066,34

DESCRIÇÃO/PERÍODO	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO
-------------------	------	-------	-------	--------

Base de cálculo LALUR	-190.984,86	-257.962,50	-103.069,27	-106.588,65
Infração auditoria de estoques	476.434,86	1.195.311,50	443.288,78	574.348,59
Infração despesas em duplicidade	227.816,70	74.124,98	- - -	12.659,59
Total de infrações CSLL	704.251,56	1.269.436,48	443.288,78	587.008,18
Total de infr. CSLL acumulado	2.653.068,76	3.922.505,24	4.365.794,02	4.952.802,20
Base de cálculo LALUR acumulado	2.462.083,90	3.664.542,74	4.262.724,75	4.846.213,55
CSLL (9%)	221.587,55	329.808,85	383.645,23	436.159,22
(-) Estimativa meses anteriores	173.833,01	221.587,55	329.808,85	383.645,23
CSLL a pagar	47.754,54	108.221,30	53.836,38	52.513,99
Multa isolada (50%)	23.877,27	54.110,65	26.918,19	26.257,00

DESCRIÇÃO/PERÍODO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Base de cálculo LALUR	-61.853,31	-133.912,01	-22.382,72	184.885,72
Infração auditoria de estoques	416.055,91	296.746,63	428.422,42	448.642,30
Infração despesas em duplicidade	35.858,18	35.582,58	- - -	9.373,34
Total de infrações CSLL	451.914,09	332.329,21	428.422,42	458.015,64
Total de infr. CSLL acumulado	5.404.716,29	5.737.045,50	6.165.467,92	6.623.483,56
Base de cálculo LALUR acumulado	5.342.862,98	5.603.133,49	6.143.085,20	6.808.369,28
CSLL (9%)	480.857,67	504.282,01	552.877,67	612.753,24
(-) Estimativa meses anteriores	436.159,22	480.857,67	504.282,01	552.877,67
CSLL a pagar	44.698,45	23.424,35	48.595,65	59.875,57
Multa isolada (50%)	22.349,22	11.712,17	24.297,83	29.937,78*

*Considerando que o valor apurado no Auto de Infração foi de **R\$ 21.286,13**, este será o montante a ser restaurado em relação a este período de apuração.

Isto posto, voto por dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, no sentido de restabelecer parte das exigências exoneradas, conforme especificado nos quadros anteriores.

2. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 Do conhecimento do Recurso

O sujeito passivo foi cientificado, por via postal, em 09 de junho de 2014 (fl. 1.284), tendo apresentado Recurso Voluntário em 09 de julho de 2014 (fl. 1.306 a 1.334),

último dia do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procurador, devidamente constituído às fl. 1.324.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II, IV e VI do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2.2 Do suposto excesso de emissão de notas fiscais

Em primeiro lugar, em relação à infração apurada por meio da auditoria de estoques, a Recorrente sustenta que não teria havido omissão de receitas, mas excesso de emissão de notas fiscais, por erro no sistema gerador.

O argumento da Recorrente é assim sintetizado:

"Conforme planilha de estoque, o Fiscal valeu-se, mediante cruzamento das notas fiscais, da seguinte fórmula aritmética para apuração dos valores de lançamento:

$$\text{Estoque inicial} + \text{entradas/compras} + \text{saídas} + \text{devoluções} = \text{estoque final}$$

À presente fórmula, foram acrescentadas as informações pertinentes ao estoque final por Livro de Inventário.

Assim, quantificando em número, a título de exemplo, e utilizando o mês de janeiro de 2010, referente à mercadoria Antarctica Pilsen 600 ml, código 2538, temos:

<i>Estoque inicial</i>	<i>Entradas /compras</i>	<i>Saídas</i>	<i>Devoluções</i>	<i>Estoque final</i>	<i>Estoque final por livro de inventário</i>	<i>Diferença</i>
2	8.064	7.577	140	629	1116	-487

Pela fórmula apresentada pelo Fiscal quando da apuração das notas fiscais, constatou-se uma diferença de -487 unidades da mercadoria utilizada com referência, Antarctica Pilsen, o que fez inferir na existência de uma quantidade de saídas de mercadorias muito maior que a quantidade de mercadorias entradas registradas.

Ocorre que engana-se o I. Fiscal na análise procedida, senão vejamos:

Ao utilizar fórmula reversa, porém com as mesmas informações acima elencadas, conclusão lógica divergente da emanada pelo Fiscal, obter-se-á.

$$\text{Estoque inicial} + \text{entradas} + \text{devolução} - \text{estoque final} = \text{saídas calculadas}$$

Quantificando em números, mas aplicando o mesmo exemplo acima utilizado teremos:

<i>Estoque inicial</i>	<i>Entradas/compras</i>	<i>Devolução</i>	<i>Estoque final</i>	<i>Saídas calculadas</i>
2	8.064	140	-1116	7090

Sendo que, conforme narrado pelo próprio fiscal ocorreu uma saída registrada de 7.577, o qual, subtraído das saídas apuradas/calculadas, conforme quadro acima, temos um excedente, não em produtos, mas em emissão de notas fiscais de 487.

- *Saídas registradas = 7.577*
- *-Saídas apuradas = 7.090*
- *Saídas à maior = 487*

Desta feita e por simples cálculo aritmético há de se concluir que em nenhum momento ocorreu ausência de produto, ou seja, saída de mercadorias maior que quantidade de entradas registradas, mas sim, excedente de emissão de notas fiscais, por, conforme dito, erro no sistema gerador."

O raciocínio empregado pela Recorrente é equivocado e não conduz à conclusão pretendida.

Em primeiro lugar, há erro crasso na explanação da Recorrente. É que, ao utilizar, na segunda aplicação da fórmula o valor do estoque final registrado no Livro de Inventário (1.116) e não aquele calculado pela primeira aplicação (629), óbvio que se obterá um valor para as saídas diverso daquele utilizado no primeiro momento (e que se originou da notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo).

Mais que isso, os cálculos da Recorrente só confirmam a lógica empregada pelo art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja a de que um estoque final registrado a maior no Livro de Inventários aponta para o registro a menor de saídas nesse mesmo Livro e, portanto, à omissão das correspondentes receitas.

Além disso, a observação das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal (fls. 30 a 77, corrigidas às fls. 1.212 a 1.260) mostra que toda a análise realizada levou em consideração as quantidades de mercadorias registradas nas notas fiscais e não as quantidades de notas fiscais.

Deste modo, não há como se acatar a alegação da Recorrente, mas sim corroborar o levantamento realizado pela autoridade fiscal.

2.3 Da suposta não caracterização de omissão de receitas

A segunda alegação suscitada pela Recorrente é não estaria configurada nenhuma das hipóteses de omissão de receitas previstas no art. 281 do RIR/99. Assim, afasta as hipóteses de saldo credor de caixa, de falta de escrituração de pagamentos efetuados e de manutenção em passivo de obrigação já paga ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Ora, em nenhum momento, seja do Relatório Fiscal, seja dos autos de infração, há a alusão ao citado art. 281 ou às hipóteses de omissão de receita nele tratadas.

A alegação, portanto, não tem qualquer conexão com a autuação, de modo que deve ser rechaçada de plano, sem maiores esforços.

A par disso, a Recorrente alega que não há o enquadramento legal no art. 286 do RIR/99. O argumento é trazido em dois parágrafos do seu Recurso Voluntário, que se transcreve:

"Na fl. 03 do Relatório Fiscal reconhece o fiscal a existência dos livros de registro de inventário, e por conseguinte escrituração necessária, tanto assim que diz 'em vista do exposto, confeccionamos as planilhas dos demais meses, constatando reiteradamente grandes diferenças entre o estoque calculado com base nas notas fiscais registradas e o inventário físico registrado no Livro de Inventário'. No que pertine a manutenção em passivo, é silente o I. Fiscal, não havendo que se falar no referido enquadramento.

Desta feita, não há o enquadramento legal dos arts. 281 e 286, parágrafos, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, sendo, portanto, impossível, pela estrita observância ao princípio da legalidade, e da tipicidade, de autuação do Recorrente, pugnando-se pela reforma da decisão no que tange ao reconhecimento da omissão de receita."

A argumentação da Recorrente é confusa e se distancia do que se constata dos autos.

Há no Relatório Fiscal perfeita e detalhada descrição da infração, com explanação da forma pela qual o autuante chegou às diferenças de estoque e o explícito enquadramento no art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996 (base legal para o art. 286 do RIR/99).

Nos autos de infração, por sua vez, há a breve descrição da infração, com remessa ao anexo Relatório Fiscal, e o enquadramento, dentre outros dispositivos, no referido art. 286 do RIR/99.

Não há, deste modo, como se acolher a alegação da Recorrente.

2.4 Dos custos de aquisição das mercadorias

Segundo a Recorrente, os valores apontados no Acórdão recorrido como base de cálculo para a infração de omissão de receitas deveriam, por força do art. 289 do RIR/99, considerar o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda, incluindo os de transportes e seguros.

Ampara a sua alegação nos arts. 528 e 289 do RIR/99, *in verbis*:

"Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de

apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, §1º)."

"Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§2º O gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal."

Segundo o seu raciocínio o montante da omissão de receita, em cada caso seria obtido pela seguinte expressão:

diferença de estoque x preço médio de venda - diferença de estoque x custo médio da mercadoria
--

Mais uma vez, a tese sustentada pela Recorrente é infundada. Senão vejamos:

O art. 286 do RIR/1999 descreve a hipótese de omissão de receitas que fundamentou o lançamento nos seguintes termos:

"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)." (Destacou-se)

A lógica utilizada pelo dispositivo legal é bem simples:

- Caso o valor do estoque final calculado (Estoque inicial + Compras escrituradas - Vendas escrituradas) seja superior ao estoque final registrado no Livro de Inventário, presume-se que o contribuinte omitiu a venda da diferença. Assim, o valor da omissão será obtido pelo produto da diferença encontrada pelo preço médio de venda;

- Caso o valor do estoque final calculado (Estoque inicial + Compras escrituradas - Vendas escrituradas) seja inferior ao estoque final registrado no Livro de Inventário, presume-se que o contribuinte omitiu a compra da diferença. Assim, o valor da omissão será obtido pelo produto da diferença encontrada pelo preço médio de compra.

Foi esta exatamente a forma de cálculo adotada pelo autuante nas planilhas que embasaram a constituição do crédito tributário (em suas versões original e retificada).

A fórmula apontada pela Recorrente não tem amparo legal e a sua alegação de que os valores de transporte e seguros não foram considerados para o cálculo da omissão de receitas é contrária a si própria, posto que implicaria no aumento do preço médio de venda que, quando multiplicado pela diferença de estoque (na segunda hipótese acima), implicaria um montante superior de omissão.

Rejeito, portanto, mais essa alegação.

2.5 Da concomitância de penalidades

Outra defesa da Recorrente é no sentido de que haveria dupla penalização, por conta da aplicação da multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar.

Nas suas palavras:

"A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado, correspondendo a 125%."

A afirmação não é verídica. Conforme o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasado no inciso I do referido dispositivo é calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem como base legal o inciso II e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

As decisões do CARF trazidas pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44, e que fundamentaram, inclusive, a edição da Súmula CARF nº 105.

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

É esta a precisa conclusão da Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-002.438, de sua relatoria:

"A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro

tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem."

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

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

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101-002.801 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 10 de maio de 2017)

Deixo, portanto, de acolher a alegação da Recorrente.

2.6 Da penalidade sobre as receitas escrituradas e não declaradas

Por fim, sustenta a Recorrente que a exigência da diferença entre a multa de ofício e a multa de mora sobre o valor de R\$ 184.885,72, reconhecidamente parcelado no âmbito do processo administrativo nº 13629.400728/2013-25, feriria o princípio geral do Direito Civil, de que o acessório segue o principal; não teria respaldo legal; e configuraria penalização por ato praticado com respaldo legal.

Trata a infração de tributação do valor apurado pelo sujeito passivo como Lucro Real em 31/12/2010, mas que não havia sido devidamente declarado ao Fisco, nem os tributos devidos sobre ele haviam sido recolhidos.

Apenas após o início da ação fiscal, o sujeito passivo incluiu os débitos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não como saldo a pagar apurado ao final do exercício, mas como valores devidos por estimativa em relação ao período de apuração de dezembro de 2010; e procedeu ao parcelamento dos valores perante a RFB.

Assim, o Acórdão recorrido, apesar de considerar procedente o lançamento, afastou a exigência dos respectivos valores no presente processo, de modo a evitar a cobrança em duplicidade com o processo de parcelamento.

Contudo, como a referida inclusão foi efetuada pelo sujeito passivo apenas com a multa de mora, apesar de já estar sob ação fiscal, manteve-se a exigência da diferença entre a multa de mora, que consta do parcelamento, e a multa de ofício devida.

Não há controvérsia quanto à ausência de espontaneidade do sujeito passivo e à sujeição à multa de ofício, posto que este, em sua impugnação, já acata tal fato:

"Diante a infração apurada pelo Agente Federal, abaixo demonstrada, reconhecemos que só então deveria ser aplicada a Multa de Ofício. Pois esta, ser devida o fato das retificações terem ocorrido após já ter iniciado o procedimento Fiscal, pois o contribuinte já incluiu o principal e as multas e juros no parcelamento citado.

(...) Entende-se reconhecimento da aplicação da Multa de Ofício, pelo fato das retificações de declarações DCTF e DIPJ exercício de 2010 terem sido ocorridas depois de iniciado o mandado de procedimento de fiscalização."

Assim, não procede a alegação do sujeito passivo de que a exigência da multa não teria amparo legal. Sua argumentação se baseia na exigibilidade do crédito tributário promovida pelo parcelamento, mas, por óbvio, apenas o parcelamento promovido quando o sujeito passivo não se encontra sob ação fiscal tem o efeito pleno que lhe pretende conferir a Recorrente.

Após o início da ação fiscal, e não tendo havido o recolhimento ou a declaração do débito, plenamente exigível o tributo juntamente com a multa de ofício de 75%, conforme inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito.

Também não aproveita à Recorrente a invocação ao princípio de que o acessório segue o principal. Como já destacado, não houve, no Acórdão recorrido a exoneração da tributação, para que, então, como consequência, houvesse a exoneração também da penalidade correspondente.

A exigência dos tributos incidentes sobre a receita não declarada foi mantida, apenas a cobrança foi deslocada para o processo de parcelamento.

Também não procede o argumento de que haveria penalização por ato praticado com respaldo legal, a saber o parcelamento dos débitos.

É que, como dito, a confissão realizada pelo sujeito passivo se refere ao IRPJ e à CSLL devida a título de estimativa em relação a dezembro de 2010. Pelo que a multa de mora confessada e incluída no parcelamento se refere apenas à mora pelo não recolhimento da estimativa até o vencimento.

A multa de ofício de 75% constituída por meio dos autos de infração, por outro lado, refere-se à ausência de declaração e recolhimento dos tributos devidos no ajuste anual.

Inclusive, por tal motivo, entendo que não é cabível a compensação de penalidade realizada pelo Acórdão recorrido, sendo que como de tal entendimento resulta redução da multa de ofício exigível neste processo. Passo a tratar do assunto a seguir.

2.7 Da multa de ofício exigível

A apuração correta do montante exigível a título de multa de ofício deve considerar o montante apurado em todas as infrações para o cálculo do IRPJ (e adicional) e CSLL, para, ao final, excluir o montante confessado a título de estimativa em relação a dezembro de 2010.

Quadro 05 - Multa de ofício devida sobre o IRPJ

Infração 0001 (após ajustes da DRJ)	R\$ 6.063.957,68
Infração 0002	R\$ 184.885,72
Infração 0003	R\$ 559.525,88
Total infrações	R\$ 6.808.369,28
IRPJ apurado	R\$ 1.021.255,392
Base de cálculo adicional IRPJ	R\$ 6.808.369,28 - R\$ 240.000,00 = R\$ 6.568.369,28
Adicional IRPJ	R\$ 656.836,93
Total IRPJ + Adicional IRPJ	R\$ 1.678.092,32
(-) IRPJ parcelado	R\$ 27.732,86
Total IRPJ + Adicional IRPJ a cobrar	R\$ 1.650.359,46
Multa de ofício devida	R\$ 1.650.359,46 * 75% = 1.237.769,595

Quadro 06 - Multa de ofício devida sobre a CSLL

Infração 0001 (após ajustes da DRJ)	R\$ 6.063.957,68
Infração 0002	R\$ 184.885,72
Infração 0003	R\$ 559.525,88
Total infrações	R\$ 6.808.369,28
CSLL apurada	R\$ 612.753,24
(-) CSLL parcelada	R\$ 16.639,71
CSLL a cobrar neste processo	R\$ 596.113,53
Multa de ofício devida	R\$ 596.113,53* 75% = 447.085,15

Tendo em vista que os valores aqui apurados são inferiores àqueles determinados na decisão *a quo*, impõe-se a redução da multa de ofício.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir o montante das multas de ofício relativas ao IRPJ e à CSLL, conforme acima discriminado.

3. CONCLUSÃO

A partir de todo o exposto, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO DE OFÍCIO, para:

a) restabelecer o valor devido a título de IRPJ (e adicional) para o montante de R\$ 1.650.359,46, e de CSLL para o montante de R\$ 596.113,53;

b) restabelecer os montantes devidos a título de multa isolada pelo não-recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, para os valores a seguir discriminados:

Quadro 07 - Multa isoladas restabelecidas (em R\$)

PERÍODO/TRIBUTO	IRPJ	CSLL
janeiro	36.114,43	17.321,20
fevereiro	26.861,08	9.669,99
março	88.497,16	31.858,98
abril	77.962,06	28.066,34
maio	66.325,76	23.877,27
junho	150.307,36	54.110,65
julho	74.772,75	26.918,19
agosto	72.936,10	26.257,00

Processo nº 13629.721382/2013-04
Acórdão n.º **1302-002.374**

S1-C3T2
Fl. 1.580

setembro	62.081,18	22.349,22
outubro	32.533,81	11.712,17
novembro	67.493,96	24.297,83
dezembro	67.732,42	21.286,13

A par disso, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para reduzir o valor devido a título de multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano-calendário para, respectivamente, R\$ 1.237.769,595 e R\$ 447.085,15.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo