



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

Processo nº 19515.005788/2009-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1202-000.232 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 3 de dezembro de 2013
Assunto omissão de receitas
Recorrente MARCOMAR COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Carlos Alberto Donassolo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou improcedente a impugnação. Por bem descrever os fatos de interesse ao deslinde da lide, transcreve-se, com a vênua do colegiado, o relatório da decisão recorrida:

Contra o Contribuinte acima identificado, foram lavrados os Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa do IRPJ e da multa isolada por falta recolhimento da CSLL. Também foram lavrados o Termo de Verificação Fiscal de fls. 602 a 614 e a planilha das diferenças apuradas no estoque de mercadorias do ano de 2004 (fls. 480 e 481).

*O Auto de Infração do **Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)**, às fls. 617 a 619, com os demonstrativos de fls. 615 a 616, exige o recolhimento do valor de R\$ 1.480.641,55 de imposto, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, e dos juros de mora, em razão da omissão de receita operacional, caracterizada por diferenças de estoque, no valor de R\$ 5.938.974,61 (planilhas de fls. 474 a 481), ano-calendário de 2004.*

As diferenças de estoques foram apuradas pelo confronto entre as mercadorias registradas no SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) e os Livros Registro de Inventário. Inicialmente, a Fiscalização apurou as diferenças em quilogramas (planilha de fls. 474 a 479); depois em reais pela multiplicação das diferenças em kg pelo valor unitário da mercadorias (fls. 480 e 481), conforme exemplo a seguir:

Apuração da diferença de estoque - filé salmão S/P (fls. 477 e 480):

Estoque inicial no Livro Registro de Inventário – 31/12/2003	8.805,755
(+) entradas - SINTEGRA	42.026,820
(-) saídas - SINTEGRA	44.680,000
(=) estoque final apurado	6.152,575
Estoque final no Livro Registro de Inventário – 31/12//2004	1.373,557
Diferença de estoque em kg (6.152,575 – 1.373,557)	4.779,018
Em reais (4.779,018 x 10,55)	50.418,64

Nesse exemplo, constata-se que a quantidade de mercadoria registrada no estoque (Livro Registro de Inventário) é menor que aquela apurada com base nos registros no SINTEGRA, indicando vendas não escrituradas, configurando presunção de omissão de receita. A falta de estoque final indica compras não escrituradas, configurando, também, presunção de omissão de receita.

As diferenças de estoque se referem a produtos de pescado, tais como salmão, corvina, linguado, bagre, pescadinha, etc.

Conforme Termo de Intimação Fiscal de fl. 251, o Contribuinte foi intimado a justificar as diferenças de estoque de mercadorias, relativas ao ano-calendário de 2004, conforme demonstrativos de fls. 252 a 258.

Respondeu que metade dessas operações não constituíram vendas (faturamento), mas meras saídas para o depósito Anhembí Agro Industrial Ltda. para armazenamento (CFOP 5.905). O retorno simbólico da armazenagem (emissão da NF pelo AG) foi devidamente realizado, mas por falha no sistema não foi devidamente registrados nos livros.

Por sua vez, as diferenças apontadas pela Fiscalização em relação ao salmão inteiro fresco, salmão inteiro congelado e filé de salmão são provenientes do filetagem do salmão fresco e do congelado, de perdas decorrente do filetagem e do prazo de validade do produto.

Também foi intimado a justificar as diferenças de estoque do ano-calendário de 2005 (fls. 454 a 465).

*Considerando as alegações apresentadas e com o objetivo de apurar corretamente os estoques de mercadorias dos anos-calendário de 2004 e 2005, foi o Contribuinte intimado (fls. 466 a 467) **a retificar** os arquivos digitais SINTEGRA, relativos aos anos-calendário de 2004 e 2005, incluindo as notas fiscais que não foram escrituradas.*

Atendendo a solicitação, o Contribuinte apresentou os arquivos digitais SINTEGRA e a escrituração fiscal.

De posse desses elementos, a Fiscalização apurou novas diferenças e intimou por duas vezes (fls. 472 a 492 e 495) o Contribuinte para justificá-las, e também, comprovar com documentação hábil e idônea, a alegação de que as diferenças se referem ao filetagem do salmão e das perdas.

Em resposta, apresentou as justificativas de fls. 498 a 507, e os documentos de fls. 508 a 557.

As justificativas foram as seguintes:

- a Fiscalização não efetuou a devida distinção entre as diferenças positivas e negativas, bem como transportou para 2005 a diferenças apurada em 2004, duplicando-a. Deveria considerar que parte dessa diferença pertence ao ano de 2004.

- Movimentações de produtos, tais como transferências de códigos e as perdas e quebras (processo de congelamento, descongelamento, filetagem do salmão e de merluza)

A Fiscalização, entendendo que a diferença de estoque de mercadoria do ano-calendário de 2004 não restou comprovada (fls. 474 a 481), efetuou o lançamento, considerando-a como omissão de receita.

A forma de tributação adotada pelo Contribuinte foi o lucro real, com apuração anual.

Enquadramento legal: art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 249, inciso II, 251, e parágrafo único, 261, 274, 279, 286, 288 e 289 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999.

*O Auto de Infração da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**, às fls. 622 a 624, com os demonstrativos de fls. 620 e 621, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 534.507,71 de contribuição, acrescido da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros de mora. O lançamento foi efetuado em razão da omissão de receita, caracterizada pela por diferenças de estoque de mercadorias.*

Enquadramento legal: art. 2º, e §§, da Lei nº 7.689, de 1988, art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

*O Auto de Infração da **Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP)**, às fls. 627 a 629, com os demonstrativos de fls. 625 e 626, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 56.629,63 de contribuição, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora. O lançamento foi efetuado em razão da omissão de receita, caracterizada pela por diferenças de estoque de mercadorias. Sobre o valor apurado foi considerado o saldo de crédito dessa contribuição existente em 12/2004 (incidência não cumulativa), declarado na DACON.*

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002.

*O Auto de Infração da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)**, às fls. 632 a 634, com os demonstrativos de fls. 630 e 631, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 244.998,93 de contribuição, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora. O lançamento foi efetuado em razão da omissão de receita, caracterizada pela por diferenças de estoque de mercadorias. Sobre o valor apurado foi considerado o saldo de crédito dessa contribuição existente em 12/2004 (incidência não cumulativa), declarado na DACON.*

Enquadramento legal: arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003.

*O Auto de Infração da **Multa Isolada de 50% sobre a estimativa de IRPJ** não recolhida em 12/2004, às fls. 635 a 638, exige o recolhimento do valor de R\$ 740.320,78. A multa foi calculada considerando a omissão de receita apurada no Auto de Infração do IRPJ.*

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/1999, c/c o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

*O Auto de Infração da **Multa Isolada de 50% sobre a estimativa de CSLL** não recolhida em 12/2004, às fls. 639 a 642, exige o recolhimento do valor de R\$ 267.253,86. A multa foi calculada considerando a omissão de receita apurada no Auto de Infração do IRPJ.*

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/199, c/c o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Discordando dos lançamentos, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 645 a 666, com os documentos de fls. 667 a 970, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

1 - Da incorreta interpretação das informações dos registros SINTEGRA Erroneamente a Fiscalização, por desconhecimento da Legislação Estadual, ao utilizar as informações do SINTEGRA, não considerou que nele estão registradas todas as movimentações de mercadorias permitidas pelo Fisco Estadual, inclusive remessa para armazenamento (fls. 698 a 786), resultando na interpretação dos dados como diferenças de estoque, sendo que na verdade a mercadoria estava em poder de terceiros. Essas remessas estão no próprio arquivo SINTEGRA com o código de CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações – 5.905.

No caso do file de salmão, desconsiderando as movimentações de remessa CFOP 5.905 para o armazém geral que não retornaram, constitui estoques em poder de terceiros, conforme a seguir é demonstrado (documentos de fls. 793 a 797):

- estoque inicial no inventário 86.235,94 kg
- entradas pelo SINTEGRA..... 903.703,84 kg
- saídas efetivas..... 767.646,95 kg
- estoque final apurado..... 222.292,83 kg
- estoque final no inventário..... 360.139,98 kg
- diferença (137.847,15) kg

A diferença de 222.292,83 kg (360.668,70 – 137.847,15) foi apurada equivocadamente pela Fiscalização como omissão de receitas, sendo que estava estocada no armazém geral.

Conclui que o lançamento deve ser anulado, ou que seja determinada nova diligência para apuração dos saldos corretos.

2 - Da escrituração do Livro de Registro de Inventário Inicialmente faz esclarecimentos sobre o Livro Registro de Inventário, concluindo que deve constar as mercadorias em poder de terceiros.

No caso, a Fiscalização, erroneamente considerou o estoque em poder de terceiros, como diferenças de estoque. O procedimento correto era ter procedido à diligência até o armazém geral para que fosse verificada a existência dos estoques descritos no livro de inventário em

poder de terceiros. Desse modo, cabe a nulidade do Auto de Infração de erro do sujeito passivo, pois o armazém geral de Anhembi Agroindustrial Ltda. não lhe pertence.

3 - Das diferenças de estoque positiva e negativa A Fiscalização considera como presunção de omissão de receita a simples diferença positiva e negativa dos estoques, sendo que, caso estivesse correta, as diferenças positivas deveriam ser entendidas como vendas sem nota fiscal e as diferenças negativas como compras sem nota.

No caso, incorretamente a Fiscalização considerou a sua totalidade como omissão de receita, cabendo a retificação do lançamento no que tange a consideração das omissões de receitas por compra sem nota fiscal, devendo considerar tais valores no custo.

Também, não considerou as particularidades das operações, tais como o beneficiamento dos produtos, processos de congelamentos e o corte, como a seguir é comentado.

3.1 - Do registro do filetagem e congelamento no SIF Sendo que trabalha com produtos perecíveis e de consumo alimentar, é supervisionado pelo SIF (Serviço de Inspeção Federal do Ministério da Agricultura), detendo o registro de rótulo da firma nº 0023/2274 (fls. 933 a 963), efetuada em nome de entreposto de pescado, onde é obrigado a descrever o processo de armazenamento, descongelamento, evisceração, corte em postas e pedaços (filetagem).

Esclarece que toda a aquisição de salmão é feita mediante importação pela “Aduaneira”, o que torna impossível qualquer alegação, sem provas, de aquisição sem nota fiscal, presumindo omissão de receita.

A afirmação feita pela Fiscalização de que “quando o contribuinte afirma que o salmão inteiro congelado ou filetado é decorrente do beneficiamento do salmão inteiro fresco, também entra em contradição com o que consta nos documentos fiscais e nos arquivos digitais do SINTEGRA, pois consta que o contribuinte importa o salmão inteiro congelado, filetado e também congelado sem cabeça (HG)..” é totalmente incoerente, pois a possibilidade de beneficiamento interno não impede a adquirir produto pronto em virtude do aumento de demanda.

3.2 – Das transferências internas de códigos A Fiscalização não considerou a existência de transferências internas, provenientes de mudanças de códigos de produtos devido a particularidades do processo de comercialização, que não importam em circulação de mercadorias, nem registros no SINTEGRA. Como exemplo, menciona os dados informados na justificativa, onde são demonstradas as diferenças consolidadas dos anos de 2004 e 2005 (fls. 799 a 808), conforme segue:

Salmão inteiro fresco:

O excesso foi devidamente congelado. As perdas representam menos de 1% do total desse produto.

Parte das diferenças de estoque se referem a transferências entre os códigos do grupo. O restante correspondem a perdas devido ao corte, com resíduos de cabeça, rabo, espinha e demais fragmentos do filé.

File de merluza:

Também, no caso, ocorreu transferências internas.

As legislações federais e estaduais não exigem documentos comprobatórios de transferências realizadas internamente em virtude de reclassificação dos produtos para código diverso daquele de aquisição. Foram apresentados a Fiscalização documentos eletrônicos gerados pelo sistema Microsiga, denominados “Relação das Movimentações Internas” (fls. 818 a 932), onde constam todos os dados pertinentes a cada transferência de código, como quantidade, código entrada, código saída, data, número documento eletrônico, inclusive o nome do funcionário responsável pelo preenchimento.

Dessa forma, entende que é infundada a alegação da inexistência de tais transferências.

3.3 – Das quebras normais ocorridas no processo Na explanação de fls. 965 e 966, foi informado que o excesso de estoque de salmão inteiro fresco foi devidamente filetado em filé de salmão fresco e congelado. Assim, deve-se considerar que as perdas pelo processo industrial de corte e as decorrentes de validade do produto geram em torno de 10%.

Se compararmos as diferenças de estoque após ajuste das transferências internas, comprovadas por intermédio do arquivo “Movimentação Interna 2004/2005”, chegamos a uma diferença de menos de 2% para uma movimentação de 12 mil toneladas de peixe, que é totalmente razoável para a atividade desenvolvida.

3.4 – Do filé de salmão inventariado em 31/12/2004 Afirma que cometeu um erro na efetiva elaboração do inventário, pois não considerou em seus estoques os pedidos de produtos que ainda não haviam sido entregues (fls. 968 e 969). O erro pode ser comprovado quando analisadas as diferenças de 2004 e 2005 de forma consolidada (fls. 810 a 817). Em 2004 as diferenças eram negativas, sendo que em 2005 essa situação se reverteu, corrigindo as quantidades registradas no inventário.

Desse modo, na análise isolada do ano de 2004, devem ser considerados os erros na elaboração do inventário desse ano, sendo correto efetuar o exame dos anos de 2004 e 2005 de forma consolidada.

4 – Da presunção ilegal – impossibilidade de prova negativa imposta ao contribuinte As simples transferências de códigos nos estoques não configuram presunção de omissão de receita, cabendo ao fisco sua comprovação. Se torna impossível ao contribuinte provar um fato negativo, ou seja, que deixou de sonegar ou omitir receitas, havendo necessidade de diligência complementar para apurar eventuais divergências.

Além disso, a Fiscalização presume omissão simples sem comprovar acréscimo patrimonial, pois as diferenças apuradas não podem caracterizar receita, se não demonstrada sua contrapartida, não existindo base de cálculo para o IRPJ e da CSLL.

5 – Da falta de recolhimento do PIS e das COFINS Considerando os erros cometidos pela Fiscalização, não há evidência de supressão de faturamento, e conseqüentemente, da incidência de PIS e COFINS.

Entretanto, se fosse considerada correta a apuração efetuada pela Fiscalização, iríamos nos deparar com diferenças negativas e positivas, que no caso das negativas, representando supostamente aquisições sem notas fiscais, que gerariam créditos.

6 – Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e CSLL Ao recompor os valores devidos de IRPJ e de CSLL, a Fiscalização não abateu as diferenças negativas das positivas, pois as supostas aquisições de mercadorias sem nota fiscal deveriam ser consideradas como custo no respectivo período.

Alega que deixou de efetuar o pagamento das estimativas, eis que procedeu de acordo com o art. 221 do RIR/1999, não existindo estimativa apurada no mês de dezembro de 2004.

Transcreve jurisprudência administrativa, onde foi decidido que a aplicação da multa por falta de pagamento dos tributos lançados, cumulativamente com a multa isolada, implica na dupla penalização pelo mesmo fato.

7 – Dos Pedidos Diante todo exposto, considerando:

- a) A incorreta interpretação das informações dos registros SINTEGRA;*
- b) Da falta de compensação das supostas diferenças negativas com positivas entre os mesmos grupos de produtos ou produtos que sofreram processo congelamento, corte e filetagem;*
- c) Da necessidade de consolidação dos estoques de 2004 e 2005 para apuração de eventuais diferenças;*
- d) Da falta de justificativa para o não acolhimento das transferências de códigos realizadas pela empresa entre os produtos e da impossibilidade de aplicar a presunção legal ao meio à comprovação da inexistência de supressão de faturamento;*
- e) Da impossibilidade de cumular multa de ofício e multa isolada, bem como, da não computação das supostas omissões de compras no custo para apuração do IRPJ/CSLL e dos créditos de PIS e COFINS.*

Requer a impugnante que seja integralmente acolhidos os argumentos aduzidos, para determinar o cancelamento dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Diante das alegações do Contribuinte e da análise dos demais documentos constantes nos autos, foi solicitado diligência (fls. 976 e 977) para que a Fiscalização:

1. realize as devidas verificações e pesquisas típicas da atividade de fiscalização, e se manifeste acerca das alegações do contribuinte e dos documentos juntados aos autos;

2. apresentar conclusões sobre verificações realizadas, bem como outros esclarecimentos que entender necessários para a solução do litígio, inclusive, se for o caso, novos demonstrativos de apuração do valor tributável, do imposto e contribuições.

Em atendimento as referidas solicitações, foi apresentada a Informação Fiscal de fls. 985 a 999.

O Contribuinte tomou ciência da Informação Fiscal, se manifestando sobre as conclusões feitas na Informação Fiscal (fls. 1.006 a 1.033).

No despacho de fls. 1.051, o AFRFB que efetuou a diligência, entende que na manifestação do Contribuinte de fls. 1.006 a 1.033, nenhum argumento novo foi apresentado.

Em resumo, os argumentos e conclusões constantes na informação fiscal e na manifestação do Contribuinte, são as seguintes:

a) *Incorreta interpretação das informações dos registros SINTEGRA*

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Considerou as mercadorias remetidas e/ou recebidas para o armazém geral. Apesar de estarem estocadas em armazém de terceiros, eram de sua propriedade e deveriam estar registrados no Livro Registro de Inventário. Reforça que as diferenças foram encontradas da seguinte maneira: estoque inicial + entradas de mercadorias – saídas de mercadorias = estoque final.</i>	<i>Deve ser considerado o fato real que é a existência da emissão das notas fiscais e arquivos SINTEGRA constando CFOP 5.905, correspondente a remessa para o armazém geral. Se consideramos somente os dados dos arquivos SINTEGRA, estaremos apurando equivocadamente diferenças de estoque, quando na verdade se referem a mercadorias enviadas para armazenagem que não retornaram até 31/12/2004. Se adotada a fórmula da fiscalização, chegaremos à quantidade equivocada, pois considera como saída do estoque da empresa (próprio estabelecimento + estoque em poder de terceiros) materiais enviados para o armazém geral.</i>

b) *Da escrituração do livro de inventário*

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Os Livros de Registro de Inventário apresentados arrolam todas as mercadorias pertencentes ao Contribuinte, não constando as mercadorias em poder de terceiros. O estoque inicial e final foram declarados na DIPJ do ano-calendário de 2004, estão de acordo com os livros de registro de inventário.</i>	<i>Ao escriturar seus estoques nos livros de inventário, não efetuou a separação das mercadorias estocadas de seu próprio estabelecimento e de terceiros, prevalecendo a nulidade do Auto de Infração por erro do sujeito passivo. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, tanto nas remessas quanto nos retornos de mercadorias para o armazém geral, são emitidas notas fiscais, que estão juntados o ao processo.</i>

c) *Diferenças de estoques positiva e negativa*

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Não há como compensar diferenças de estoque negativa com positiva de mercadorias distintas. Também, não pode abater como custos as omissões de compras, que por presunção, foram pagas com receita omitidas.</i>	<i>Erroneamente a fiscalização considerou todas as diferenças como receitas omitidas, o que é um grave equívoco, tornando totalmente passível de nulidade o Auto de Infração. Para efeitos de cálculo, deve-se deduzir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre supostas receitas omitidas, já que representam custos das operações normalmente tributadas.</i>

d) Do registro do filetagem e congelamento no SIF

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Em momento algum afirmou-se da inexistência do processo de filetagem do salmão. O que ocorre é que o Contribuinte não apresentou elementos que comprovasse a quantidade de salmão filetagem no período. O mesmo ocorreu com o salmão congelado e o salmão inteiro fresco. Haveria a possibilidade de 352.036,84 kg de salmão inteiro terem sido filetagem, porém conforme planilhas apresentadas pelo Contribuinte (fls. 818 a 932) e analisadas no tópico seguinte, 18.011,46 kg desse produto teriam sido filetagem (fl. 819, nº de controle 30 a 36).</i>	<i>Observa-se que os números apurados pela Fiscalização estão equivocados devido as considerações feitas no item "1" dessa manifestação.</i>

e) Transferências internas de códigos

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Conforme planilha apresentada pelo Contribuinte (fls. 818 a 935), não há como identificar/quantificar quais os produtos que foram transferidos internamente de código. Essa planilha não discrimina para qual código foi transferida a mercadoria identificada como PX04020, nem o código anterior.</i>	<i>A Fiscalização deveria ter atentado que as movimentações internas foram relacionadas por data de transferência e número de lote. Além da planilha mencionada pela Fiscalização, encontra-se juntada ao processo os controles detalhados de cada operação de transferência. A transferência interna de códigos tem com o objetivo reclassificar material, que em virtude do filetagem, congelamento, alteração na coloração ou quaisquer outras relacionadas à aparência deve ser controlada separadamente com outras de características similares. Assim, o salmão congelado poderá ser adquirido desta maneira ou ter origem no salmão inteiro, que após o congelamento se torna um novo produto, através de transferência interna de códigos. Cita exemplos.</i>

f) Quebras normais ocorridas no processo – filetagem e descongelamento do produto

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>A alegação é totalmente desprovida de prova documental. No laudo apresentado (fls. 965 e 966), não foi informado qual o percentual de perda resultante do filetagem e/ou do congelamento do salmão fresco.</i>	<i>Descabe a alegação de que não há provas documentais. A Fiscalização, em seus comentários, menciona a existência de descritivo técnico de produção, devidamente subscrita por profissional habilitado, esclarecendo que no processo de congelamento ocorre uma perda de 10%.</i>

g) Filé de salmão inventariado em 31/12/2004

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Alegação que não pode ser aceita. É de amplo conhecimento que o inventário de mercadorias em estoque se faz por intermédio de contagem física na mesma data do levantamento. O que está alegando é que foi feita a contagem física de mercadorias que só deram entrada no estoque no ano seguinte. Como é possível? A mercadoria não estava no estoque e foi feita a contagem física da mesma?</i>	<i>Como mencionado no item "I", o livro de registro de inventário, foi escriturado considerando os saldos de estoques existente em 31/12/2004. Assim, não foram escriturados separadamente os estoques que estavam armazenados nas próprias dependências da empresa Marcomar e no armazém geral.</i>

h) Da presunção legal

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>O lançamento não foi lavrado apenas pela simples transferências de códigos nos estoques da empresa, mas sim em função das diferenças nos estoques de mercadorias. A fiscalização assumiu o ônus e provou a ocorrência de fatos que ensejaram a presunção de omissão de receitas, obedecendo o princípio da legalidade. Quanto a alegação de provar que ocorreu acréscimo patrimonial, um fato não tem relação com o outro, pois se a receita omitida não transitou pela contabilidade, conseqüentemente não há contrapartida no patrimônio da sociedade. Transcreve ementa do CARF e o art. 286 do RIR/1999.</i>	<i>A constatação de omissão de receita requer prova hábil e idônea, que seja conclusiva à prática da infração e não meramente indiciária e presuntiva. Os indícios nunca podem constituir a prova em si mesma, sendo apenas o começo de prova, tanto mais em sede tributária, com a limitação que existe ao emprego de presunções e indícios na cobrança de tributos.</i>

i) Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e CSLL

<i>Informação Fiscal</i>	<i>Contribuinte</i>
<i>Foi constatado fatos que ensejaram a presunção de omissão de receitas, as quais repercutiram na tributação do PIS e COFINS. Quanto as multas isoladas, o Contribuinte somente cita o art. 221 do RIR/1999, ignorando os arts. 222, 223 e 230 do mesmo regulamento. Não há no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 o limitar "ou" entre os incisos I e II, ou seja, as multas de ofício e isolada são aplicáveis concomitantemente.</i>	<i>A fiscalização tenta impor multa de ofício e multa isolada sobre o mesmo período de apuração. Tendo optado por balancete de suspensão e redução, não há estimativa a ser recolhida. Não deseja protelar ou mesmo impedir o andamento do processo, porém demonstra os fatos reais, considerando os erros da fiscalização na emissão dos Autos de Infração. A nulidade dos autos de infração é imprescindível, pois a Fiscalização distorceu os fatos, precipitou-se em conclusões, apurou diferenças de tributos sobre eventos que não representam acréscimo patrimonial e não considerou o verdadeiro sujeito passivo referente às operações com o armazém geral.</i>

A decisão de primeira instância deu parcial provimento à impugnação, nos termos da seguinte ementa:

Ano-calendário: 2004

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE

Configura omissão de receita, sujeita à tributação, a constatação de que a quantidade de mercadorias registrada no estoque é menor ou maior que aquela apurada com base no levantamento quantitativo de mercadorias adquiridas e vendidas no mesmo período-base.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS/PASEP, COFINS, CSLL

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quanto não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS. OMISSÃO DE RECEITA

A falta de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada. O valor da omissão de receita apurada em procedimento de ofício deve compor a base de cálculo dessas estimativas.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO POR DECLARAÇÃO INEXATA

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

Decidiu a DRJ que deveria ser excluída da tributação apenas o montante de R\$ 258.927,40 de IRPJ, além do valor proporcional de CSLL, PIS e Cofins reflexos e multas isoladas correspondentes, considerando, em relação ao beneficiamento dos produtos e das transferências de códigos dos produtos, ser “*aceitável o fato de que o salmão inteiro fresco, código PX04020, após o processo de filetagem, se transformou no produto file de salmão C/P 1361/1810 25 kg, código PX05221*” e considerando as quantidades dos produtos que indicam

para qual código foi transferido, para fins de apuração das diferenças de estoque. Não houve recurso de ofício.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 07/12/2011, conforme AR (fl.1065), apresentou recurso voluntário ao CARF em (fls.06/01/2012), em que sustenta, em síntese, que:

a) o procedimento de auditoria de produção não foi utilizado, não sendo possível presumir a omissão de receita;

b) o cálculo incorreto, relativamente às operações com filé de salmão, onde foram indevidamente consideradas a remessa e retornos de Armazém Geral ocasionaram uma diferença negativa não existente de fato;

c) também no caso de filé de salmão, se somarem as diferenças de 2004 e 2005, elas praticamente se anulam, comprovando o erro de cálculo referente ao ano de 2004;

d) as perdas e quebras no processo produtivo, transporte e manuseio alegadas devem ser utilizadas para calcular as diferenças relativas às operações de salmão inteiro;

e) as omissões de receita decorrentes de presunção de compra sem registro contábil deveriam ser consideradas como custo a serem deduzidos na apuração dos impostos lançados;

f) a impossibilidade de cumular multa de ofício e multa isolada, bem como da não computação das supostas omissões de compras no custo para apuração do IRPJ/CSLL e os créditos de PIS e COFINS. Pede a juntada de laudo pericial no prazo de 30 dias e a realização de sustentação oral perante o CARF.

Em 01/03/2012, 03/04/2012 e 04/05/2012, junta petições requerendo a dilação de prazo para juntada de laudo pericial por trinta dias, sem nada apresentar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Registre-se, de início, que a realização de sustentação oral perante o CARF é prevista no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, e deferida sempre que solicitada antes do início do julgamento e desde que comprovada a representatividade do patrono, o que se deu no caso dos autos.

Quanto ao litígio instaurado, tem-se que, conforme relatado, durante o procedimento fiscal foram apuradas diferenças de estoques foram apuradas pelo confronto entre as mercadorias registradas no SINTEGRA e os Livros Registro de Inventário, tendo sido multiplicadas as diferenças em quilogramas pelo valor unitário da mercadorias (fls. 480/481).

Utilizando a fórmula “*estoque inicial + entradas de mercadorias – saídas de mercadorias = estoque final*”, a autoridade fiscal, após intimar o contribuinte a justificar as diferenças de estoque de mercadorias, relativas ao ano-calendário de 2004 (fls. 252-258), considerou a falta de estoque final de produtos de pescado como compras não escrituradas e presunção de omissão de receita.

Segundo a tese da defesa, parte dessas operações “*não constituíram vendas (faturamento), mas meras saídas para o depósito Anhemi Agro Industrial Ltda. para armazenamento (CFOP 5.905)*”, tendo havido falha no registro do retorno simbólico da armazenagem nos livros, e outra parte correspondia a diferenças provenientes de movimentações de produtos, do filetagem do salmão fresco e do congelado, de perdas decorrente do filetagem e do prazo de validade do produto, além disso, a diferença apurada em 2004 foi considerada duplamente.

A DRJ determinou a realização de diligência pela autoridade fiscal para que fossem verificadas as alegações do contribuinte e os documentos juntados aos autos e apresentados, se fosse o caso, novos demonstrativos de apuração do valor tributável, do imposto e contribuições. A partir do resultado da diligência, acatou parte da defesa em relação ao beneficiamento dos produtos e das transferências de códigos dos produtos, entre o salmão inteiro fresco e o file de salmão, resultado de processo de filetagem, o que restou definitivamente decidido.

Da presunção de omissão de receita

Em relação a parcela remanescente, no recurso voluntário, a recorrente argumenta, inicialmente, que “o procedimento de auditoria de produção não foi utilizado, não sendo possível presumir a omissão de receita”.

A recorrente tem por objeto social “*o comércio de alimentos em geral (“fast food”), bebidas alcoólicas ou não, sucos, doces, salgados, sorvetes e tudo mais que, direta ou indiretamente tenha afinidade ou ligação com o comércio de alimentos, importação, exportação e distribuição de produtos alimentícios em geral, especialmente pescados e frutos do mar, e de refeições, sendo certo que as mercadorias poderão ser armazenadas em estabelecimentos de terceiros*”, conforme Contrato Social (fl.146).

Vale lembrar que, “na ausência de sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será (i) apurada pelo critério algébrico, somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências, e (ii) avaliada pelo método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), que segue a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque” (Acórdão nº 3802001.369).

No caso concreto, não existia ordem de produção, mas controle de estoques. Assim, ajustando-se a fórmula acima, está correta a apuração através da fórmula “**estoque inicial + entradas de mercadorias – saídas de mercadorias = estoque final**”, sendo essa a única forma possível de apuração dos estoques, diante da inexistência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Veja-se que o procedimento fiscal está de acordo com o previsto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), abaixo:

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).

§1ºPara 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).

§2ºConsidera-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).

§3ºOs 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).

Nesse caso, como bem observado na decisão recorrida, “se a diferença for negativa, a presunção é de que ocorreu compras sem registro na contabilidade, tendo sido utilizado nas operações recursos provenientes de receitas omitidas; se for positiva, ocorreu vendas não escrituradas”. Assim, a presunção de omissão de receita é perfeitamente válida.

Das remessas ao armazém geral

Aponta, ainda, a recorrente, que “o cálculo incorreto, relativamente às operações com filé de salmão, onde foram indevidamente consideradas a remessa e retornos de Armazém Geral ocasionaram uma diferença negativa não existente de fato”.

É fato inconteste que no Livro Registro de Inventário não constavam as mercadorias em poder de terceiros, sendo que o estoque inicial e final, declarados na DIPJ do ano-calendário de 2004 (fl. 156), estavam de acordo com os livros de Registro de Inventário de 2003 (estoque inicial) e 2004 (estoque final).

A autoridade fiscal considerou em seu levantamento as entradas e saídas de mercadorias com os códigos de operação (CFOP) de remessa, apurando o estoque final efetivo através da seguinte operação: estoque inicial + entradas de Mercadorias (entrada SINTEGRA) – saídas de mercadorias (saídas SINTEGRA) = estoque final.

A recorrente, contudo, defende que, havendo remessa para armazenamento, registradas no arquivo SINTEGRA com o código de CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações – 5.905, não pode ser considerada como omissão de receitas a diferença apurada pela autoridade fiscal (222.292,83 kg, no caso do filé de salmão), porque estava estocada no armazém geral, tendo sido erroneamente considerada o estoque em poder de terceiros como diferenças de estoque.

O argumento de que as mercadorias em poder de terceiros, embora não incluídos nos livros, deveriam ter sido considerados pela autoridade fiscal não merece prosperar. Apesar de estarem estocadas em armazém de terceiros, eram de sua propriedade e deveriam estar registrados no Livro Registro de Inventário.

O Ajuste Sinief SN/70 (SINIEF - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais), permite aos contribuintes do IPI e do ICMS utilizarem um único livro, o Livro “Registro de Inventário”, modelo 7, para registro dos estoques.

Para as empresas que mantenham controle permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, de matérias-primas e insumos de produção para as empresas industriais, e das mercadorias para revenda nas empresas comerciais, será necessário o levantamento do estoque físico para que seus saldos sejam ajustados em confronto com a contagem física e serão transpostos para o Livro Registro de Inventário (Modelo 7).

Se o contribuinte não possuir registro permanente de estoques, o controle de estoque será realizado por meio de inventário, no final do exercício, por contagem física e, igualmente, transpostos para o Livro Registro de Inventário. No livro Registro de Inventário devem ser arrolados, separadamente, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados **pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros, assim como** as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento. Em relação às mercadorias em trânsito por ocasião do levantamento físico, as mesmas deverão ser arroladas no Livro Registro de Inventário, separadamente.

Assim, as mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros (no caso em análise, em poder de transportadores) deverão constar do Livro Registro de Inventário, separadamente.

A questão nos remete ao momento da contabilização das mercadorias em determinado estabelecimento, para fins de integrar seu estoque. Conforme leciona Sergio de Iudícibus, in “Manual de Contabilidade Societária”, Atlas, 2010, p.72, O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação de se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas, sim, o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos. Feitas essas considerações, normalmente, os estoques estão representados por:

- a) *itens que existem fisicamente estão sob a guarda da empresa, excluindo-se os que estão fisicamente sob sua guarda, mas que são de propriedade de terceiros, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo;*
- b) *itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra FOB, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor);*
- c) (...);
- d) *itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque, etc. (destacou-se)*

Assim, em geral o critério para o reconhecimento do estoque é o da propriedade da mercadoria. Ou seja, nos registros de inventário deveriam ser reconhecidos, separadamente, os produtos em poder de terceiros, o que não ocorreu.

Do erro de cálculo

Aduz a recorrente que “*também no caso de filé de salmão, se somarem as diferenças de 2004 e 2005, elas praticamente se anulam, comprovando o erro de cálculo referente ao ano de 2004*”.

Sobre esse ponto, cabe transcrever a esclarecedora manifestação da DRJ:

Conforme demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias – ano 2004 (fls. 474 a 479), foram apuradas diferenças positiva e negativas, porém em produtos diferentes. Concordo com a Fiscalização quando afirma que não há como compensar diferenças de estoques negativas com positivas de mercadorias diferentes. Exemplificando: no caso do salmão inteiro a diferença foi positiva de 53.765,672, indicando que ocorreram vendas não escrituradas; no caso do filé de salmão C/P tipo A/B/C a diferença foi negativa de 360.668,699 kg, indicando compras não escrituradas. São situações diferentes, com produtos diferentes.

O recurso voluntário não logrou afastar essa conclusão, a qual se adota neste

voto.

Das perdas na produção

Em relação às perdas, alega a recorrente que “as perdas e quebras no processo produtivo, transporte e manuseio alegadas devem ser utilizadas para calcular as diferenças relativas às operações de salmão inteiro”. De fato, consideram-se como integrantes do custo as perdas e quebras razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio, bem assim as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal etc.) que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (RIR/99, art. 291).

Todavia, compulsando-se os autos, verifica-se que as perdas alegadas não foram comprovadas documentalmente.

Note-se que a própria recorrente, após apresentado o recurso voluntário, pede a juntada de laudo pericial no prazo de trinta dias e reitera esse mesmo pedido por diversas vezes, sem nada apresentar. Isso denota que nem a própria recorrente consegue demonstrar o alegado.

Sendo ônus do contribuinte, descabe considerá-las no cálculo.

Das receitas omitidas como custos

Pede, ainda, a recorrente, “que as omissões de receita decorrentes de presunção de compra sem registro contábil seja consideradas como custo a serem deduzidos na apuração dos impostos lançados”, sustentando que “para efeitos de cálculo, deve-se deduzir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre supostas receitas omitidas, já que representam custos das operações normalmente tributadas”.

Ora, não se pode abater como custos as omissões de compras, que por presunção, foram pagas com receita omitidas, por falta de previsão legal.

Da multa isolada

Por fim, a recorrente alega que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, aplica-se inclusive retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:[...]

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]

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.

Note-se que, enquanto a multa isolada é prevista no inciso II, acima transcrito, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto.

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Respeitadas as opiniões em contrário, entende-se que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

São inconfundíveis a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

A legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que não se verificou no presente caso.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nesse sentido, o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Assim, deve ser mantido o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

Da CSLL, do PIS e da Cofins

Para concluir, quanto aos lançamentos decorrentes ou reflexos (CSLL, PIS e Cofins), deve-se aplicar a eles a mesma decisão adotada quanto à exigência do lançamento principal (IRPJ), em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Redator designado.

Em que pesem as conclusões expostas pela I. Conselheira Relatora, nos termos do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora :

1º) efetue o levantamento por espécie de quantidade de matéria-prima e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da Recorrente, conforme determina o caput do art. 286, do RIR/99, e se manifeste acerca das alegações da Recorrente relativas aos itens **II.2, DO LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE PRODUÇÃO E O LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE REVENDA DE MERCADORIAS, e II. 3, DAS DIFERENÇAS RELATIVAS AO SALMÃO EM FILÉ E AS REMESSAS PARA ARMAZÉM GERAL,** ambos constantes do Recurso Voluntário; e

2º) apresente conclusões sobre o levantamento realizado, bem como outros esclarecimentos que entender necessários para a solução do litígio, inclusive, se for o caso, novos demonstrativos de apuração do valor tributável, do imposto e das contribuições.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima.