



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

Processo nº 19515.005788/2009-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.413 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 12 de abril de 2018
Assunto OMISSÃO RECEITAS/DIFERENÇA ESTOQUES
Recorrente MARCOMAR COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Eduardo Morgado Rodrigues que davam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente convocado); ausente justificadamente Rafael Gasparello Lima.

1 Relatório.

Trata o processo de autos de infração, págs. 623/651, que exigem R\$ 1.480.641,55 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, devido à infração 001 - Omissão de Receitas/Diferença de Estoques, com fato gerador em 31/12/2004; R\$534.507,71 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativo à mesma infração; R\$56.629,63 de

contribuição para o Programa de Integração Social - PIS relativo à mesma infração e R\$244.998,93 de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relativos à mesma infração; todos apenados com multa de ofício de 75% e juros de mora; R\$740.320,78 de Multa exigida isoladamente por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ em 12/2004; R\$267.253,86 de multa exigida isoladamente por falta de recolhimento de estimativa mensal de CSLL em 12/2004; os motivos da autuação e descrição dos procedimentos de fiscalização constam do Termo de Verificação Fiscal - TVF de págs. 610/622.

2. Cientificado, o contribuinte interpôs impugnação tempestiva em relação à qual a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS, requereu a diligência de págs. 985/1.060; a DRF/em Porto Alegre/RS - DRJ/POA proferiu o Acórdão nº 10-32.537, de 30 de junho de 2011, págs. 1.063/1.087, e considerou procedente em parte a impugnação:

1. Rejeitar a preliminar de nulidade.

2. Reduzir:

2.1. O IRPJ para R\$ 1.415.909,71 (um milhão, quatrocentos e quinze mil, novecentos e nove reais e setenta e um centavos).

2.2. A CSLL para R\$ 511.204,25 (quinhentos e onze mil, duzentos e quatro reais e vinte e cinco centavos).

2.3 O PIS/PASEP para R\$ 52.357,33 (cinquenta e dois mil, trezentos e cinquenta e sete reais e trinta e três centavos).

2.4. A COFINS para R\$ 225.320,45 (duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e vinte reais e quarenta e cinco centavos).

2.5. A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de dezembro/2004 do IRPJ para R\$ 707.954,86 (setecentos e sete mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e seis centavos).

2.6. A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de dezembro/2004 da CSLL para R\$ 255.602,13 (duzentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e dois reais e treze centavos).

Cientificada em 07/12/2011 a Autuada apresentou Recurso Voluntário de págs. 1.884/1.904, em 06/01/2012, tempestivo, acompanhado de documentos de págs. 1.905/1.946.

Em 04/02/2012, 03/04/2012 e 01/05/2012 e 04/05/2012, págs. 2.206, 1.104 e 1.947/1.948, protocolizou pedidos de dilação de prazo para juntada de Laudo Pericial; porém, não consta que tenha sido apresentado.

Anexou Memoriais de Recurso Voluntário de págs. 2.003/2.015, em 05/12/2013, que resumem o recurso voluntário; afirma que teria sido apresentado Laudo de médico veterinário atestando que o processo produtivo, no caso, gera perdas de aproximadamente 2%, o que corresponde aproximadamente a 30.000 kg.

Recurso Voluntário.

Descreve a autuação e transcreve as conclusões no Acórdão DRJ/POA.

No item "II. 1 - DO LEVANTAMENTO FISCAL E DOS INDÍCIOS QUE RESULTARAM NA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA": argumenta que é possível notar na decisão acima que a presunção de omissão de compras, que também ocorre no presente caso, não pode ser levada em conta quando a fiscalização não faz prova de pagamento; "assim, considerando que se trata de lançamento lastreado em presunções, o levantamento fiscal não deve ser efetivado sem um rigoroso processo de auditoria, levando em conta todos os elementos necessários para que os indícios possam gerar a presunção da concretização do fato gerador. "

No item "11.2 - DO LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE PRODUÇÃO E O LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE REVENDA DE MERCADORIAS", advoga que faltou a execução de Auditoria de Produção, art. 286 do RIR de 1999: levantamento por espécie, considerando as matérias primas e produtos intermediários, dado que somente foi utilizado levantamento fiscal em espécie quantitativo aplicável a empresas comerciais; no entanto, a recorrente, mesmo não estando cadastrada como indústria no CNAE, realiza processo de industrialização do art. 4º do RIPI, o que foi admitido no Acórdão DRJ; discorda que lhe caiba comprovar as operações de industrialização, mas sim à autoridade fiscal construir os indícios de presunção de forma correta; apresenta o quadro demonstrativo das diferenças apuradas pela fiscalização de 53.765,67 kg a maior que o estoque inventariado de Salmão Inteiro Fresco e de 360.668,70kg a menor que o estoque inventariado de Filé de Salmão C/P tipo ABC, para alegar que os 53.765,67 kg de Salmão Inteiro Fresco poderiam ter sido filetados, tendo sido transferidos para o estoque de Filé de Salmão.

No item "II. 3 - DAS DIFERENÇAS RELATIVAS AO SALMÃO EM FILÉ E AS REMESSAS PARA ARMAZÉM GERAL", relata que alegou que foram consideradas indevidamente às remessas para armazém geral (CFOP 5.905) como sendo saída do estoque da empresa, assim como os recebimentos em retorno do armazém geral como entrada no estoque. O fiscal contra argumentou alegando que as referidas operações "apesar de estarem estocadas em armazém geral, eram de sua propriedade e deveriam estar registrados no Livro Registro de Inventário". *"O que é interessante é que foi por não considerar esta sua afirmação em seus cálculos é que o fiscal incorreu em erro que resultou em parcela substancial da diferença de estoque apurada pelo levantamento. Sem dúvida alguma, o produto registrado no Registro de Inventário corresponde não só àquele que estaria estocado no estabelecimento da empresa, mas também a quantidade estocada no armazém geral. Ao informar que o Estoque Final era de 360.668,70 Kg de filé de salmão, a Empresa se refere, praticamente, somente ao estoque em poder de terceiros, isto porque, a Empresa, simplesmente, não possuía à época local para armazenar produto em seu próprio estabelecimento. Conforme prova o contrato social anexado à este Recurso, a empresa possuía apenas um escritório em Osasco, SP, à Rua Américo Vespúcio, 900, sala 3 e também um pequeno Escritório em Belo Horizonte, MG, não sendo possível armazenar 360.139,98 Kg de Filé de Salmão. Na verdade como demonstra o contrato de aluguel em anexo, a empresa Anhembi Agroindústria Ltda, fez a locação tanto da sala (sede social da empresa) como da Câmara Fria que funcionaria como Armazém Geral"*

O que o auditor fiscal fez em seu levantamento foi considerar em seu cálculo o total tanto das saídas para o AG como as entradas oriundas do AG, da mesma forma da última linha (sombreada) do exemplo anterior, subestimado assim o estoque final total da empresa. As remessas para AG não podem alterar o estoque total em poder da Empresas, pois não são vendas.

Desnecessário afirmar que operações com AG não geram nem receitas (remessas), assim como, custos (retornos). Desta forma, a fim de

calcular uma eventual omissão de receita os registros de remessa e de retorno de AG devem ser desconsiderados.

A fiscalização na verdade apurou o estoque do estabelecimento da Empresa que, como pode se ver, é próximo de zero (-528 kg), pois a Empresa não tem como estocar mercadoria dentro do seu estabelecimento que é apenas um escritório (veja explicação acima), portanto, retirando-se a mercadoria em trânsito toda a mercadoria em estoque ao final de 2004 estaria estocada no AG.

Porém, restaria ainda uma diferença de 135.883,55 kg que pode ser explicada por dois fatores:

a) parte do filé de salmão é obtido a partir do salmão inteiro, cuja diferença apurada foi positiva; isto é, ao invés de ocorrer a venda sem nota fiscal o salmão inteiro foi filetado e transformado em filé de salmão; prova desta possibilidade já foi apresentada, visto que a empresa tinha autorização do SIF para realizar o beneficiamento, além do mais a Empresa apresentou também prova de que os produtos mudaram e código.

b) outra parcela desta diferença se refere a importações em andamento que foram consideradas no estoque, mas não entraram no cômputo das compras.

Diz que o auditor fiscal fez o levantamento também do ano de 2005, que originou outro auto de infração (Processo n. 19515.000114/2010-68), e neste outro levantamento, relativamente ao mesmo produto, filé de salmão, apurou uma diferença positiva na mesma proporção da diferença negativa de 2004:

ANO	EI	ENTRADAS	SAÍDAS	EST. FINAL APURADO	EF INVENT	DIFERENÇA
2004	86.235,94	1.727.448,84	1.814.213,50	(528,72)	360.139,98	(360.668,70)
2005	360.139,98	1.028.487,48	1.019.426,76	369.200,70	23.060,50	346.140,20
Consolidado	86.235,94	2.755.936,32	2.833.640,26	8.532,00	23.060,50	(14.528,50)

Assim, em um ano tivemos uma omissão de receita pela compra sem documentação fiscal, no ano seguinte, o levantamento fiscal do mesmo produto acusou uma venda sem nota fiscal em quantidade semelhantes às apontadas como compra sem nota fiscal no ano anterior. Segundo o cálculo do fiscal, para o mesmo período, a omissão de receita seria calculada a partir de uma diferença de 706.808,90 kg. Consolidando os dois anos e, neste caso, considerando as operações com o AG (remessa e retorno para os dois anos) a diferença consolidada é de apenas (-) 14.528,50."

No item "II.1.4 - DA DIFERENÇA RELATIVA AO SALMÃO INTEIRO E AS PERDAS", argumenta, em relação à diferença de 53.765,67kg de Salmão Inteiro Fresco, que esta diferença se explica por: a) parte foi utilizada para fazer Filé de Salmão; b) ocorreu perda, seja no manejo seja por vencimento do prazo de validade. Alega que as perdas normais são de 2% e, considerando as entradas efetivas resultariam em aproximadamente 30.000 kg. Sobre o art. 291, I do RIR de 1999, que

define que as quebras e perdas integram o custo, diz que não tem relação com diminuição do estoque, que é o presente caso.

No item "III.5 - DOS CUSTOS A SEREM CONSIDERADOS NO CASO DE OMISSÃO DE RECEITA PELA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SEM NOTA FISCAL", argumenta que o custo referente à omissão de receita, no caso da presunção por compra sem registro contábil, deverá ser deduzidos no cálculo do imposto e das contribuições autuados "A compra sem nota fiscal, em si, não representa omissão de receita, pressupõe-se que em algum momento anterior à compra, a empresa teria vendido outros produtos sem nota fiscal cuja receita não foi registrada, tendo sido utilizada para aquisição destes produtos sem registro contábil. Estamos falando não dos custos dos produtos vendidos anteriormente sem nota fiscal, mas sim do fato de que ao adquirir produto sem nota fiscal, ainda assim, teríamos um custo de aquisição a ser computado, mais ainda se considerássemos que a Empresa foi também autuada por emissão de receita na venda de produtos sem nota fiscal (diferença positiva)."

No item "III - FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS E COFINS" "Considerando os erros cometidos pela fiscalização, demonstrados nos itens anteriores, não há evidência de supressão de faturamento e conseqüente incidência de PIS e COFINS. Porém, ainda que considerássemos a apuração da fiscalização correta, iríamos nos deparar com diferenças negativas e positivas. As diferenças negativas, representando supostamente aquisições sem nota fiscais, que caso confirmadas gerariam créditos."

No item "IV - MULTAS ISOLADAS E FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL CALCULADOS POR ESTIMATIVA" "Ao recompor a apuração do IRPJ e CSLL não abateu as diferenças negativas das positivas conforme já mencionado no item supra, pois, as aquisições supostamente de mercadorias sem nota fiscal deveriam ser consideradas como custo no respectivo período. Ainda, sobre o mesmo fato impôs multa de ofício e multa isolada. A empresa também não deixou de efetuar o pagamento de estimativa, porque, referente ao período em 31/12/2004 procedeu conforme previsto no artigo 221 do RIR/1999;

Mencionamos a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde prevalece o entendimento que para o mesmo fato, não há como ser aplicada multa de ofício conjuntamente com multa isolada.

A fiscalização arbitrariamente tenta impor ao contribuinte multa de ofício e multa isolada sobre o mesmo período de apuração, 12/2004. Ora, nos mês de dezembro/2004, a empresa optou por balancete de suspensão e redução, apurando o IRPJ e CSLL realmente devido correspondente ao ano de 2004.

A empresa Marcomar, não deseja protelar ou mesmo Impedir os andamentos processuais, porém, demonstra os fatos reais, considerando os erros da fiscalização na emissão do referido auto de infração que origina esse processo. **A nulidade** do referido auto de infração é imprescindível, pois, distorceu os fatos, precipitou-se em conclusões, apurou diferenças de tributos sobre eventos que não representam acréscimo patrimonial para a empresa e não considerou o verdadeiro sujeito passivo referente as operações com o armazém geral.

Desta forma, não existe estimativa apurada nesse período, mas sim, a opção efetuada pela empresa pela apuração anual em 31/12/2004. A identificação pela fiscalização de eventuais diferenças somente ajusta o valor apurado em 31/12/2004 do IRPJ e CSLL, não constituindo, portanto, outro fato gerador de tributo.

A fiscalização arbitrariamente tenta impor ao contribuinte multa de ofício e multa isolada sobre o mesmo período de apuração, 12/2004. Ora, nos mês de dezembro/2004, a empresa optou por balancete de suspensão e redução, apurando o IRPJ e CSLL realmente devido correspondente ao ano de 2004.

A empresa Marcomar, não deseja protelar ou mesmo Impedir os andamentos processuais, porém, demonstra os fatos reais, considerando os erros da fiscalização na emissão do referido auto de infração que origina esse processo. A nulidade do referido auto de infração é imprescindível, pois, distorceu os fatos, precipitou-se em conclusões, apurou diferenças de tributos sobre eventos que não representam acréscimo patrimonial para a empresa e não considerou o verdadeiro sujeito passivo referente as operações com o armazém geral.

Desta forma, não existe estimativa apurada nesse período, mas sim, a opção efetuada pela empresa pela apuração anual em 31/12/2004. A identificação pela fiscalização de eventuais diferenças somente ajusta o valor apurado em 31/12/2004 do IRPJ e CSLL, não constituindo, portanto, outro fato gerador de tributo.”

A 1ª TO da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF converteu o julgamento em diligência, págs. 2.016/2.036, 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 FILE 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.

Os documentos relativos a esta diligência se encontram às págs. 2.039/2.154 e às págs. 2.155/2.162 consta Informação Fiscal, relatando os procedimentos e concluindo:

De todo e exposto é de entendimento desta fiscalização que os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua defesa são de caráter meramente protelatórios e que não têm eficácia para cancelar/alterar o presente lançamento de ofício.

Cientificada em 13/03/2015, pág. 2.168, a Recorrente se manifestou às págs. 2.171/2.178, em 25/03/2015, tempestivamente.

Voto

Reitera que se trata de auto de infração lavrado com fundamento na diferença de estoque apurado pelo cruzamento de informações pelo SINTEGRA, sem considerar a devida auditoria de produção, sem considerar ainda a (i) transferência de mercadorias para o armazém geral, (ii) processo de industrialização (filetamento) e (iii) perda do processo produtivo.

Que foi obrigado a pedir dilação do exíguo prazo de 10 dias para entrega dos livros Registro de Produção e Registro de IPI; que o fiscal não realizou a auditoria de produção perquirida e descumpriu a determinação do CARF; que os valores exonerados em 1ª instância se referem apenas à documentação que demonstra a existência de "ordem de produção" formalizada, porém não faz sentido retirar do cálculo as diferenças mínimas que se referem ao mesmo fundamento defendido (processo produtivo); que diligência deixou de cumprir a determinação na diligência, sobre as diferenças por conta da remessa para armazenagem, que não são vendas - desconsiderou as inconsistências na apuração e manteve a composição de entradas e saídas pelo Sintegra, sem considerar a existência de dois estabelecimentos, armazém geral e empresa, o que gerou distorções; e aponta que, em relação a 2004, a fiscalização apontou a diferença de 360.668,699 kg de Filé de Salmão, ao considerar o total de entradas e saídas pelo Sintegra, mas que a composição das entradas e saídas, sem as distorções das notas de armazenagem resulta no demonstrativo consolidado:

Filé de Salmão	ARMAZÉM GERAL	ESTABELECIMENTO	CONSOLIDADO
EI	86.235,94	-	86.235,94
ENTRADAS	1.048.563,95	1.727.858,84	2.776.422,79
SAÍDAS	-827.445,00	-1.816.398,10	-2.643.843,10
EF	-360.139,98		-360.139,98
	-52.785,09	-88.539,26	-141.324,35

Que considerando as entradas e saídas supra, o Salmão Inteiro foi filetado e se transformou em Filé de Salmão, sendo apurada uma diferença de apenas 46.850,75 kg, que corresponde a uma perda razoável (menos que 30%), conforme a seguir:

Composição do Estoque	Estoque Inicial (A)	Compras (B)	Vendas (C)	Estoque apurado (A+B-C)	Estoque Final Inventário	Diferença
Filé de Salmão	86.235,94	900.413,84	767.834,15	218.815,63	360.139,98	-141.324,35
C/P Tipo ABC						
Composição do Estoque Consolidado						

Produto	Estoque Inicial (A)	Compras (B)	Vendas (C)	Estoque Apurado (A+B C)	Estoque Final Inventário	Diferença
Salmão Inteiro Fresco	17.720,59	1.488.029,45	1.288.213,47	217.536,57	29.361,47	188.175,10
Filé de Salmão	86.235,94	900.413,84	767.834,15	218.815,63	360.139,98	-141.324,35
C/P Tipo ABC						
Diferença Consolidada						46.850,75

Diz que tal informação coincide com o MAPA, que descreve insumos e processos (registrado para obter SIF) e laudo técnico para obter autorização do Ministério da Agricultura, especialmente em relação ao rendimento médio do produto.

Sobre embalagens necessárias para a venda do Salmão Filetado, aponta existirem embalagens para 136.655 kg de pescado em filé para 2004, destacando que as

compras sem produção utilizam-se da mesma embalagem que foram importadas (ex. o salmão inteiro fresco que não é transformado em filé é comercializado com a mesma embalagem em que foi adquirido).

Assim, considerando a diferença de salmão inteiro (188.175,10) para filé de salmão (141.324,35) e as perdas razoáveis (30%), podemos observar que a diferença se aproxima das embalagens utilizadas no período (corresponde a 136.655 kg), conforme planilha anexa. Isso elimina o argumento fiscal de falta de comprovação de material de embalagem para 360 ou 424 mil kg de Filé de Salmão, porque a diferença de estoque apurada pelo fiscal está incorreta.

Reitera os argumentos e requerimentos do recurso voluntário.

Em 03/08/2017, apresentou Petição, para a juntada de Laudos Técnicos: págs. 2.222/2.267, docs 2 e 3 - Laudos Técnicos, Instituto da Pesca.

Em 05/04/2018, apresentou arquivos não pagináveis contendo registros do Sintegra e tabelas resumindo os dados.

2 Voto

Da extensa lista de produtos em relação aos quais foram apuradas as diferenças, destacou-se a seguir o Salmão, em várias modalidades:

kg	EI	E	S	EF	Inventário	Diferença	Interpretação
Salmão inteiro fresco	17.720,589	2.828.991,830	2.763.585,280	83.127,139	29.361,467	53.765,672	(1)
Filé de salmão C/P, tipo A/B/C	86.235,940	1.727.448,840	1.814.213,500	-528,720	360.139,979	-360.668,699	(2)
Filé de salmão C/P, congelado	0,000	285.033,660	285.343,700	-310,040	0,000	-310,040	"
Filé de salmão defumado, inteiro	0,000	438,030	1.121,300	-683,270	368,160	-1.051,430	"
Filé de salmão defumado, fatiado	1.237,427	9.933,690	24.543,080	-13.371,963	22,641	-13.394,604	"
Salmão inteiro congelado	0,000	111.785,100	112.574,930	-789,830	222,124	-1.011,954	"
Salmão Cong HG	0,000	7.046,270	11.102,470	-4.056,200	891,469	-4.947,669	"
Filé de salmão S/P	8.805,755	42.026,820	44.680,000	6.152,575	1.373,557	4.779,018	(1)
Outros (merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)							
Interpretação: (1) Faltam no estoque, "desapareceram" (2) Sobram no estoque, "apareceram"							

Os valores dessas diferenças de estoque, autuadas foram:

Produto/mercadoria	Valor unitário R\$	Valor total (R\$)
Salmão inteiro fresco	8,50	457.008,21
Filé de salmão C/P, tipo A/B/C	10,55	3.805.054,77
Filé de salmão C/P, congelado	14,89	4.616,50
Filé de salmão defumado, inteiro	21,46	22.563,69
Filé de salmão defumado, fatiado	28,22	377.995,72

Salmão inteiro congelado	6,33	6.405,67
Salmão Cong HG	5,58	27.607,99
Filé de salmão S/P	10,55	50.418,64
Outros (merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)		1.187.303,41
Total		5.938.974,61

Colocando-se as participações percentuais de cada tipo de produto, verifica-se que os de Salmão, inteiro ou filetado, excluindo-se o defumado, representam 73,3% do valor, das diferenças apuradas (e se incluído, 80%):

Descrição do produto	Diferença de estoque apurada (kg)	Valor total -(R\$)	%	% acumulado
Filé de salmão C/P, tipo A/B/C	-360.668,699	3.805.054,77	64,1%	64,1%
Salmão inteiro fresco	53.765,672	457.008,21	7,7%	71,8%
<i>Filé de salmão defumado, fatiado</i>	<i>-13.394,604</i>	<i>377.995,72</i>	<i>6,4%</i>	<i>78,1%</i>
Filé de salmão S/P	4.779,018	50.418,64	0,8%	79,0%
Salmão Cong HG	-4.947,669	27.607,99	0,5%	79,4%
<i>Filé de salmão defumado, inteiro</i>	<i>-1.051,430</i>	<i>22.563,69</i>	<i>0,4%</i>	<i>79,8%</i>
Salmão inteiro congelado	-1.011,954	6.405,67	0,1%	79,9%
Filé de salmão C/P, congelado	-310,040	4.616,50	0,1%	80,0%
Outros (merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)		1.187.303,41	20,0%	100,0%
Total		5.938.974,606	100,0%	

A Recorrente centra seus argumentos nos dois produtos de maior valor na atuação e que perfazem 71,8% do valor das diferenças.

Um dos argumentos é que os produtos que Sobram no Estoque ou "apareceram" no inventário físico, que são os Filé de Salmão se originaram de processo produtivo interno de filetagem, a partir de Salmão Inteiro que Falta no Estoque ou "desapareceu", ao se fazer a contagem física ou inventário.

Por isso, é interessante confrontar o total das variações de estoque, em kg desses **dois grupos de produto**.

2.1 A AUTUAÇÃO.

O Autuante obteve os dados de Entradas e Saídas, a partir do sistema Sintegra.

A contestação da Recorrente está centrada nos produtos da autuação:

Produto (*)	Est Inic	Entradas	Saídas	Est Final	Estoque apontado no Inventário	Diferença
Filé salmão C/P tipo A/B/C	86.235,940	1.727.448,840	1.814.213,500	(528,720)	360.139,979	(360.668,699)
Salmão inteiro fresco	17.720,589	2.828.991,830	2.763.585,280	83.127,139	29.361,467	53.765,672
(*) Cabe esclarecer que cada um destes é o total de uma categoria de produtos						

A tabela supra evidencia que o estoque final de salmão inteiro real inventariado, que deveria ser 83.127,139 kg, foi de 29.361,467 kg, isto é, "desapareceram" 53.765,672 kg; o estoque final de Filé de Salmão C/P tipo A/B/C, seria negativo (528,720)kg; no entanto o inventário físico apontou que "apareceram" 360.668,699 kg, tendo sido objeto da autuação.

A Recorrente destacou que o Sintegra contém a totalidade das operações realizadas a qualquer título com mercadorias e serviços desde que previstos pela legislação estadual; isto significa que o contribuinte tem por obrigação informar as operações realizadas sob quaisquer CFOP sejam elas internas (dentro do estado de São Paulo), interestaduais, entradas, saídas, com exterior, transferências, devoluções, compras, vendas, remessas para armazenagem, conserto, demonstração, etc; porém, não estão inclusos nesse registro operações internas realizadas pela empresa, como requisições e transferências realizadas dentro do estabelecimento da empresa.

E argumenta que o registro 54 (Sintegra) inclui remessas para armazenagem (cód CFOP 5.905) e que a Recorrente aluga Armazém Geral (AG), e as operações com o AG, tanto entradas como saídas integram os dados do Sintegra, e que por isso, a fiscalização teria se equivocado, pois interpretou que eram diferenças de estoque, o estoque que, na verdade, estava em poder de terceiros (no AG) e apresentou o doc. 05, intitulado "Apuração de diferenças de estoque não computando as remessas para armazenagem CFOP 5.905" págs. 801/805, no qual argumenta que as entradas e saídas, de fato, da empresa foram, pág. 803, primeira linha:

Produto (em kg)	Est Inic	Entradas Sintegra	Saídas efetivas (*)	Est Final Apurado	Estoque apontado no Inventário	Diferença
Filé salmão C/P (A/B/C)	86.235,940	903.703,84	767.646,95	222.292,83	360.139,979	(137.847,15)
(*) 1.816.177,100 kg de Saída no Sintegra (-) 1.048.530,150 de Saída cód CFOP 5905 (remessas para AG), resulta no total de saída efetiva da empresa de 767.646,95 kg Alega que 222 mil kg, resultantes de (360.668,70 - 137.847,15) foi apurado errado como omissão de compras, sendo que estava estocada no AG.						

A seguir, complementarmente, se reproduz de forma integral, a mesma linha do doc 5, pág. 803:

Produto	Est Inic	Entradas Sintegra	Saídas Sintegra (a)	Saídas CFOP 5.905 (b)	Saídas EFETIVAS (a) - (b)	Est Final Apurado	Estoque apontado no Inventário	Diferença
Filé salmão C/P tipo A/B/C	86.235,940	903.703,84	1.816.177,100	1.048.530,150	767.646,95	222.292,83	360.139,979	(137.847,15)
CFOP 5905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral								

E se reproduz a apuração fiscal relativa a este grupo de produtos:

kg	EI	E	S	EF	Inventário	Diferença	Interpretação
Filé de salmão C/P, tipo A/B/C	86.235,940	1.727.448,840	1.814.213,500	-528,720	360.139,979	-360.668,699	(2)

Eis que, se a empresa alugou os serviços de AG onde mantém seus estoques (alega que a empresa são apenas duas salas, sem espaço para as mercadorias) e estando registrados no Sintegra as saídas da empresa para o AG e as entradas provenientes do AG, e se os estoques inventariados devem se referir à totalidade das mercadorias de propriedade da empresa, incluídas as que estão no AG, então, seja considerando as entradas e saídas e os estoques inicial e final de modo segregado, ou não, o resultado é o mesmo.

Por exemplo:

localização física	Est Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
AG	100	1000+ 300 =1.300	400+ 400 =800	600
Empresa	5	5+ 400 =405	1+ 300 =301	109
Total	105	1.705	1101	709

Cite-se mais um exemplo:

- a empresa: compra 1.000, envia ao AG 800, vende 500, retornam do AG 300, saldo final 0 (zero)
- AG: recebe 800, devolve 300, saldo final 500.

localização física	Est Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
AG	0	800	300	500
Empresa	0	1000+ 300	500+ 800	0
Total	0	2.100	1.600	500

No presente caso, o Autuante teria considerado como entradas **300**+1000 e como saídas 500+**800**, o que resultaria em estoque final de (0+1.300-1.300=0).

O patrono da Recorrente reapresentou, por ocasião da defesa oral, o quadro da pág. 803, já reproduzido, destacando a forma como o Autuante utilizou os dados do Sintegra e onde a diferença de estoque de Filé de Salmão se reduz a (360.139,79-224.256,430=)135.883,5 kg:

				Estoque final calculado (Est In+ Compras - Vendas)	Estoque Final (Inventário físico)
Estoque inicial kg	Entradas - kg		Saídas - kg		
	Entradas				
	Entradas AG	Compras	Saída para AG	Vendas	
	86.235,940	823.745,000	903.703,840	1.048.530,150	765.683,350
				224.256,430	360.139,979
Dados utilizados pelo Autuante ->	1.727.448,840		1.814.213,500		

Aplicando a estes dados o raciocínio do exemplo dado pela relatora, verifica-se que:

kg	Estoque Inicial (Inventário físico)	Entradas	Saídas	Estoque final calculado	Estoque Final (Inventário físico)	Diferença
AG		1.048.530,150	823.745,000			
Empresa (*)		1.727.448,840	1.814.213,500			
Total	86.235,940	2.775.978,990	2.637.958,500	224.256,430	360.139,979	-135.883,549
(*) Entradas: 823.745,00 recebidos do AG+903.703,840 de entradas de compras=1.727.448,840						
Saídas: 1.048.530,150 remetidos para o AG+saídas por vendas = 1.814.213,500						

No qual a diferença se reduz a 135.883,5 kg, o que confirma a alegação da Recorrente.

Quanto a esta diferença ainda restante, a Recorrente justifica que teria origem em filetagem de outra mercadoria que é o salmão inteiro:

Diferenças de estoque: particularidades do processo produtivo não consideradas: modificação de códigos internos decorrente de beneficiamento de produtos: salmão interno fresco para Filé inteiro congelado;

1. e, considerando somente as **compras** e **vendas** (anexou planilhas Sintegra em 05/04/2018)), da mercadoria Filé de Salmão e da mercadoria Salmão inteiro, apura diferenças de estoque em relação ao inventário de:
 - a. 188.175,1 kg de Salmão inteiro fresco a menos no estoque inventariado
 - b. 135.883,55 kg de Filé de Salmão tipo ABC a maior no estoque inventariado;
 - c. e justifica que a diferença entre ambos de 52.291,55 kg decorre de processo de filetagem do salmão inteiro, em que a perda foi de $(52.291,55/188.175,1) = 27,7\%$; assim, os kg de salmão fresco faltantes do estoque, segundo os dados de **compras** e **vendas**, conforme planilhas que anexou em 05/04/2018 que apresenta, teriam sido transformados nos kg a maior de filés inventariados fisicamente;
 - d. não justifica por que não foi registrado no controle de estoques, a transformação de uma mercadoria na outra; cabendo destacar que, na resposta à diligência determinada pela DRJ, a resposta foi, pág. 1.004, depois de, de forma análoga, computar compras e vendas de salmão inteiro congelado e salmão inteiro fresco:

Haveria a possibilidade de os 352.036,840 quilos de salmão inteiro fresco terem sido filetados, porém, conforme planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 818/932) e analisadas no tópico seguinte, somente 18.011,46 quilos de salmão inteiro fresco teriam sido filetados (ver fls. 819, nº de controle 30 a 36)

No quadro da pág. 803, a Recorrente calculou o Estoque Final de 224.256,430kg de Filé de Salmão, não tendo sido considerada a movimentação no AG; se do AG saíram 823.745,000 kg (entradas provenientes do AG que não seriam compras) e ingressaram neste 1.048.530,150kg (saídas para AG), então o estoque de 224.785,15 kg se situa no AG e a diferença em relação ao inventário se reduziria aos 135.883,549 kg.

A Recorrente não explicou o porquê da defasagem entre as quantidades de compras e remessas ao AG e entre as quantidades de vendas e de saídas do AG, uma vez que assevera que todo o estoque se encontra fisicamente no AG (a empresa são algumas salas de escritórios); esta explicação foi oferecida verbalmente, por ocasião da sustentação oral, de que as mercadorias dão saída do AG e são carregadas em caminhões frigoríficos, para a realização das entregas, e quando tal entrega não se concretiza, dão entrada novamente no AG.

2.2 LAUDOS TÉCNICOS APRESENTADOS EM 02/08/2017

Às págs. 2.248/2.256, Laudo Técnico, datado de 02/08/2017, emitido por Pesquisadora Científica do Centro APTA do Pescado Marinho, Santos /SP, referente a "Rendimento do processo de filetagem de salmão-do-atlântico (*Salmo Salar* L.) fresco

eviscerado", estudo realizado na Unidade de Processamento de Peixes da Marcomar (não indica endereço), em 23-24/02/2017; atesta que o rendimento do processo de filetagem corresponde aos descritos na literatura científica; as médias apuradas por amostragem, na Marcomar, foram: 71,45% de rendimento total durante a filetagem e congelamento, **com perdas totais de 28,55%.**

Às págs. 2.260/2.266, Laudo Técnico, datado de 02/08/2017, emitido por Pesquisador Científico, Diretor do Centro de Aquicultura, São Paulo, referente a "Deglaciamento de salmão-do-atlântico (*Salmo salar* L.)", realizado em 15/03/2017 na Unidade Laboratorial do Instituto de Pesca, Santos/SP; relata a análise de determinação da quantidade da água de cobertura/glaciamento, expressa em porcentagem em relação ao peso da amostra de filés com pele congelados e glaciados de salmão-do-atlântico (*Salmo salar* L.), utilizando a metodologia CODEX STAN, 190,1995; atesta que a média de quantidade de água de cobertura/glaciamento é de **2,91%** com desvio padrão de 1,07%.

Estes laudos corroboram a argumentação de que o excedente de Salmão inteiro, foi transformado em Filés de Salmão com perda aproximada de 30%.

Assim, cabe concluir que há necessidade de se refazer a apuração, considerando as transações dos estoques entre a empresa e o AG, tal como nos exemplos citados pela relatora, a fim de se revisarem as diferenças de estoques apuradas.

Considerar/verificar as planilhas Sintegra (arquivos não-pagináveis) anexadas em 05/04/2018, com os respectivos resumos.

3 Conclusão

Voto por propor diligência a fim de se revisarem os cálculos relativos aos estoque dos grupos de produtos cuja síntese está na tabela:

Descrição do produto	Diferença de estoque apurada (kg)	Valor total -(R\$	%	% acumulado
Filé de salmão C/P, tipo A/B/C	-360.668,699	3.805.054,77	64,1%	64,1%
Salmão inteiro fresco	53.765,672	457.008,21	7,7%	71,8%
<i>Filé de salmão defumado, fatiado</i>	<i>-13.394,604</i>	<i>377.995,72</i>	<i>6,4%</i>	<i>78,1%</i>
Filé de salmão S/P	4.779,018	50.418,64	0,8%	79,0%
Salmão Cong HG	-4.947,669	27.607,99	0,5%	79,4%
<i>Filé de salmão defumado, inteiro</i>	<i>-1.051,430</i>	<i>22.563,69</i>	<i>0,4%</i>	<i>79,8%</i>
Salmão inteiro congelado	-1.011,954	6.405,67	0,1%	79,9%
Filé de salmão C/P, congelado	-310,040	4.616,50	0,1%	80,0%
Outros (merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)		1.187.303,41	20,0%	100,0%
Total		5.938.974,606	100,0%	

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los