



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.005788/2009-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.799 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2021  
**Recorrente** MARCOMAR COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Tendo o contribuinte logrado êxito em justificar parte da diferença de estoque, haja vista a realização de filetagem do salmão e a existência de mercadoria depositada nos Armazéns Gerais, há de se reduzir a base de cálculo apurada como omissão de receita.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N. 105.

Afastam-se as multas isoladas lançadas nos presentes autos, em decorrência da aplicação da Súmula CARF n. 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, diminuindo o montante lançado a título de receita omitida de R\$ 5.938.974,61 para R\$ 1.676.911,62 e exonerando-se a tributação referente a multas isoladas. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator) e Rafael Taranto Malheiros, que davam provimento parcial em menor extensão, nos termos do voto vencido do relator. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

(documento assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA – Relator

(documento assinado digitalmente)

GIOVANA PEREIRA DE PAIVA LEITE - Redatora do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Trata o processo de autos de infração (e-fls. 623/651), que exigem R\$ 1.480.641,55 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, devido à infração 001 Omissão de Receitas caracterizadas por diferenças apuradas no estoque de mercadorias, 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 (e-fls. 610/622).

Cientificado, o contribuinte interpôs impugnação tempestiva. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS requereu a diligência (e-fls. 985/1.060) a DRF/em Porto Alegre/RS. A DRJ/POA proferiu o Acórdão n.º 1032.537, de 30 de junho de 2011 (e-fls. 1.063/1.087), em que considerou procedente em parte a impugnação.

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

Em 04/02/2012, 03/04/2012 e 01/05/2012 e 04/05/2012 (e-fls. 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 (e-fls. 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.

Por bem resumir o litígio, peço vênias para reproduzir, em parte, os relatórios das duas resoluções do CARF (n.º 1202000.232 e n.º 1201000.413, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, e-fls. 2016 e 2349 ):

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 vênias 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 de 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)	<b>4.779,018</b>
Em reais (4.779,018 x 10,55)	<b>50.418,64</b>

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 apuradas 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.

Filé de salmão:

- 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 registradas 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 filetado 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 filetados, porém conforme planilhas apresentadas pelo Contribuinte (fls. 818 a 932) e analisadas no tópico seguinte, 18.011,46 kg desse produto teriam sido filetados (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

Informação Fiscal	Contribuinte
<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 "1", 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

Informação Fiscal	Contribuinte
<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

Informação Fiscal	Contribuinte
<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:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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.

A 1ª TO da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF converteu o julgamento em diligência (e-fls. 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.

A Unidade de origem concluiu, em Informação Fiscal (e-fls. 2.039/2.154 e 2.155/2.162):

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, a Recorrente manifestou-se (e-fls. 2.171/2.178) reiterando 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. Reitera os argumentos e requerimentos do recurso voluntário. Em 03/08/2017, apresentou Petição, para a juntada de Laudos Técnicos (e-fls. 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.

A 1ª TO da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF converteu o julgamento novamente em segunda diligência (e-fls. 2349 e ss ). Asseverou a Turma:

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:

(...)

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.

Depois de afirmar que os laudos apresentados pela Recorrente corroboram a argumentação de que o excedente de Salmão inteiro, foi transformado em Filés de Salmão com perda aproximada de 30%, conclui a Resolução haver 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 (tabela e-fls. 2.361).

A Unidade de origem concluiu, em resposta à segunda diligência (e-fls. 2.369 e ss):

Será considerado a transformação de salmão fresco em salmão filetado, conforme apontado pelo contribuinte e também será considerada a perda nesta transformação no percentual médio da tabela informado pelo contribuinte.

(...)

**Após a revisão dos cálculos, reproduzimos abaixo a tabela com as alterações efetuadas nos produtos (Filé de Salmão C/P, tipo A/B/C e Salmão inteiro fresco):**

Descrição do Produto	Diferença de Estoque apurada (kg)	Valor Total Autuado - R\$	%	% acumulado	Valor Total Alterado - R\$
Filé de Salmão C/P, tipo A/B/C (*)	-360.668,699	3.805.054,77	64,1%	64,1%	2.386.599,90
Salmão inteiro fresco (*)	53.765,672	457.008,21	7,7%	71,8%	1.142.479,22
Filé de salmão defumado fatiado	-13.394,604	377.995,72	6,4%	78,1%	377.995,72
Filé de salmão S/P	4.779,018	50.418,64	0,8%	79,0%	50.418,64
Salmão Cong HG	-4.947,669	27.607,99	0,5%	79,4%	27.607,99
Filé de salmão defumado, inteiro	-1.051,430	22.563,69	0,4%	79,8%	22.563,69
Salmão inteiro congelado	-1.011,954	6.405,67	0,1%	79,9%	6.405,67
Filé de salmão C/P, congelado	-310,040	4.616,50	0,1%	80,0%	4.616,50
Outros(merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)		1.187.303,41	20,0%	100,0%	1.187.303,41
Total		5.938.974,61	100,0%		5.205.990,75

Diante do anteriormente exposto, e conforme Tabela de Descrição dos Produtos reproduzida na página anterior, considerando as perdas e o processo de transformação do salmão fresco para o salmão filetado, a soma das omissões de receita do salmão fresco e do salmão filetado sofreu redução de R\$ 732.983,86 em relação a soma das omissões lançadas na autuação.

Assim, como não houve alteração nas omissões dos outros produtos, a omissão total na autuação no valor de R\$ 5.938.974,61, depois de considerada a diferença de R\$ 732.983,86, passou a ser de R\$ 5.205.990,75.

OMISSÃO NA AUTUAÇÃO	OMISSÃO EXONERADA	OMISSÃO MANTIDA
R\$ 5.938.974,61	R\$ 732.983,86	R\$ 5.205.990,75

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Trata-se de empresa que contratou que exerceria atividade comercial e assim registrou o contrato social na Junta Comercial (e-fl. 150). Também fez o registro na Receita Federal da CNAE 51.35-7/00 - Comércio atacadista de pescados e frutos do mar (e-fl. 158). Ou seja, não há a previsão do exercício da atividade industrial.

Sua DIPJ Exercício 2005, ano calendário 2004 traz valor zero para todos os custos que compõe a rubrica CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS. Somente declina valores na rubrica COMPRAS DE MERCADORIAS (Ficha 4A, e-fl. 160 e fl. 230).

Mesmo quando intimado, já no curso do processo administrativo a apresentar (eventuais) livros Registro de Produção e Registro de IPI, não os apresentou (e-fls. 2156). Adicione-se que a Recorrente afirma, já em Recurso Voluntário (e-fls. 1.884/1.904) que exerce suas atividades em duas salas comerciais e uma Câmara Fria que funcionaria como Armazém Geral, todos alugados. Não há notícia de instalações industriais.

Ou seja, trata-se de empresa que explora a atividade comercial de produtos comprados e que não tem efetivamente (conforme constatado no TVF) controle permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, das mercadorias para revenda, tendo-se contatado as diferenças de estoques não justificadas contabilmente. Desta forma, a auditoria de estoques só poderia ser efetivada através do levantamento fiscal em espécie (arts. 286 e 291, I do RIR/99).

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](#)).

Concordo com o procedimento da fiscalização que 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. 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 2005 (estoque inicial) e 2004 (estoque final), mas o estoque final de acordo com a operação acima citada diferia da contagem física (Livro de Inventário), evidenciando-se a omissão de receitas.

A SEFAZ/SP solicita, em notificação, a entrega mensal de arquivos SINTEGRA, isto é, o contribuinte paulista notificado passa a ter a obrigação permanente (todos os meses) de entregar o arquivo para a SEFAZ/SP (<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/pfe/Paginas/Sintegra---Saiba-Mais.aspx>):

A SEFAZ/SP solicita, na notificação, arquivo contendo a totalidade das operações realizadas a qualquer título com mercadorias e serviços; isto significa que o contribuinte paulista notificado deve 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, etc. Todos estes dados devem estar informados num único arquivo, exceto se o volume de dados impedir a geração/validação do mesmo, hipótese em que o Sintegra SP deve ser contatado no endereço <http://www.fazenda.sp.gov.br/email/default2.asp>

A Segunda Resolução CARF (e-fl. 2351) entendeu que havia a necessidade de revisar os valores de estoque, considerando estoque os valores de remessa para o Armazém Geral, segundo os arquivos Sintegra.

Entendeu-se a essa segunda Resolução do CARF (e-fl. 2351), que “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.”

Em resposta à segunda resolução do CARF, a Unidade de Origem refez a apuração das diferenças de estoque, considerando as transações dos estoques entre a empresa e o AG, tal como nos exemplos citados naquela Resolução, a fim de se revisarem as diferenças de estoques apuradas, e apresentou o seguinte quadro final de diferenças (e-fl. 2373):

Descrição do Produto	Diferença de Estoque apurada (kg)	Valor Total Autuado - R\$	%	% acumulado	Valor Total Alterado - R\$
Filé de Salmão C/P, tipo A/B/C (*)	-360.668,699	3.805.054,77	64,1%	64,1%	2.386.599,90
Salmão inteiro fresco (*)	53.765,672	457.008,21	7,7%	71,8%	1.142.479,22
Filé de salmão defumado fatiado	-13.394,604	377.995,72	6,4%	78,1%	377.995,72
Filé de salmão S/P	4.779,018	50.418,64	0,8%	79,0%	50.418,64
Salmão Cong HG	-4.947,669	27.607,99	0,5%	79,4%	27.607,99
Filé de salmão defumado, inteiro	-1.051,430	22.563,69	0,4%	79,8%	22.563,69
Salmão inteiro congelado	-1.011,954	6.405,67	0,1%	79,9%	6.405,67
Filé de salmão C/P, congelado	-310,040	4.616,50	0,1%	80,0%	4.616,50
Outros(merlusa, bagre, cação, kani kama, lula, pescada, etc)		1.187.303,41	20,0%	100,0%	1.187.303,41
Total		5.938.974,61	100,0%		5.205.990,75

Adoto, em parte, como razão de decidir os argumentos expostos pela relatora vencida na primeira diligência (e-fls. 2016 e ss) a seguir transcritos, que parte do valor para a omissão de receitas por diferença de estoque no valor autuado (R\$ 5.938.974,61), e não do valor resultante das exclusões requeridas pela segunda diligência (R\$ 5.205.990,75).

Isto porque considero como estoque somente o contabilizado no Livro de Inventário. Se a empresa funcionava em 2004 em duas salas e um armazém alugados, aonde mais estocaria mercadorias?. Relembro que já havia sido excluído pelo próprio Recorrente, os efeitos de eventuais estoques existentes no Armazém Geral, quando a então fiscalizada retificou os arquivos Sintegra para fazer refletir as devoluções fictas deste “estoque em poder de terceiro”.

Observo que tanto em um caso (Resultado da segunda diligência) quanto noutro (valores da autuação) as diferenças permanecem, mas sob patamares diversos (R\$ 5.205.990,75 e R\$ 5.938.974,61).

Mas, a seguir faço ressalva para divergir e aceitar o cômputo de perdas em eventual processamento de sobra de salmão fresco inteiro para filé de salmão congelado (como requerido em recurso voluntário), e acatar, em parte, os cálculos trazidos pela Unidade de Origem quando da resposta à segunda diligência (e-fls. 2369):

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 Anhembi 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).*

*§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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 Iudicibus, 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 considera-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.

Desta forma, os dois primeiros itens abaixo (descrição dos produtos que segundo o lançamento de ofício apresentaram diferença de estoque, e-fl. 2369) devem ser alterados.

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%
Filé de salmão defumado fatiado	-13.394,604	377.995,72	6,4%	78,1%
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%
Filé de salmão defumado, inteiro	-1.051,430	22.563,69	0,4%	79,8%
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%	

Considero crível a alegação da Recorrente quanto ao processamento por vencimento de validade do salmão fresco inteiro, e aceito o cômputo de perdas em eventual processamento de sobra de salmão fresco inteiro para filé de salmão congelado, baseado nos laudos apresentado (28,55% de perdas), para acatar, em parte, os cálculos trazidos pela Unidade de Origem quando da resposta à segunda diligência (e-fls. 2349). Desta forma, partindo dos valores lançados, e considerando que a DRJ já exonerou em parte a autuação, diminuindo o saldo de salmão inteiro fresco de 53.765,672 kg para 39.718,18 kg; e diminuindo a diferença de filé de salmão congelado de 360.668,67 kg para 347.443,699 kg, e considerando a conversão da diferença de estoque de salmão inteiro fresco (39.718,18 kg) em filé de salmão congelado, teríamos o seguinte novo excedente neste quesito:

$39.718,18 \text{ kg} * 71,45\% = 28.378,64 \text{ kg}$  (de filé de salmão congelado).

$347.443,699 \text{ kg} - 28.378,64 \text{ kg} = 319.065,059 \text{ kg}$  (de filé de salmão congelado).

Ou seja, o novo valor de diferença de estoque para os dois produtos seria:

Salmão inteiro fresco = 0,00 kg, que equivale a uma omissão de receitas de R\$ 0,00

Filé de salmão congelado = 319.065,059 kg, que equivale a uma omissão de receitas de R\$ 3.366.136,37.

Permanecendo constantes os demais itens da tabela acima. Assim, o valor total de omissão de receita cairia de R\$ 5.938.974,61 para R\$ 5.182.571,75 (uma diminuição de R\$ 756.402,86).

A respeito da cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e da multa de ofício, para o ano calendário 2004, trata-se de matéria sumulada neste CARF

Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos eles (sete, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos *anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007*.

Como os períodos abrangidos pelo lançamento que persiste nestes autos para a cobrança de multas isoladas por falta de pagamento de estimativas referem-se ao ano calendário 2004, tal lançamento não deve prevalecer.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, diminuindo a receita omitida de R\$ 5.938.974,61 para R\$ 5.182.571,75, e exonerando a tributação referente a multas isoladas.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

## Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Redatora designada.

Em que pese o voto do I. Relator, este Colegiado, por maioria, entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso em maior extensão, pelas razões abaixo.

A Autoridade fiscal não aceitou a argumentação de filetamento do salmão, uma vez que o contribuinte já importava o salmão inteiro e também em filé. Entendeu-se que tal premissa se mostrava improcedente, pois ainda que o contribuinte importasse o filé, isto não o impedia de “filetar” o salmão inteiro importado. Este também foi o entendimento do I. Conselheiro relator.

Vide o seguinte trecho do TVF fl. 616:

*Assim fica evidente que as entradas relativas a salmão inteiro congelado, salmão sem cabeça (HG) congelado e filé de salmão, acima relacionadas, foram realizadas através de importação daqueles produtos, e não simples transferência de códigos após beneficiamento, conforme alega o contribuinte.*

*Além disso, para comprovar as justificativas apresentadas, o contribuinte anexou planilhas, sem juntar qualquer outro documento para amparar os números apresentados nas mesmas. O contribuinte também apresenta diversas alegações, todas porém sem qualquer documentação que as ampare.*

A Recorrente também argumentou que o estoque que existiria no Armazém Geral não foi considerado nos cálculos da Fiscalização, que teria desprezado esses valores em razão da transferência de códigos. É justamente neste ponto que o Colegiado decidiu dar provimento em maior extensão.

A Autoridade Fiscal refutou o argumento da existência de estoque nos Armazéns, pois a Recorrente teria apresentado apenas planilhas, sem juntar qualquer outro documento para amparar os números apresentados nas mesmas.

O processo foi convertido em diligência 3 vezes. A última diligência solicitou que fosse refeita a apuração considerando o filetamento do salmão inteiro, bem como, as transações realizadas com o AG, tal como citado nos exemplos da Recorrente. Vide trecho da Resolução (fl. 2361):

(...)

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.

A Fiscalização tributou “compras omitidas” de filé de salmão, ao mesmo tempo em que tributou “excesso” de salmão inteiro. Mas considerando o procedimento de filetagem e as perdas do processo, bem como o estoque existente no AG, grande parte da diferença que deu ensejo à autuação resta justificada.

A diligência refez os cálculos e considerou o filetagem do salmão, indicou o estoque no AG, mas findou por não considerá-lo no recálculo.

Isto porque como se vê nos quadros seguintes, extraídos do Relatório de Diligência (fls. 2369-2374), foi apurado o novo estoque da matriz com o filetagem, resultando numa diferença de estoque de **226.218** kg, que corresponde justamente ao estoque do AG (**224.785** kg). Ou seja, a diferença de estoque encontrada na matriz estava localizada no AG:

a.1) TRANSFORMAÇÃO DE SALMAO FRESCO EM SALMAO FILETADO

Salmão Inteiro Fresco	188.175
Perda no Processo de transformação. (28,55%)	53.724
<b>Filé de Salmão (Salmão Filetado)</b>	<b>134.451</b>

a.2) LEVANTAMENTO DE ESTOQUE NA MATRIZ

EI – ESTOQUE INICIAL	86.236
COMPRAS (Entrada)	903.703
ENTRADA VINDO DO ARMAZÉM (Entrada) 1906 Retorno mercadoria remetida para depósito	823.745
<b>Transformação Salmão Fresco em Salmão Filetado (Entrada)</b>	<b>134.451</b>
VENDA (Saída)	765.683
SAÍDA PARA O ARMAZÉM 5905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral	1.048.530
EF CALCULADO – Estoque Final Calculado	133.922
EF INVENTÁRIO – Estoque Final Inventário	360.140
<b>Diferença de Estoque Final Apurado MATRIZ</b>	<b>(226.218)</b>

## a.3) LEVANTAMENTO DE ESTOQUE NO ARMAZÉM

EI – ESTOQUE INICIAL	-----
ENTRADA DA MATRIZ 5905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral	1.048.530
SAÍDA PARA MATRIZ 1906 Retorno mercadoria remetida para o depósito	823.745
EF CALCULADO – Estoque Final Calculado	224.785
EF INVENTÁRIO – Estoque Final Inventário	224.785
<b>Diferença de Estoque Final Apurado ARMAZEM</b>	<b>0</b>

Observação.: Foi considerado estoque final inventariado igual ao estoque final calculado porque esta situação não gera nem omissão de receita compras e nem omissão de receitas vendas.

Se considerássemos o estoque existente no AG, que também é de propriedade da Recorrente, a diferença seria de apenas 1.433kg (226.218-224.785), ou seja, apenas 0,39% da diferença originalmente apurada (1.433/360.668,69).

Dessa forma, considera-se justificada a diferença negativa de estoque no montante de 360.668,9kg, que ensejou uma omissão de receita de **R\$ 3.805.054,77**. Também considera-se justificada, em razão do filetagem do salmão inteiro, a diferença a maior inicialmente identificada de 53.765,67kg, que ensejou uma omissão de receitas no montante de **R\$ 457.008,21**, constantes da tabela abaixo:

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%
Filé de salmão defumado fatiado	-13.394,604	377.995,72	6,4%	78,1%
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%
Filé de salmão defumado, inteiro	-1.051,430	22.563,69	0,4%	79,8%
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%	

Pelo exposto, há de se dar parcial provimento ao recurso voluntário, em maior extensão, diminuindo a receita omitida de **R\$ 5.938.974,61** para **R\$ 1.676.911,62** (R\$ 5.938.974,61- R\$ 3.805.054,77- R\$ 457.008,21), e acompanhando o relator quanto à exoneração das multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite