



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

Processo n° 10314.728200/2015-35
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.091 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes CÉU AZUL AVICULTURA LTDA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA DO RECURSO.

É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão, nos termos do relatório e voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a recorrente acima identificada, para cobrança dos seguintes créditos tributários, relativos ao ano-calendário de 2012, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 150% e de juros de mora.

Tributo	Valor
IRPJ	R\$ 31.678.012,05
CSLL	R\$ 11.422.469,00
PIS/PASEP	R\$ 2.203.945,62
COFINS	R\$ 10.151.507,10

A ação fiscal teve como motivo a constatação de que o contribuinte apresentou registro de compras em sua DIPJ/2013 muito superior ao encontrado nas Notas Fiscais eletrônicas, considerando tanto as notas emitidas por terceiros quanto as notas emitidas por ele próprio. Assim, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 405/415, as omissões de receitas resultaram, basicamente, da comparação dos valores declarados na DIPJ/2013, nas Notas Fiscais Eletrônicas, e de outros elementos apresentados pelo contribuinte, tais como Balanços, Balancetes, Livros Diário, Razão, Livros Fiscais, LALUR e outros documentos.

Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas, foram apurados os seguintes valores:

COMPRAS LÍQUIDAS

Mês	Compras	Devolução Compras	ICMS	PIS	COFINS	Compras Líquidas
3	592.823,63	0,00	197.510,72	35.389,88	163.058,77	196.864,26
1º Trim	592.823,63	0,00	197.510,72	35.389,88	163.058,77	196.864,26
4	1.067.385,29	13,50	335.113,22	22.700,73	104.580,01	604.977,83
5	2.838.782,10	0,00	425.946,76	36.852,81	169.775,27	2.206.207,26
6	7.726.882,99	363,60	34.285,87	356,19	1.642,88	7.690.234,45
2º Trim	11.633.050,38	377,10	795.345,85	59.909,73	275.998,16	10.501.419,54
7	7.983.725,26	299.622,61	65.602,89	2.295,90	10.578,26	7.605.625,60
8	19.190.082,33	70,00	93.550,64	11.529,79	53.113,06	19.031.818,84
9	19.905.853,73	2.304,80	197.758,89	11.587,43	53.399,15	19.640.803,46
3º Trim	47.079.661,32	301.997,41	356.912,42	25.413,12	117.090,47	46.278.247,90
10	43.506.362,12	39.276,94	29.554,09	14.497,93	66.809,77	43.356.223,39
11	20.651.642,62	5.953,31	15.306,10	16.561,44	76.317,30	20.537.504,47
12	19.265.885,10	3.919,00	87.681,85	22.431,42	103.352,34	19.048.500,49
4º Trim	83.423.889,84	49.149,25	132.542,04	53.490,79	246.479,41	82.942.228,35
TOTAIS	142.729.425,17	351.523,76	1.482.311,03	174.203,52	802.626,81	139.918.760,05

VENDAS LÍQUIDAS

Mês	Vendas	Devolução de Vendas	ICMS	PIS	COFINS	Vendas Líquidas
8	10.703.960,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.703.960,00
9	19.785.756,59	0,00	1.615,25	436,81	2.011,98	19.781.692,55
3º Trim	30.489.716,59	0,00	1.615,25	436,81	2.011,98	30.485.652,55
10	20.016.816,59	0,00	7.746,03	4.297,47	19.794,44	19.984.978,65
11	20.756.346,28	0,00	11.651,33	3.097,92	14.269,17	20.727.327,86
12	18.095.851,23	0,00	9.334,74	2.960,42	13.635,88	18.069.920,19
4º Trim	58.869.014,10	0,00	28.732,10	10.355,81	47.699,49	58.782.226,70
TOTAIS	89.358.730,69	0,00	30.347,35	10.792,62	49.711,47	89.267.879,25

OMISSÕES DE RECEITAS APURADAS EM 2012

1) NA VISÃO DAS VENDAS => NF-e X DIPJ/2013

VENDAS	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Vendas Líquidas conforme NF-e	30.485.652,55	58.782.226,70	89.267.879,25
Vendas Líquidas conforme DIPJ/2013	30.398.301,78	55.350.258,10	85.748.559,88
OMISSÕES DE RECEITAS NA DIPJ	87.350,77	3.431.968,60	3.519.319,37

A autoridade fiscal concluiu que os valores de Receitas foram integralmente registrados nos livros contábeis, porém divergindo do montante declarado na DIPJ, de forma que a diferença de R\$ 3.519.319,37 será considerada como OMISSÕES DE RECEITAS SOMENTE NA DIPJ.

2) NA VISÃO DAS COMPRAS => NF-e X BALANÇO X DIPJ/2013

O Estoque Final Previsto no final de cada trimestre, apurado com base nas Compras Líquidas (NF-e), e nos materiais aplicados na produção, foi na ordem de R\$ 49.464.299,83.

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Estoque Inicial contábil (*)	0,00	0,00	0,00	32.532.765,32	32.532.765,32
Compras Líquidas (NF-e)	196.864,26	10.501.419,54	46.278.247,90	82.942.228,35	139.918.760,05
(-) Materiais Aplicados na Produção (*)	272.067,65	9.408.544,72	38.793.201,83	74.513.411,34	122.987.225,54
(=) Estoque Final Previsto	-75.203,39	1.092.874,82	7.485.046,07	40.961.582,33	49.464.299,83

Obs (*): valores obtidos na escrituração contábil (balanço)

E, ainda, considerando que os Estoques Finais Contábeis, registrados nos Balanços Trimestrais de 2012, montaram na cifra de R\$ 65.785.717,02, constatou-se omissão de receitas de R\$ 51.039.932,15, conforme demonstrativo a seguir:

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Estoque Final Contábil (*)	0,00	0,00	32.532.765,32	65.785.717,02	
(-) Estoque Final Previsto	-75.203,39	1.092.874,82	7.485.046,07	40.961.582,33	
(=) OMISSÃO DE RECEITAS	75.203,39	-1.092.874,82	25.047.719,25	24.824.134,69	51.039.932,15

Obs (*): valores obtidos na escrituração contábil (balanço)

Essas omissões de receitas no valor de R\$ 51.039.932,15 tiveram origem em compras e vendas não registradas na Contabilidade, conforme detalhe a seguir:

Origens das Omissões de Receitas	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Compras não registradas na Contabilidade	75.203,39		25.047.719,25	24.824.134,69	49.947.057,33
Vendas não registradas na Contabilidade		1.092.874,82			1.092.874,82
(=) OMISSÃO DE RECEITAS	75.203,39	1.092.874,82	25.047.719,25	24.824.134,69	51.039.932,15

CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO

1) Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas => omissão de receitas por comprovação efetiva, com base na contabilidade do contribuinte

3º Trimestre/2012 = R\$ 87.360,77

4º Trimestre/2012 = R\$ 3.431.968,60

Valor total = R\$ 3.519.319,37

2) Falta de escrituração de compras e vendas => omissão de receitas por presunção, caracterizada pela não contabilização de compras e vendas, com base nas compras registradas nas NF-e:

Das receitas presumivelmente omitidas, com base nas compras registradas nas NF-e no total de R\$ 51.039.932,15, foi deduzido as receitas efetivamente contabilizadas, porém não informadas na DIPJ, no valor de R\$ 3.519.319,37, chegando-se à omissão de receitas na ordem de R\$ 47.520.612,78, conforme tabela a seguir:

Origens das Omissões de Receitas	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Baseadas nas NF-e Compras	75.203,39	1.092.874,82	25.047.719,25	24.824.134,69	51.039.932,15
Baseadas nas NF-e Vendas			- 87.360,77	- 3.431.968,60	3.519.319,37
(=) Omissão de Receitas na Contabilidade	75.203,39		24.960.368,48	21.392.166,09	47.520.612,78

Fundamentação legal: Artigo 247, 248, 249, Inciso II, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279, 280, 281 inciso II, 288, do RIR/99; Artigo 3ª da Lei nº 9.249/95.

Somente para a infração (2) como a omissão de receitas presume-se oriunda de sonegação fiscal, foi aplicada multa de ofício qualificada de 150%, na forma do artigo 957, inciso II do RIR/99.

Também ficou perfeitamente caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, c/c artigos 134 e 135 do CTN, sobre o sócio administrador da fiscalizada, Sr. Aristides Pavan.

Em sede de julgamento de primeira instância, a 15ª Turma da DRJ/RPO julgou parcialmente procedente a impugnação, por meio do Acórdão nº 14-66.900, fls. 1135/1145, na sessão de 13 de junho de 2017, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS

A falta de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores caracteriza omissão de receitas na modalidade de compras.

OMISSÃO DE RECEITAS - BASE DE CÁLCULO - VENDAS CANCELADAS

Devem ser excluídas da base de cálculo as notas fiscais de vendas canceladas.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Somente são nulos no âmbito dos procedimentos de determinação e exigência do crédito tributário os atos em que se verifique a incompetência para lavratura ou decisão, ou a preterição do direito de defesa. As demais irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade e são passíveis de saneamento.

CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS - CARNE DE FRANGO E DERIVADOS

Este setor teve primeiramente redução de alíquota a 0% em seguida suspensão das contribuições, ficando o ônus com o revendedor que vende ao consumidor final.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO

Para caracterização da responsabilidade solidária deve o auditor no tópico próprio descrever as condutas indevidas imputáveis ao solidário, sendo insuficiente a citação de um "modus operandi" dentro do contexto do relatório e citações de dispositivos do CTN.

Resumidamente, a decisão da DRJ exonerou o valor de R\$ 3.350.170,00, relativos a vendas comprovadamente canceladas. Assim, a infração da omissão de receitas considerando as NF-e de vendas, a base de cálculo foi reduzida de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37. Também foram exonerados os créditos tributários de PIS e COFINS. O sócio Sr. Aristides Pavan foi excluído do pólo passivo.

Em função do crédito tributário exonerado, houve recurso de ofício.

A recorrente teve ciência da decisão em 10/08/2017, conforme atesta o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 1164.

O sócio Sr. Aristides Pavan Consta, teve ciência da decisão em 08/08/2017, conforme Aviso de Recebimento (AR), fls. 1165.

O recurso voluntário foi apresentado em 11/09/2017, fls. 1168/1212, com as seguintes alegações:

1) Preliminar de nulidade do Acórdão, pois foram ignoradas as provas produzidas no curso do processo, e as provas apresentadas junto com a impugnação, em nítida violação à garantia de ampla defesa, em especial no que tange à acusação de omissão de receitas com base na visão de compras de insumos e de materiais de embalagens.

1.1) A decisão apoiou-se exclusivamente em alegações nitidamente evasivas a fim de esquivar-se da análise das provas dos autos, declarando inábil planilha de cálculo de custos da empresa, custos de materiais e vendas, e descontextualizando trecho de alegação da defesa, a pretexto de justificar confissão que inexistente;

1.2) As alegações de defesa fazem referência às contas informadas em DIPJ e de contas de balancete, bem como aos equívocos dos métodos e das grandezas utilizadas pelo auditor fiscal, com vista ao questionamento, inclusive, das planilhas por ele elaboradas, alegações estas que não foram enfrentadas.

1.3) Junta, nesta ocasião, trabalho pericial que demonstra objetivamente uma série de incorreções do trabalho fiscal, servindo para justificar sua total imprestabilidade.

1.4) A omissão da DRJ na apreciação das questões e provas implicam a absoluta nulidade, visto que viola a ampla defesa, direito constitucional, sendo nula a decisão por força do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

1.5) A nulidade poderá ser ultrapassada, para julgar totalmente improcedente o lançamento diante das provas apresentadas, nos termos do artigo 59, inciso II, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

2) No mérito, no que diz respeito à omissão de receitas pela visão de compras, a decisão recorrida deixou de analisar a planilha de custos de matéria-prima e matéria de embalagem e de vendas, pois concluiu ser inábil por não conter data e assinatura de responsável.

2.1) Esclarece que a planilha serviu para auxiliar e complementar do documento de fls. 261/299, devidamente assinado, que se presta a demonstrar a visão da defesa acerca da leitura das provas dos autos.

2.2) Na oportunidade de defesa, juntou todas as planilhas apresentadas no curso da fiscalização.

2.3) Para fins de aplicação do artigo 59, inciso II, § 3º do Decreto nº 70.235/72, passa a abordar a improcedência do lançamento.

2.4) A acusação fiscal é insubsistente, pois decorre da impropriedade dos elementos (materiais adquiridos e materiais utilizados no processo produtivo) utilizados na composição do estoque da Recorrente, a partir do qual se aferiu, equivocadamente, a suposta omissão de receitas, bem como da própria metodologia adotada pelo Auditor Fiscal autuante.

2.5) Os valores de compras líquidas não condizem com a realidade, pois nem toda compra consiste em elemento a ser utilizado no processo produtivo.

2.6) Apresenta quadro comparativo de apuração de Custos dos Produtos Vendidos, para demonstrar que foi equivocado considerar que todas as compras de insumos realizadas no período foram consumidas no processo produtivo:

"Quadro da Empresa"

	1º trim. 2012	2º trim. 2012	3º Trim. 2012	4º Trim. 2012	TOTAL 2012
Compras Líquidas sem Tributos					
Compras	311.408,41	10.548.712,45	45.604.608,92	79.844.886,40	136.309.616,18
(-) Devoluções	0,00	1.230,00	1.961,80	8.185,03	11.376,83
Custos Mão-de-obra	571.817,10	2.243.071,38	7.824.258,73	7.498.956,21	18.138.103,42
Encargos sociais	60.126,39	238.552,10	933.527,21	838.317,58	2.070.523,18
Serviços Prestados	0,00	3.521,60	121.323,00	659.205,92	784.050,52
Outras compras Custos Produção	151.634,93	1.072.407,37	2.420.815,96	2.601.285,43	6.246.143,69
(=) Custos	1.094.986,83	14.105.034,90	56.902.572,02	91.434.466,51	163.537.060,26
(-) ICMS sobre compras	28.499,50	442.223,90	2.178.048,92	2.859.363,17	1.482.311,03
(-) PIS sobre compras	4.379,05	100.151,40	357.606,75	501.193,45	174.203,52
(-) COFINS sobre compras	20.170,21	461.249,18	1.647.158,38	2.308.527,16	802.626,81
(=) Compras líquidas de Tributação	1.041.938,07	13.101.410,42	52.719.757,97	85.765.382,73	161.077.918,90

2.7) A recorrente não tem contabilidade de custos integrada, motivo pelo qual não existem contas que recebem contabilizações de requisições de insumos e materiais consumidos na produção durante o mês.

2.8) Consequentemente, não há razão para se considerar (presumir) que todas as compras sejam efetivamente consumidas no processo produtivo, ainda mais em se tratando de processo próprio à atividade de avicultura.

"Quadro do Auditor"

	1º trim. 2012	2º trim. 2012	3º Trim. 2012	4º Trim. 2012	TOTAL 2012
Estoque inicial	0,00	0,00	0,00	32.532.765,32	32.532.765,32
Compras líquidas de tributação NFe	592.823,63	10.501.419,54	46.278.247,90	82.942.228,35	139.918.760,05
(-) Material aplicado na produção	272.067,65	9.408.544,72	38.793.201,83	74.513.411,34	122.987.225,54
(=) Estoque Final previsto	-75.203,39	1.092.874,82	7.485.046,07	40.961.582,33	49.464.299,83

"Quadro da Empresa"

	1º trim. 2012	2º trim. 2012	3º Trim. 2012	4º Trim. 2012	TOTAL 2012
(+) Estoque inicial	0,00	1.041.938,07	14.143.348,49	32.532.755,32	0,00
(+) Compras, Custos de Produção	1.041.938,07	13.101.410,42	52.719.757,97	85.765.382,73	152.628.489,19
(-) Estoque Final	1.041.938,07	14.143.348,49	32.532.755,32	65.785.717,02	65.785.717,02
(=) Custos dos Produtos vendidos	0,00	0,00	34.330.351,14	52.512.421,03	86.842.772,17

2.9) os valores de compras realizadas nos trimestres pela **Recorrente** se apresentam em montante superior àquele identificado na fiscalização "R\$ 142.729.425,17 (auditor) x R\$ 144.301.865,15 (empresa)", motivo pelo qual não há qualquer razão para que se impute à recorrente a omissão de receitas por supostas compras não registradas, conforme quadros comparativos a seguir:

“Quadro da Empresa”

	1º trim. 2012	2º trim. 2012	3º Trim. 2012	4º Trim. 2012	TOTAL 2012
Compras	311.408,41	10.548.712,45	45.604.608,92	79.844.886,40	136.309.616,18
Serviços Prestados	0,00	3.521,60	121.323,00	659.205,92	784.050,52
Outras compras Custos Produção	160.105,23	1.093.068,24	2.859.304,74	3.095.720,24	7.208.198,45
(=) Total de Compras	471.513,64	11.645.302,29	48.585.236,66	83.599.812,56	144.301.865,15

“Quadro do Auditor”

	1º trim. 2012	2º trim. 2012	3º Trim. 2012	4º Trim. 2012	TOTAL 2012
(=) Compras	592.823,63	11.633.050,38	47.879.661,32	83.423.889,84	142.729.425,17
(=) Compras líquidas sem Tributação	592.823,63	11.633.050,38	47.079.661,32	83.423.889,84	142.729.425,17

2.10) Os valores de "materiais aplicados na produção" correspondem com os valores relativos aos 1º e 4º trimestres de 2012, declarados na ficha 04-A da DIPJ 2012/2013, mais precisamente na "linha 58", que se referem **às compras de insumos agropecuários a prazo no mercado interno.**

2.11) Não se pode confundir "compras de insumos realizadas num determinado período" com "materiais aplicados na produção num determinado (mesmo) período", restando evidente a confusão realizada pelo auditor fiscal ao considerar parte das compras da recorrente como se fossem materiais aplicados na produção.

2.12) Outro equívoco da determinação das compras líquidas de tributação se referem aos meses de março e abril, pois os valores de ICMS, PIS e COFINS estão não condizem com a alíquotas definidas na legislação tributária.

2.13) Confira-se, na tabela abaixo, o detalhamento dos valores das Compras, Vendas e os Impostos com base nos dados contabilizados e registrados nos livros fiscais, de acordo com os arquivos que foram pela recorrente apresentados, por ocasião da intimação do início da fiscalização:

Quadro da Empresa

Mês	Ano	Compras	Devolução de Compras	Compras líquidas	ICMS	PIS	COFINS
3	2012	471.513,64	0,00	471.513,64	28.499,50	4.379,05	20.170,21
ST 1º trim.		471.513,64	0,00	471.513,64	28.499,50	4.379,05	20.170,21
4	2012	887.692,52	0,00	887.692,52	62.599,13	7.364,96	33.923,37
5	2012	2.697.621,55	0,00	2.697.621,55	98.341,77	32.147,50	148.073,33
6	2012	8.059.988,22	1.230,00	8.058.758,22	281.283,00	60.638,94	279.252,48
ST 2º trim.		11.645.302,29	1.230,00	11.644.072,29	442.223,90	100.151,40	461.249,18
7	2012	8.367.612,56	213.774,31	8.153.838,25	321.031,13	72.509,52	333.983,23
8	2012	19.591.510,19	0,00	19.591.510,19	961.161,54	138.797,82	639.311,15
9	2012	20.626.113,91	1.924,80	20.624.189,11	895.856,25	146.299,41	673.864,00
ST 3º trim.		48.585.236,66	215.669,11	48.369.566,95	2.178.048,92	357.606,75	164.715.838,00
10	2012	16.452.247,98	38.095,59	16.414.152,39	817.522,86	104.194,51	488.725,11
11	2012	22.925.399,34	6.876,23	22.918.523,11	1.133.972,29	146.737,46	675.881,50
12	2012	44.222.165,24	480,00	44.221.685,24	907.868,02	250.261,48	1.143.920,55
ST 4º trim.		83.599.812,56	45.451,82	83.554.360,74	2.859.363,17	501.193,45	2.308.527,16
TOTAIS		144.301.865,15	262.350,93	144.039.514,22	5.508.135,49	963.330,65	4.437.104,93

2.14) Para comprovar os valores do quadro acima, a recorrente apresentou planilha detalhada (Planilha de entradas de estoques com especificação - fls. 530/801), onde foram relacionadas todas as Notas Fiscais de aquisição de forma individual, todas registradas nos livros fiscais e constam da Base de dados da RFB.

2.15) Não existindo omissão de nenhuma nota de fornecedor encontrada na base de dados RFB, não há que se falar em OMISSÃO DE COMPRAS.

2.16) O Laudo Pericial aponta com precisão várias incoerências do trabalho fiscal, além de evidenciar a sua imprestabilidade pela constatação de violação ao direito de ampla defesa:

*NOTA: Os arquivos magnéticos juntados ao processo em formato Excel e os esclarecimentos prestados pelo Fisco no Termo de Verificação Fiscal não permitem identificar com precisão os critérios de depuração das bases de dados das notas fiscais eletrônicas utilizadas pela fiscalização. Havendo ainda divergências na transcrição de dados dessas planilhas para os demonstrativos que constam do Termo de Verificação Fiscal, torna-se impraticável a conciliação dos valores apurados pelo Fisco com os dados constantes da escrita contábil e da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apresentadas pela empresa. **Assim, todos os demonstrativos elaborados por esta perícia contábil têm por fim único e exclusivo a evidenciação de eventuais equívocos cometidos no processo de auditoria fiscal, não se prestando ao recálculo de valores eventualmente devidos ou à sustentação de qualquer tipo de presunção.**(grifo da recorrente)*

2.17) Os saldos de estoques iniciais utilizados pelo auditor fiscal também estão equivocados, o que confirma pela soma das linhas 53/55 da ficha 04 A da DIPJ 2012/2013, que correspondem, justamente, aos estoques iniciais dos períodos.

2.18) Considerando que a recorrente fora constituída no exercício de 2012 - saldo inicial zero - e que o saldo final de um determinado período deve corresponder ao saldo inicial do período seguinte.

2.19) Como se faz comprovar por meio da análise da DIPJ 2012/2013, os valores declarados à Fazenda Pública Federal a título de "estoque final contábil" nitidamente não correspondem com os valores utilizados pelo auditor fiscal.

2.20) Os valores identificados pelo auditor fiscal a título de "estoque final contábil" também destoam dos valores constantes dos registros da conta estoques grafados nos respectivos balancetes trimestrais que instruem os autos, exceção feita aos 1º e 2º trimestres porque as contas do Grupo 3 foram zeradas contra as contas de estoque justamente **em razão de não ter havido receitas de venda**, razão pela qual todos custos ligados à produção serem considerados em "estado em elaboração".

2.21) Com efeito, os valores utilizados, equivocadamente, pelo auditor fiscal como "estoque final contábil" da recorrente constam do primeiro quadro da letra "c" do Item 6.2 do Termo de Verificação Fiscal correspondente, sendo que tais importâncias correspondem à soma dos elementos detalhados no quadro 5.1 do mesmo documento (Item 5.1 do TVF).

2.22) No entanto, a recorrente declarou à União Federal os valores dos saldos dos seus estoques finais, conforme se verifica pela análise da ficha 04-A da sua DIPJ 2012/2013- p. 3/6 da DIPJ, os quais decorrem da soma do valores correspondentes às linhas 65 - Estoques Finais de Insumos Agropecuários, 66 - Estoques Finais de Prod. Agropecuários em Formação; e 67 - Estoques Finais de Produtos Agropecuários Acabados.

2.23) O auditor fiscal não questionou os valores informados na DIPJ/2013, se limitando a desconsiderá-los.

2.24) Diante de tamanhas divergências e, ainda, considerando que a qualidade do resultado das operações - trabalhos fiscais - está inquestionavelmente condicionada à precisão dos elementos utilizados na sua equação, demonstrada está, mais uma vez e por outros fundamentos, a total insubsistência desta específica acusação

2.25) A recorrente contratou profissional habilitado para fazer perícia contábil, cujo resultado resultou em cinco anexos, que infirmam todas as premissas das quais partiu o auditor fiscal, apontando, ainda, várias impropriedades do trabalho fiscal, que serviu para justificar a suposta omissão de receitas.

3) Quanto à omissão de receitas na visão das vendas, apesar de ter sustentado em sua defesa a insubsistência do lançamento amparando-se na utilização de NF-e de vendas canceladas, e de ter deixado de considerar valores declarados pela recorrente, a decisão recorrida se limitou a abordar a questão atinente às NF-e canceladas.

3.1) A observação feita pelo auditor fiscal ao final da tabela acima reproduzida (***Não considere a conta 511020000100 Serviços Prestados Mercado Interno, porque para tais operações não são emitidas NF-e***), consubstancia nítido equívoco, visto que, para tais operações (prestação de serviços), devem ser emitidas - como de fato o foram - notas fiscais.

3.2) As NF-e de serviços prestados estão inclusas na planilha elaborada pelo auditor fiscal.

3.3) O auditor fiscal também deixou de levar em consideração as contas declaradas na DIPJ a título de "outras receitas operacionais", como devidamente demonstrado pelo Laudo Pericial.

4) Requer o cancelamento da autuação, e, não sendo este entendimento, que seja anulado o Acórdão ora recorrido, com fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, por flagrante violação ao direito de defesa da recorrente, omitindo-se em apreciar as provas.

O Laudo Pericial Contábil, acostado aos autos às fls. 1.213/1.230, além de trazer planilhas nas quais aponta irregularidades nos valores apurados no procedimento fiscal, traz as seguintes conclusões:

a) A auditoria fiscal conduzida pela Receita Federal do Brasil não considerou, na apuração de eventual omissão de receitas "na visão das vendas", a existência de "outras receitas operacionais", decorrentes de prestação de serviços e venda de subprodutos, as quais foram objeto de emissão de notas fiscais eletrônicas registradas e declaradas de forma regular. Tal omissão, por si só, ocasionou a indevida constatação de omissão de receitas no valor de R\$ 431.293,86;

b) Por outro lado, a auditoria fiscal considerou indevidamente, no cômputo das receitas apuradas conforme dados das notas fiscais eletrônicas, o valor de R\$ 3.350.170,00, correspondente a 22 documentos fiscais regularmente cancelados, o que ocasionou a errônea constatação de omissão de receitas nesse mesmo valor;

c) Houve ainda a transcrição errônea, de parte do FISCO, dos valores correspondentes aos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), quando de sua dedução das compras mensais para cálculo das compras mensais líquidas. Assim, deduziu os impostos referentes ao mês de outubro de 2012 das compras realizadas em março do mesmo ano, os impostos relativos a novembro das compras de abril e assim sucessivamente, de forma que em

nenhum período houve concordância entre os meses a que se referiam os valores de compras e de impostos sobre elas incidentes. Tal erro maculou o demonstrativo de "compras líquidas" inserido no item 5 do Termo de Verificação Fiscal e todos os demonstrativos seguintes, incluindo aquele em que se apurou a omissão de receitas "na visão de compras".

d) Ainda no que se refere aos impostos incidentes sobre as compras, o Fisco ignorou os valores dos tributos correspondentes às devoluções de mercadorias, incluindo no demonstrativo de "compras líquidas" o valor correspondente aos impostos incidentes sobre as compras brutas. Embora de pequena monta, tais valores também acabaram impactando na apuração de omissão de receitas;

e) Ao elaborar o demonstrativo do item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal (Estoques Iniciais, Material Aplicado na Produção e Estoques Finais), o Fisco ignorou o valor do frete pago na aquisição de matérias-primas, afetando, assim, todas as subsequentes conclusões relativas ao 2º e 3º trimestres de 2012 (R\$ 270.661,85 e 3.021.976,54, respectivamente). Com relação ao 4º trimestre, embora o valor do frete tenha sido ignorado no demonstrativo citado, acabou sendo considerado no demonstrativo do item 6.2.b do Termo;

f) Por fim, a auditoria fiscal, embora tenha omitido em todos os demonstrativos que elaborou quaisquer outros custos relacionados à produção, mais especificamente a mão de obra direta e os custos indiretos de produção, e utilizado em seus cálculos somente valores referentes à matéria prima consumida e existente (real ou supostamente) em estoque, incluiu indevidamente para confronto, nos cálculos que levaram à acusação de omissão de receitas, os estoques de produtos acabados (frangos prontos para o abate) e de produtos em elaboração (frangos em processo de criação). Tal incorreção impactou profundamente na apuração de suposta omissão de receitas "na visão das compras", tendo em vista que os valores de mão de obra diretamente ligada à produção e os custos indiretos de produção totalizaram R\$ 20.208.626,70 e R\$ 25.963.463,94 respectivamente, valores estes integralmente incorporados ao valor dos estoques existentes e aos custos dos produtos vendidos no ano de 2012.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maria Lucia Miceli

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Também conheço do recurso de ofício, pois o crédito tributário exonerado, considerando a exclusão do pólo passivo o Sr. Aristides Pavan, ultrapassa o valor de R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A recorrente alega, em preliminar, nulidade da decisão recorrida, pois teria se esquivado de analisar as provas dos autos, no que concerne à acusação de omissão de receitas pela visão das compras, sob o singelo pretexto de falta de assinatura de documento auxiliar e confissão de inexistente em trecho de defesa descontextualizado.

Passo a me pronunciar.

O recurso voluntário reprisou as alegações constantes na impugnação, acrescentando apenas as conclusões do Laudo Pericial Contábil apresentado após a decisão recorrida.

De forma resumida, no que concerne ao lançamento que o auditor fiscal denominou de "6.2 - Na Visão das Compras", apurando presunção de omissão de receitas de compras não contabilizadas, recorrente apontou diversos equívocos no trabalho fiscal, dos quais elenco os mais significativos:

=> os valores de compras realizadas nos trimestres pela **Recorrente** se apresentam em montante superior àquele identificado na fiscalização "R\$ 142.729.425.17 (auditor) x R\$ 144.301.865.15 (empresa)", motivo pelo qual não há qualquer razão para que se impute à recorrente a omissão de receitas por supostas compras não registradas;

=> erro na determinação das compras líquidas de tributação se referem aos meses de março e abril, pois os valores de ICMS, PIS e COFINS não condizem com a alíquotas definidas na legislação tributária.

=> os valores dos estoques iniciais estão equivocados, se comparados com as linhas 53 a 55 da Ficha 04 da DIPJ/2013, que não foi contestada.

=> também os valores dos estoques finais contábeis destoam dos valores constantes dos registros na conta estoques dos balancetes, com exceção do 1º e 2º trimestre, pois foram zerados em razão de ter havido receita de vendas.

=> os estoques finais estão declarados na DIPJ/2013, Ficha 04, linhas 65 a 67, não contestada na ação fiscal.

Ao analisar a questão, a decisão recorrida faz menção a um documento apresentado durante a ação fiscal (Fluxo do Processo Produtivo da Céu Azul Avicultura LTDA, fls. 317/320) e destaca um trecho da impugnação, interpretando-o como confissão do caixa 2 (dois). A seguir, transcrevo parte do voto:

A presente presunção tem previsão no disposto no item II, artigo 281 do RIR com fundamentação legal do art. 40 da Lei nº 9.430/96 a saber:

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

(..)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;-

(...)

Sendo uma presunção legal, portanto com inversão do ônus da prova mas que admite a prova em contrário, a fiscalização, com base em notas fiscais eletrônicas de fornecedores procedeu verificações nos custos e registros da empresa, evidenciando inconsistências que foram apresentadas ao contribuinte.

O contribuinte tentou se justificar apresentando um documento denominado "Fluxo do Processo Produtivo da Ceu Azul Avicultura Ltda., sem data e sem assinatura do responsável, portanto inábil.

Interessante salientar que apesar do contribuinte por vezes dar a entender que não conhece a origem da autuação, acaba por confessar o caixa 2:

27. Nessa medida, todas as acusações imputadas à Impugnante decorrerem de uma mesma premissa (e de um mesmo somatório de valores), qual seja, as supostas omissões de receitas, identificadas a partir de elementos fáticos (contábeis e fiscais) equivocados, que não possuem lastro algum nas declarações contábeis e fiscais da Impugnante.

Quando informa: "que não possuem lastro algum nas declarações contábeis e fiscais da Impugnante", por óbvio são omissões, apuradas pelas compras de seus fornecedores.

Apenas apresentando estas razões de decidir, a impugnação foi julgada improcedente.

Data vênia, entendo que não há qualquer confissão de caixa 2, pois o contribuinte estava a refutar todas acusações, por inexistir qualquer indício (*não possuem lastro*) nas declarações contábeis e fiscais.

De toda forma, tem razão a recorrente quando afirma que a decisão se esquivou de analisar as provas apresentadas na impugnação. Não há uma linha sequer no voto condutor acerca das alegações trazidas na impugnação acima apontadas. Todas as matérias trazidas, e reprisadas no recurso voluntário, serão analisadas pela primeira por este colegiado. Isto, no meu ver, traz um sério prejuízo à recorrente, pois houve, na prática, a supressão de uma instância, o que afronta o princípio da garantia da ampla defesa.

O mesmo aconteceu com relação ao lançamento "6.1 - Na Visão das Vendas", no qual o auditor fiscal apura omissão de receitas, por comprovação efetiva, considerando receitas não contabilizadas. Contestando este lançamento, a então impugnante apresentou as seguintes alegações:

=> que o auditor fiscal não observou que houve notas fiscais de venda canceladas, nos seguintes valores:

	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Notas Fiscais Canceladas	R\$ 53.442,00	R\$ 3.296.728,00	R\$ 3.350.170,00

=> que o auditor fiscal não considerou as contas contábeis de Outras Receitas Operacionais, 5150100500 - Vendas de Camas de Frangos, e 5150101400 - Vendas de Sub Produtos.

	4º Trimestre	Total
5150100500 - Vendas de Camas de Frangos	R\$ 71.705,15	R\$ 71.705,15
5150101400 - Vendas de Sub Produtos	R\$ 48.960,00	R\$ 48.960,00

=> que não foi considerada a conta contábil 511020000100 - Serviços Prestados Mercado Interno, sob a justificativa de que não seriam emitidas Notas Fiscais, o que seria um equívoco, visto que tais operações (prestação de serviços) devem ser emitidas NF, fato que estão inclusas no arquivo que auditor fiscal usou, sob os CFOP 5124 e 6124.

Na decisão recorrida, o julgador *a quo* acatou a alegação de que deveriam ser excluídas da base de cálculo as Notas Fiscais de Vendas canceladas. Abaixo, trecho do voto condutor:

As notas fiscais eletrônicas acima citadas foram todas emitidas pela Céu Azul e suas filiais e a prova de seu cancelamento estão acostadas nas fls 815 a 835 deste processo.

Assim concluo que esta infração deve ser reduzida em R\$ 3.350.170,00 passando de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37.

E nada mais

Mais uma vez não há qualquer análise das outras alegações. Qualquer manifestação acerca das matérias não enfrentadas pelo julgador *a quo*, agora, em sede de recurso voluntário, configuraria supressão de instância, o que afronta o direito à defesa.

Mas não é só.

Até o julgamento do **recurso de ofício** restou prejudicado, pois a exoneração da base de cálculo determinada pela decisão recorrida não se coaduna com aquela apresentada na impugnação, e sequer com a forma de tributação aplicada ao lançamento, como veremos a seguir.

Os créditos tributários foram lançados pelo lucro real, **apuração trimestral**. Especificamente com relação à omissão de receitas "6.1 - Na visão de Vendas", a base de cálculo foi assim determinada, com aplicação de multa de ofício de 75%:

VENDAS	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
Vendas Líquidas conforme NF-e	30.485.652,55	58.782.226,70	89.267.879,25
Vendas Líquidas conforme DIPJ/2013	30.398.301,78	55.350.258,10	85.748.559,88
OMISSÕES DE RECEITAS NA DIPJ	87.350,77	3.431.968,60	3.519.319,37

Em sua impugnação, foram apresentados os seguintes valores relativos a cada trimestre lançado:

	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Notas Fiscais Canceladas	R\$ 53.442,00	R\$ 3.296.728,00	R\$ 3.350.170,00

A decisão recorrida tratou o lançamento como se fosse lucro real **apuração anual**, determinando tão somente a redução da base de cálculo de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37. A decisão, além de desrespeitar a forma de tributação para determinação dos créditos tributários, não observou os limites da lide impostos pela impugnação.

Como conseqüência, a unidade responsável para executar o Acórdão fez os seguintes cálculos:

	3º Trim	4º Trim	TOTAIS
OMISSÕES DE RECEITAS NA DIPJ	87.350,77	3.431.968,60	3.519.319,37
NOTAS FISCAIS VENDAS CANCELADAS	87.350,77	3.262.819,23	3.350.170,00
OMISSÕES DE RECEITAS DRJ	0,00	169.149,37	3.519.319,37

É possível observar que no extrato do processo, fls. 1.540, os créditos tributários do 3º trimestre, de IRPJ e CSLL, estão totalmente suspensos de cobrança, em função do julgamento pendente do recurso de ofício.

Portanto, o acórdão recorrido incorreu em nulidade por prejuízo evidente ao direito de defesa da recorrentes, conforme prevê o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, devendo os autos serem devolvidos à primeira instância administrativa e seja proferida nova decisão.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau, para que os autos sejam devolvidos à primeira instância administrativa e seja proferida nova decisão, enfrentando os argumentos suscitados na impugnação apresentada.

Maria Lucia Miceli - Relatora