



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.728200/2015-35
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-001.728 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2023
Assunto IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrentes CÉU AZUL AVICULTURA LTDA E ARISTIDES PAVAN
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relator

(

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Evandro Correa Dias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório elaborado pela Conselheira Paula Santos Abreu na Resolução nº 1402-000.949. Ao final farei as complementações necessárias:

I – Do contexto dos presentes recursos voluntários e de ofício

1. O objeto do presente processo é o Auto de Infração de fls. 419-469 e 405-415 que formalizou o lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), apurado com base no lucro arbitrado e seus reflexos: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS, referentes ao ano-calendário 2012, no valor total de

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

R\$ 55.455.933,77, já acrescidos de multa de ofício no percentual de 150% e de juros de mora que restou assim constituído:

(...)

2. Diante das infrações verificadas pela autoridade fiscalizadora, foi atribuída ao sócio administrador da autuada, Sr. ARISTIDES PAVAN, a responsabilidade solidária, com fulcro nos arts. 124, I, c/c artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como foi encaminhada Representação Fiscal para Fins Penais.

3. Impugnada a exigência pela contribuinte, a 15ª Turma da DRJ/POR, por meio do acórdão de n. 14-66.900 em sessão de 13 de junho de 2017, reduziu a base de cálculo dos tributos exigidos de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37, em virtude da constatação da existência de vendas comprovadamente canceladas. Da mesma forma foram exonerados os créditos tributários de PIS e COFINS e afastada a responsabilidade solidária do sócio Sr. Aristides Pavan.

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

5. A contribuinte também interpôs recurso voluntário em face do acórdão exarado alegando, em síntese que, muito embora a base de cálculo do IRPJ tivesse sido reduzida, tal valor não merecia subsistir, visto que, entendia ter demonstrado que a fiscalização havia deixado de considerar a existência de outras contas contábeis em que foram contabilizadas as vendas de Outras Receitas Operacionais (tais como “5150100500 – Vendas de Camas de Frangos e “5150101400 – Vendas de Sub Produtos”). Por esse motivo, alegava que “as acusações imputadas à Recorrente decorriam de uma mesma premissa (e de um mesmo somatório de valores), que apontavam para 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 Recorrente”.

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

7. Em sessão realizada no dia 19/09/2018, a 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, por unanimidade, deu provimento ao Recurso Voluntário, acolhendo a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que proferisse nova decisão.

8. Em consequência, restou prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício, pois a exoneração da base de cálculo determinada pela decisão recorrida não se coadunava com aquela apresentada na impugnação, e sequer com a forma de tributação aplicada ao lançamento.

9. Por esse motivo, em 22 de maio de 2019, a 15ª Turma da DRJ/RPO proferiu novo acórdão de n. 14-91.978, reformando o acórdão anterior de n. 14-66.900, para manter integralmente os valores do crédito tributário em litígio.

II – Do mérito da autuação

10. Para bem resumir a contenda, utilizo-me de parte do relatório do acórdão ora atacado:

(...)

11. O acórdão ora atacado analisou os argumentos trazidos pela contribuinte em sua impugnação, como se segue:

12. Em relação ao pedido de nulidade da autuação por estar baseada em premissas fáticas equivocadas, a decisão invocou o artigo 10º do Decreto nº 70.235/1972, para afastar tal alegação, entendendo estarem presentes todos os pressupostos de validade inerentes ao auto de infração, bem como estarem devidamente fundamentadas as razões e demonstrados os cálculos que culminaram na exigência direcionada ao impugnante. A

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

decisão esclarece que justamente devido à presença de tais pressupostos, o contribuinte pôde identificar os pontos de discordância e divergências nas memórias de cálculo, as quais são passíveis de alteração nos termos do artigo 145 do Código Tributário Nacional – CTN.

13. Sobre o pleito de afastamento da responsabilidade solidária do sócio-administrador por ter sido estabelecida sob argumento de capitulação genérica, com mera menção aos dispositivos legais, sem a necessária subsunção do fato à norma, a decisão foi exarada no sentido de que, embora não se tenha especificamente caracterizada a infração praticada pelo sócio administrador para ampliar o pólo passivo da obrigação tributária, ao se “identificar a infração (sonegação fiscal) que remete àquele com interesse comum no fato gerador (sócio administrador), no caso, o produto da economia tributária, os poderes de gestão aliados ao fato apontam, fatalmente, àquele que poderia concretizá-lo por meio da empresa, que a este está submetida, e, em última instância, a quem direciona finalmente os seus resultados positivos, repita-se, ainda que não formalizados como deveriam”.

14. No mérito, sobre a omissão de receitas por diferenças nos estoques, a decisão analisa o "Quadro da Empresa", apresentado na impugnação da contribuinte e entende ter alcançado em compras líquidas (compras menos devoluções) o valor de R\$ 142.544.383,04 (excluindo "Custos Mão de obra", "Encargos Sociais" e "Serviços Prestados"), frente os R\$ 142.377.901,41 apontados pela fiscalização, apresentando novo cálculo como se segue:

(...)

15. Em relação aos valores relativos a “Compras declaradas pelo contribuinte superiores às consideradas pela fiscalização”, a decisão ressaltou que a ulterior finalidade da fiscalização foi verificar a regularidade dos valores oferecidos à tributação demonstrados por meio das informações contidas na DIPJ (declaração nº 0000622349, Original, não retificada, transmitida em 22/06/2013). Porque as informações contidas na declaração não coincidiam com os valores apresentados na planilha, desconsiderou as alegações da contribuinte.

16. Com relação ao questionamento de confusão, por parte da autoridade fiscal, entre "materiais aplicados na produção" e "compras de insumos", a DRJ comparou os dados informados na DIPJ apresentada pela contribuinte com excerto do TVF e constatou que os “valores dos materiais aplicados na produção” foram considerados pela fiscalização tais quais registrados pelo contribuinte nas CONTAS DE RESULTADOS - CUSTOS como incorridos nos trimestres. Nesse sentido, entendeu a DRJ que não houve incoerências no lançamento, vez que foi a própria contribuinte quem registrou o “material aplicado na produção” (custo) como compras na DIPJ. Acrescenta ainda que “saltam aos olhos os dados de variação de estoque (onde estão contidos os materiais aplicados na produção) registrado nos balanços (3º e 4º trimestres, considerando a omissão nos dois primeiros), em que os saldos iniciais em todas as subcontas de estoque coincidem com os créditos (redução do ativo), enquanto os débitos (acréscimo/aquisição) coincidem com os saldos finais” e apresenta as contas de estoque registradas na contabilidade. Avaliando-se o balanço apresentado pela contribuinte, verificou que não houve qualquer utilização de matéria prima para geração dos “produtos em elaboração”, que, por sua vez, “não chegaram em ponto de abate nem foram vendidos, o que não se coaduna com os registros de receitas, ou com a lógica do processo produtivo do contribuinte”. Por esse motivo, deu razão à fiscalização para a conferência dos saldos de estoque com base nas compras constantes de notas fiscais, aliadas aos custos de produção incorridos registrados.

17. Com relação aos valores dos tributos incidentes sobre as compras nos meses março e abril, a DRJ comparou as tabelas da fiscalização e da empresa, ambas baseadas nas NFe e constatou que “caso se aceitasse o argumento do contribuinte (que os meses de março e abril estão errados), o resultado seria que se aumentaria as compras líquidas de tributação nos dois trimestres, por conseguinte ocorrendo o agravamento da exigência

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

nesses períodos de apuração.” Uma vez que não é possível a reforma do lançamento de forma prejudicial ao autuado, nos termos do Decreto n.º 70.235/72 (PAF), e, como os valores apresentados pela contribuinte na impugnação diferem daquelas apresentadas na DIPJ, a DRJ entendeu não ser cabível desacreditar no trabalho realizado pela fiscalização.

18. Em relação à conformidade dos estoques finais terem sido contabilizados como zerados nos dois primeiros trimestres do ano, a DRJ explica que a autoridade fiscal reconstituiu os saldos com base nas Notas Fiscais apresentadas pela contribuinte, e, ao comparar os valores encontrados com aqueles declarados, considerou a diferença como omissão. A constatação de omissão de receitas se deu, portanto, pela falta de escrituração das compras.

19. Lembra que foi verificado que houve a escrituração de “custos com matéria prima”, na qual se evidenciou o emprego de materiais na produção. Ressalta que a ocorrência dos custos de produção é posterior e decorrente da existência do material aplicado e da sua compra, vez que são operações distintas.

20. Percebeu-se que o registro da aplicação do material foi feito sem a necessária compra (anterior) deste. Os registros de estoques no 3º trimestre (com as inconsistências já mencionadas) se limitaram a matéria prima e produtos em elaboração, que seria exatamente a composição na fase pré vendas suscitada pela contribuinte. Tal fato foi verificado também nos 1º e 2º trimestres, o que se conclui que os estoques foram anteriormente na contabilidade e, conseqüentemente, as compras.

21. Quanto ao argumento do contribuinte que, antes do 3º trimestre, os produtos estavam em fase de elaboração, a DRJ verificou que, pelas informações dispostas nos balancetes, não havia informações de produtos prontos para a comercialização, muito embora tenham sido realizadas vendas.

22. Sobre à sobreposição das informações de estoque, em desprestígio àquelas declaradas em DIPJ, a DRJ salienta que “as fontes das informações foram devidamente identificadas, sendo que a sobreposição de valores para um item não requer uma desconstituição formal ponto a ponto, por vez que óbvia a desconsideração por fidedignidade de uma fonte (notas fiscais ou demonstrativos contábeis) sobre a outra, no caso, a DIPJ”. Entende, portanto, não haver reparo ao trabalho feito pela fiscalização.

23. Em relação ao argumento da contribuinte que as receitas declaradas em DIPJ estão de acordo com sua contabilidade, e que a autoridade fiscal não considerou as notas fiscais canceladas e ignorou as “outras receitas operacionais”, a DRJ, ao analisar as informações prestadas pela contribuinte em seus balancetes, verificou que:

(i) o item “Outras Receitas Operacionais” foram declaradas à ficha 6A, linha 43, inclusive as vendas de cama de frango e subprodutos (itens que a contribuinte reputa ter a autoridade fiscal desconsiderado), mas que a Omissão de Receitas identificada pela fiscalização se referia à linha 09 da mesma ficha;

(ii) elaborou nova planilha para demonstrar que as alegações referentes ao erro no cálculo dos tributos incidentes eram irrelevantes, tendo havido apenas a inversão dos rótulos “PIS/PASEP” e “COFINS”, não causando distorções às conclusões;

(iii) não houve erro no trabalho da fiscalização em relação a suposta omissão de receitas, apresentando planilha para suportar a decisão;

(iv) de fato, a fiscalização não considerou as notas fiscais canceladas e, neste quesito, as receitas não declaradas devem ser reduzidas de R\$ 3.519.319,00 para R\$ 169.149,37; conforme se segue:

24. Sobre a omissão de PIS/COFINS na visão de vendas, a DRJ entendeu que não se pode presumir que toda receita omitida seria referente a produtos sujeitos à alíquota zero. Sendo assim, ao fundamentar sua decisão, partiu da premissa que “sendo o lançamento produto da comparação entre notas fiscais e vendas declaradas, pode-se submeter tal tese ao teste de se verificar se todos os tributos destacados em NF estão contidos na DIPJ. Caso o valor declarado em DIPJ não seja inferior àquele extraído

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

das notas fiscais, poder-se-ia presumir a possibilidade de que as receitas omitidas todas se referem às com alíquota zero, como alegado”. Como tal premissa não foi confirmada, afastou o argumento da contribuinte.

25. Em relação à omissão de PIS/COFINS na visão de compras, a DRJ constatou que não há como concluir que as receitas omitidas, cujos recursos foram destinados às aquisições não contabilizadas, seriam provenientes de receitas sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS.

26. Quanto à qualificação da multa aplicada, entendeu a turma julgadora que como a contribuinte não impugnou este ponto, a discussão estaria preclusa, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF).

III – Das alegações do Recurso Voluntário da Empresa Autuada

27. Inconformada com a decisão proferida pela DRJ/RPO de 22/05/2019, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando em suma que:

28. A referida decisão novamente deixou de enfrentar as matérias veiculadas na impugnação, em especial no que tange à apreciação do laudo pericial contábil juntado aos autos, que corroboraria as alegações relativas à total impropriedade do trabalho fiscal.

29. Pugna pela nulidade do acórdão por ter havido cerceamento de defesa, sob a alegação de que a turma recursal teria ignorado as provas produzidas no curso do procedimento de fiscalização correspondente e os demais documentos juntados, em especial para a perícia contábil (fls. 1.213 -1.537).

30. Que, ainda que não se reconheça a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, que seja declarada a nulidade do acórdão por erro de fato, dadas as incorreções do trabalho da fiscalização que podem ser assim sintetizadas, nas palavras da Recorrente:

31. O levantamento executado pelo Sr. AFR não considerou, na apuração da suposta omissão de receitas pela visão de vendas, valores declarados pela Recorrente em DIPJ relativos a receitas de vendas informadas como “outras receitas operacionais” devidamente justificadas por NF-e regulamente emitidas;

32. ainda no que tange à apuração da suposta omissão de receitas pela visão de vendas, o Sr. AFR equivocadamente considerou as NF-e canceladas emitidas pela Recorrente;

33. quando da decomposição dos valores da compras, no item 5 do TVF, para chegar à grandeza relativa às compras líquidas dos períodos, o Sr. AFR deduziu tributos de um período referente a outros, comprometendo os resultados finais apontados em todos os períodos;

34. ainda no que tange à visão de compras, o Sr. AFR ignorou o valor dos tributos incidentes sobre as compras devolvidas; e

35. quando da elaboração do quadro referente ao item 5.1 do TVF, o Sr. AFR ignorou o valor de frete pago na aquisição das matérias-primas, afetando às conclusões relativas aos 2º e 3º trimestres, bem como, ao 4º trimestre, sendo que a respeito deste último, os valores de frete foram considerados na planilha de item 6.2.b.

36. Aponta que a fiscalização declarou que não considerou as receitas de serviços auferidas pela Recorrente porque para tais operações não são emitidas Notas Fiscais. Não obstante, alega que emitiu as notas de serviço, o que configuraria erro de fato da fiscalização.

37. Aduz que, conforme laudo da perícia contábil, a análise dos elementos comprobatórios contidos no processo administrativo n. 10315.728.299/2015-35 é possível constatar que:

38. 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

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

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;

39. 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;

40. 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”.

41. 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;

42. 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;

43. 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.

44. No mérito, destaca que não é possível subsistir a interpretação do fisco de omissão de receitas, pois, conforme comprovado pela perícia fiscal, nenhuma das notas fiscais de compra ou saída deixaram de ser escrituradas corretamente na DIPJ, tendo o trabalho fiscal se confundindo no conceito de custos, bem como ignorado as linhas referentes a outras receitas na DIPJ.

45. Em primeiro lugar, explica que a fiscalização utilizou os valores de todas as compras líquidas de insumos para a produção da planilha que fundamentou a autuação, mas que tais dados não condizem com a realidade, pois nem toda compra consiste em elemento a ser utilizado no processo produtivo.

46. Alega que conforme demonstrado por meio dos balancetes e DIPJ, a empresa, que foi constituída em 2012, estava em processo de formação de estoque e não tinha contabilidade de custos integrada. Por esse motivo, as requisições de insumos e materiais consumidos na produção durante o mês não foram registrados em uma conta

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

específica. Ressalta ainda que a atividade de avicultura demanda manutenção de considerável estoque de insumos e de um plantel de aves no campo muito elevado, dada a necessidade de cerca de 200.000 aves prontas para abate, por dia. Acrescenta que as aves criadas com finalidade de abate têm um ciclo de produção superior a 40 dias, daí a razão de se manter estoques de aves com idades de 1 dia a 40 dias, alojadas em granjas no campo, para que todos os dias a empresa tenha aves com idades prontas para o abate, as quais, obviamente, são consideradas na conta de estoque.

47. Demonstra que as planilhas utilizadas pela Recorrente apresentam valores de compras realizadas nos trimestres em montante superior àquele identificado pela 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.

48. Explica que os números utilizados pela fiscalização foram extraídos na ficha 04-A da DIPJ 2012/2013 (fls. 802/813), mais precisamente na “linha 58”, que se referem valores relativos a compras de insumos agropecuários a prazo no mercado interno nos 1º e 4º trimestres de 2012. No entanto, chama atenção para o fato de que a fiscalização interpretou os registros como se fossem “materiais aplicados na produção”. Tal premissa estaria incorreta pois entende a Recorrente que não se pode confundir “compras de insumos realizadas num determinado período” com “materiais aplicados na produção num determinado (mesmo) período”.

49. Acrescenta ainda que ao se observar os valores dos tributos incidentes sobre as compras líquidas, demonstrou que as alíquotas utilizadas pela fiscalização para realizar os cálculos estão equivocados, o que aumentaria o valor da autuação. Verificou que, ainda que se admitisse a hipótese de que todas as compras realizadas meses de março e abril de 2012 (R\$ 592.823,63, R\$ 1.067.385,29 respectivamente) dessem à Recorrente o direito ao crédito de ICMS, PIS e COFINS (o que ressalta não ser verdade), as alíquotas utilizadas pela fiscalização para apurar os valores dos créditos de tributos não condizem com a legislação tributária de regência, como verificou pela análise dos valores e respectivas proporções: (i) ICMS de R\$ 197.510,72 (alíquota utilizada: 33,32%) e R\$ R\$ 335.113,27 (alíquota utilizada: 31,40%); (ii) PIS de R\$ 35.389,88 (alíquota utilizada: 5,97%) e R\$ 22.700,73 (alíquota utilizada: 2,13%); e (iii) COFINS de R\$ 163.058,77 (alíquota utilizada: 27,5%) e R\$ 104.580,01 (alíquota utilizada: 9,83%). Anexa quadro extraído do TVF para demonstrar o alegado.

(...)

50. Aduz que os valores das Compras, Vendas e os Impostos com base nos dados foram contabilizados e registrados nos livros fiscais, de acordo com os arquivos que foram apresentados pela Recorrente por ocasião da intimação do início da fiscalização, o que pode ser comprovado pelas Notas Fiscais de aquisição de insumos, listadas pela Recorrente na “Planilha de entradas de estoques com especificação” (fls. 530/801), onde pode ser verificado o ICMS creditado em cada uma das notas fiscais. Salieta que existem diversos produtos agrícolas utilizados (por exemplo, o milho adquirido dentro do Estado de São Paulo) que não geram direito a crédito de ICMS, PIS e de COFINS, sendo que estas Notas Fiscais foram todas registradas nos livros fiscais e constam da Base de dados da RFB. Conclui que se não há omissão de nenhuma nota de fornecedor encontrada na base de dados RFB, não há que se falar em OMISSÃO DE COMPRAS.

51. Ressalta que os valores de saldo de estoques finais utilizados pela fiscalização também estão equivocados, o que se confirma pela soma das linhas 53/55 da ficha 04 A da DIPJ 2012/2013 (fls. 802/813), que correspondem, justamente, aos estoques iniciais dos períodos. Ressalta que, considerando que a Recorrente foi constituída no exercício de 2012, possuía saldo inicial zero - e que o saldo final de um determinado período deve corresponder ao saldo inicial do período seguinte.

52. Entende que tal equívoco pode ser constatado pela análise da DIPJ 2012/2013 (fls. 802/813), onde se verifica que os valores utilizados pela fiscalização em seu trabalho

Fl. 8 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

título de “estoque final contábil” não correspondem aos valores declarados pela Recorrente à Fazenda Pública Federal e tampouco 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, sendo que os balancetes foram emitidos antes do zeramento.

53. Destaca que em momento algum a fiscalização questionou a veracidade/precisão das Declarações efetuadas pela Recorrente, mas, simplesmente, desconsiderou os dados declarados pela Recorrente à União Federal para realização de seus cálculos.

54. Aponta as falhas do trabalho da fiscalização identificadas pela perícia fiscal acostada aos autos:

(i) quando da decomposição dos valores da compras, no item 5 do TVF, para chegar à grandeza relativa às compras líquidas dos períodos, o Sr. AFR deduziu tributos de um período referente a outros, comprometendo os resultados finais apontados em todos os períodos;

(ii) também, na visão de compras o Sr. AFR ignorou o valor dos tributos incidentes sobre as compras devolvidas; e

(iii) quando da elaboração do quadro referente ao item 5.1 do TVF, o Sr. AFR ignorou o valor de frete pago na aquisição das matérias primas, afetando às conclusões relativas aos 2º e 3º trimestres, bem como, ao 4º trimestre, sendo que a respeito deste último, os valores de frete foram considerados na planilha de item 6.2.b;

(iv) “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”.

55. Diante disso entende que poderia se concluir que:

(i) a presunção de que apenas as compras de insumos agropecuários contidas na linha 58 da DIPJ é equivocada, ante a existência de outras compras e custos, sendo equivocada a intenção de desqualificar o quadro de “Compras Líquidas de Tributação” para planilha de custo de produto constante no acórdão recorrido;

(ii) ao contrario do afirmado no acórdão recorrido, a Recorrente comprovou todas as compras, nota por nota, sendo incontestável que pode-se ter segurança ao verificar quais insumos compuseram o custo, bem como o momento de sua utilização.

(iii) os balanços demonstram de forma correta a atividade da Recorrente, devendo ser primordialmente rememorado, que tratava-se do primeiro ano de funcionamento da empresa, onde, conforme fluxograma da atividade econômica, apresentado ainda na fase de fiscalização, que até a fase de venda dos primeiros frangos é necessário grande lapso temporal, tendo em vista que esta disso ocorreram (fecundação dos matrizeiros -> ovos -> incubação -> pintainhos de um dia -> granjas (engorda/crescimento) -> venda).

56. Alega também que embora a decisão da DRJ tenha utilizado os balancetes apresentados pela Recorrente para justificar a auditoria fiscal, deliberadamente desconsiderou informações constantes no próprio balanço que confirmam a inexistência de omissão de receita, bem como as interpretações equivocada em relação ao custo. Demonstra que, no terceiro semestre, o cálculo do balancete vai até material secundário.

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

Já no quarto trimestre se verifica que fretes e devolução de compras fazem parte do cálculo.

57. Ressalta que a fiscalização utilizou informações sem qualquer padrão que a DRJ simplesmente utilizou as informações oferecidas de forma seletiva de modo a justificar a manutenção da acusação de forma equivocada.

58. Destaca que a DRJ não apreciou concretamente nenhuma das alegações contidas na impugnação, e tampouco apreciou as provas produzidas na perícia contábil.

59. Em relação à exigência de PIS e COFINS sobre a suposta omissão de receita decorrente de operações de entradas e saídas, a Recorrente lembra que embora a DRJ/POR, na primeira decisão, tivesse considerado totalmente indevidos os lançamentos de ofício dos valores referentes ao PIS e a COFINS, em razão da totalidades das receitas derivadas das saídas de mercadorias promovidas pela Recorrente serem abarcadas pelo benefício fiscal da alíquota zero, a segunda decisão preferiu manter a exigência, realizando simples média aritmética desprovida de qualquer comprovação para manter a autuação. Aponta para o fato de que como há notas de entrada e saída, a análise das notas deveria ser feita para subsidiar a decisão, não podendo ocorrer presunção, como defendido no acórdão.

60. Indica os NCMS e as legislações que suportam tal fato.

61. No mesmo sentido, alega que o fato pode ser também comprovado pela análise da DIPJ 2012/2013 da Recorrente, “em que se verifica que a carga total de PIS e de COFINS incidentes sobre as receitas do 3º Trimestre do exercício de 2012 correspondem exatamente a base de cálculo referente às receitas de prestação de serviços, concluindo-se, portanto, que as receitas decorrentes das atividades rurais desempenhadas pela empresa autuada não gerou valores de PIS e COFINS a serem pagos”.

62. Sobre a omissão de PIS e COFINS na visão de compras, visa a demonstrar resumidamente, que, na dedução do valor dos impostos a recuperar (ICMS, PIS e COFINS) do valor das compras, para cálculo do valor das compras líquidas de tributos, a fiscalização deduziu os tributos referentes ao mês de outubro das compras realizadas em março, os tributos de novembro das compras relativas a abril, e assim sucessivamente, de sorte que em nenhum dos meses há a concordância entre os tributos e as compras. Além disso, na dedução dos tributos correspondentes aos meses de abril, outubro, novembro e dezembro de 2012, o auditor fiscal deixou de considerar o ICMS, PIS e COFINS relativos às devoluções de compras por ele mesmo destacadas na planilha “440_compras_líquidas”. Aponta planilha do laudo pericial.

63. Pugna pela exclusão do Sr. Aristides Pavan do polo passivo da obrigação tributária, pois a fiscalização não indicou concretamente qual o fato praticado pela pessoa física que enquadrar-se-ia nas hipóteses normativas dos dispositivos legais tidos por violados. Ressalta que sem que haja indicação da materialidade própria ao ilícito supostamente praticado pelo Sócio-Recorrente, não pode ele exercer, na plenitude, seu direito à ampla defesa, circunstância esta que inviabiliza a própria higidez da acusação, ao menos no que tange a atribuição de responsabilidade solidária.

64. Por fim, requer sejam integralmente canceladas as exigências fiscais remanescentes.

IV – Do Recurso Voluntário do solidário

65. Ante a responsabilização solidária do sócio da Recorrente pelos créditos exigidos, o Sr. Aristides Pavan também apresentou recurso voluntário trazendo, em suma, as mesmas alegações da Recorrente.

Em 21 de janeiro de 2020, esta turma rejeitou, por voto de qualidade a nulidade do auto de infração proposta pela então Conselheira Relatora Paula Santos Abreu e decidiu, por meio da Resolução nº 1402-000.949, converte o processo em diligência nos seguintes termos:

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

Diante das várias inconsistências identificadas nos dois acórdãos e no Termo de Verificação Fiscal, bem como pela falta do enfrentamento das alegações apresentadas pela Recorrente, julgo necessário converter o julgamento do Recurso em diligência, remetendo-se os autos à Autoridade competente da Unidade de Origem, para que sejam esclarecidos os seguintes pontos, sem prejuízo de outras verificações que entender necessárias:

(i) Sejam avaliados o laudo de perícia fiscal e os demais documentos comprobatórios acostados aos autos pela Recorrente, de modo que se manifeste de forma fundamentada e conclusiva sobre as alegações ali apresentadas.

(ii) Do resultado desta diligência a Recorrente deverá ser cientificada, oferecendo-lhe a oportunidade de se manifestar acerca do objeto das verificações solicitadas, caso assim desejar.

Após a realização das verificações solicitadas, o processo deve retornar a este Colegiado para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

Em resposta, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de São Paulo (RFB/DEFIS – SP/EF 05) apresentou o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 2275/2280, com as seguintes conclusões:

ENCERRAMOS a presente diligência fiscal, realizada para o cumprimento da Resolução n.º 1402- 000.949 de 21 de janeiro de 2020, da 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme o terceiro e quarto parágrafos do Voto Vencedor de fl. 1813, para a análise da quantificação da matéria tributável e da verificação da apuração dos tributos exigidos no Auto de Infração em julgamento, objeto do Processo n.º 10314.728200/2015-35, do IRPJ do ano base de 2012, apurado com base no lucro real trimestral.

Conforme acima exposto no item 6 deste Termo, VERIFICAMOS que:

a) A omissão de receitas de vendas, pela falta do registro de notas fiscais de vendas: esta infração não foi verificada e deve ser cancelada, conforme o item 6.3 supra.

b) A omissão de receitas pela falta do registro de compras na escrituração: é referente à presunção com base nas compras registradas nas NF-e (item 7.b do Termo de Verificação Fiscal – fl. 176). Esta infração do IRPJ e reflexos deve ser mantida, com os seus valores ajustados, conforme descrito no item 6.4 supra e demonstrado no anexo dos “Ajustes no Lançamento Tributário - Diligência”, sendo que os valores corretos das omissões de receitas foram de: R\$ 24.907.283,82 no terceiro trimestre de 2012 e de R\$24.541.269,45 no quarto trimestre de 2012, perfazendo o total de R\$ 49.448.553,27 no ano de 2012.

Foram corrigidos os valores dos descontos dos tributos sobre vendas e eliminada a subtração dos valores correspondente às omissões de vendas correspondentes aos outros lançamentos do item 6.3.

c) Lançamento dos tributos reflexos de CSLL, PIS e COFINS sobre as omissões de receitas apuradas no Auto de Infração do IRPJ: devem ser mantidos somente os lançamentos reflexos da CSLL, pois para as contribuições PIS e COFINS há previsão legal de alíquota zero e de suspensão tributária para os produtos comercializados pela contribuinte em 2012: frangos, pintos, ovos, ração, adubos e fertilizantes, conforme descrito no item 6.5 supra.

INTIMA-SE a contribuinte CEU AZUL ALIMENTOS LTDA., CNPJ 58.852.518/0001-33, das conclusões da presente diligência, na qualidade de sucessora, por incorporação, da CEU AZUL AVICULTURA LTDA., CNPJ 15.109.348/0001-99, para tomar ciência e, se for o caso, contestar, ou se manifestar, **no prazo de 30 (dez) dias**, juntando a documentação diretamente no e-Processo n.º 10314.728200/2015-35.

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

Cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 2299/2315, na qual conclui o seguinte:

V – DAS CONCLUSÕES

24. Diante dos esclarecimentos prestados, voltados a elucidar as dúvidas suscitadas por esta D. Turma, e com vistas à contribuir para formação do convencimento do dos II. Conselheiros, a Recorrente pontua sua manifestação pela aquiescência ao aposto no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal no item 6.3, e que aponta para improcedência dos lançamentos de IRPJ e CSLL em face da evidenciação da inexistência de omissão de receitas em decorrência omissão no registro de notas fiscais de vendas, bem como às conclusões plasmadas no item 6.5 do referido Termos, que também aponta para a improcedência dos lançamentos de débitos reflexos de PIS e COFINS.

25. Todavia, reitera sua discordância com as conclusões relativas à acusação de omissão de receitas por presunção de omissão do registro de compras, haja vista ter restado evidenciado no trabalho técnico pericial contábil complementar (doc. anexo) a inexistência de tais omissões e, por conseguinte, a improcedência dos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL.

26. Ademais, considerando que o retorno da diligência devolve ao Colegiado a possibilidade de reapreciação de todo o conteúdo do recurso voluntário, inclusive a preliminar de nulidade da autuação, na qual a Relatora restou vencida por voto de qualidade, reitera integralmente todos os pedidos nele formulados, diante da insubsistência/improcedência/nulidade das acusações, nos termos do exposto acima.

Além das mencionadas conclusões, a Recorrente requereu a juntada de laudo técnico pericial contábil complementar.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme exposto no relatório, trata o presente processo de lançamento tributário de duas infrações relativas à omissão de receitas:

- a) Presunção por omissão do registro de compras na escrituração no total de R\$ 47.520.612,78
- b) Registro de receitas de vendas no total de R\$ 3.519.319,37.

Houve também o lançamento dos tributos reflexos (CSLL, PIS/PASEP e COFINS) e a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador da autuada, Sr. ARISTIDES PAVAN com fulcro nos arts. 124, I, c/c artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como foi encaminhada Representação Fiscal para Fins Penais.

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

Impugnada a exigência pela contribuinte, a 15ª Turma da DRJ/POR, por meio do acórdão de n. 14-66.900 em sessão de 13 de junho de 2017, reduziu a base de cálculo da infração “b” de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37, em virtude da constatação da existência de vendas comprovadamente canceladas. Da mesma forma foram exonerados os créditos tributários de PIS e COFINS e afastada a responsabilidade solidária do sócio Sr. Aristides Pavan.

Tendo em vista o montante do crédito tributário exonerado, houve recurso de ofício. Foi também interposto pela contribuinte recurso voluntário em relação à infração mantida (presunção de omissão por ausência do registro de compras) no qual alegava, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, pois a DRJ/RPO teria se esquivado de analisar as provas dos autos, no que concerne à acusação de omissão de receitas pela visão de compras, sob o singelo pretexto de falta de assinatura de documento auxiliar e confissão de inexistente em trecho de defesa descontextualizado.

Em sessão realizada no dia 19/09/2018, a 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, por unanimidade, deu provimento ao Recurso Voluntário, acolhendo a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que proferisse nova decisão.

Por esse motivo, em 22 de maio de 2019, a 15ª Turma da DRJ/RPO proferiu novo acórdão de n. 14-91.978, reformando o acórdão anterior de n. 14-66.900 para manter a responsabilidade tributária do sócio administrador, bem como a tributação reflexa relativa ao PIS e COFINS. Reconheceu, todavia, a redução da base de cálculo da infração “b” de R\$ 3.519.319,37 para R\$ 169.149,37, em virtude da constatação da existência de vendas comprovadamente cancelada, tal como na primeira decisão.

Em 21 de janeiro de 2020, esta turma rejeitou, por voto de qualidade a nulidade do auto de infração proposta pela então Conselheira Relatora Paula Santos Abreu e decidiu, por meio da Resolução n.º 1402-000.949, converter o processo em diligência nos seguintes termos:

Diante das várias inconsistências identificadas nos dois acórdãos e no Termo de Verificação Fiscal, bem como pela falta do enfrentamento das alegações apresentadas pela Recorrente, julgo necessário converter o julgamento do Recurso em diligência, remetendo-se os autos à Autoridade competente da Unidade de Origem, para que sejam esclarecidos os seguintes pontos, sem prejuízo de outras verificações que entender necessárias:

- (i) Sejam avaliados o laudo de perícia fiscal e os demais documentos comprobatórios acostados aos autos pela Recorrente, de modo que se manifeste de forma fundamentada e conclusiva sobre as alegações ali apresentadas.
- (ii) Do resultado desta diligência a Recorrente deverá ser cientificada, oferecendo-lhe a oportunidade de se manifestar acerca do objeto das verificações solicitadas, caso assim desejar.

Após a realização das verificações solicitadas, o processo deve retornar a este Colegiado para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

Em resposta, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de São Paulo (RFB/DEFIS – SP/EF 05) apresentou o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 2275/2280. A autoridade fiscal inicia descrevendo os critérios contábeis e de apuração dos resultados contábeis e fiscais:

6.2 – Critérios contábeis e de apuração dos resultados contábeis e fiscais:

Preliminarmente, cabe ressaltar que a fiscalização recaiu sobre o ano de 2012, que foi o ano da constituição da contribuinte (registrada em 06/02/2012), que apurou os seus

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

resultados fiscais pelo lucro real trimestral, obtendo prejuízos em todos os períodos de 2012 (fls. 164/252) e não declarou nenhum valor de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS como devido na DCTF do ano-base 2012, que só contém alguns débitos de Imposto de Renda Retido na Fonte dos empregados (Código 0561).

A contribuinte é uma indústria avícola que adota as contas de estoques de matérias-primas e de produtos e outras contas para o registro dos custos diretos e indiretos de produção, mas não possui contabilidade integrada de custos e efetua o lançamento dos valores das contas de receitas, de custos e de despesas diretamente na conta (531010010056002 - RESULTADO LIQ. DO EXERCÍCIO), para a apuração dos resultados contábeis trimestrais, em cada período.

A valoração dos estoques da contribuinte é feita por inventários periódicos ao final de cada trimestre, utilizando 3 contas: Matéria-Prima (Conta 11502000014520), Produtos em Elaboração (Conta 115050010014506) para o registro dos frangos em processo de criação de aves de 1 a 40 dias) e a conta de Estoque em Poder de Terceiros – Produtos em Elaboração (Conta 115200050014705).

As compras de matérias-primas e de materiais utilizados na produção (líquidos das devoluções e dos tributos recuperáveis ICMS, PIS e COFINS), assim como os fretes sobre as compras, são todos lançados diretamente na conta de apuração do resultado do período.

As contas de estoques de produtos acabados não tiveram lançamentos no ano de 2012 e seriam utilizadas para os frangos prontos para o abate, que têm um ciclo de produção superior a 40 dias. Verificamos que os saldos dos estoques de produtos em elaboração são lançados diretamente contra a conta de apuração de resultado em 2012 (531010010056002 - RESULTADO LIQ.DO EXERCÍCIO).

Conforme os registros contábeis, verificamos que os custos diretos de produção compreendem o material aplicado (matéria-prima, fretes sobre as compras, materiais secundários e embalagens), a mão-de-obra-direta (salários e ordenados, férias, 13º salário, FGTS, indenizações e aviso prévio, ISS, refeitório, cesta básica e uniformes e equipamentos de segurança) e outros (serviços de terceiros PJ) e que os principais custos indiretos de produção compreendem os combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica e a manutenção e reparo, mas são todos lançados diretamente no resultado trimestral e não integraram os saldos das contas dos estoques.

Portanto, verificamos que, apesar da nomenclatura de algumas das contas existentes em seu plano de contas contábeis fazerem referência a custos (como Produtos em Elaboração, Matéria-Prima, Custos de Produção), no seu funcionamento durante todo o ano de 2012, ao efetuar os lançamentos contábeis, a contribuinte não utilizou os conceitos tradicionais da Contabilidade de Custos e lançou os valores correspondentes diretamente para a conta de apuração do resultado ((531010010056002 - RESULTADO LIQ.DO EXERCÍCIO). Tais valores não transitaram pelas suas contas de estoques e não foi utilizada a conta de estoques de produtos acabados em nenhum lançamento do período.

Expostos os critérios contábeis utilizados na diligência a autoridade fiscal passa analisar a infração relativa à omissão de receitas sobre venda concluindo pela inexistência da mencionada em infração em face da inclusão das notas fiscais canceladas, bem como de não terem sido consideradas outras receitas operacionais relativas à prestação de serviços de industrialização por terceiros e venda de subprodutos para as quais o contribuinte teria emitido notas fiscais e as declarado em DIPJ. Confira-se:

6.3 – Análise do lançamento por omissão do registro de notas fiscais de vendas:

Conforme descrito no relatório do Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração (fl. 172/174 e 176), o lançamento da omissão de receitas na visão das vendas (itens 5, 6.1 e 7) foi baseado no confronto dos totais das vendas líquidas declaradas em DIPJ pelo

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

contribuinte, com os valores apurados pela fiscalização, trimestralmente, pela soma das notas fiscais de saídas (NF-e), subtraídas dos cancelamentos, devoluções e dos tributos sobre vendas (ICMS, PIS e COFINS).

Por essa metodologia, foram apurados os totais de omissão de receitas na DIPJ do contribuinte de R\$ 87.350,77 no terceiro trimestre e de R\$ 3.431.968,50 no quarto trimestre (total de R\$ 3.519.319,37 no ano de 2012).

Porém, ao examinarmos as planilhas e as notas fiscais de saídas e os seus cancelamentos, verificamos que não houve omissão de receitas, porque foram cometidos 2 erros na apuração desses valores trimestrais, por parte da fiscalização:

a) Foram incluídas 22 notas fiscais canceladas, no total bruto de R\$ 3.350.170,00. Tal erro foi o único confirmado pela referida decisão de primeira instância da DRJ e essas notas estão listadas no Anexo 2A do Laudo Pericial Contábil.

b) Também verificamos a ocorrência de outro erro neste lançamento, pois deixou-se de considerar as “outras receitas operacionais”, da prestação de serviços de industrialização para terceiros (R\$ 308.583,81 - CFOPs 5.124 e 6.124) e da venda de subprodutos (R\$ 122.710,05), no valor total combinado de R\$ 431.293,86, para os quais o contribuinte emitiu notas fiscais e os declarou em DIPJ (fls. 164/251), nas Fichas 06A – Demonstração do Resultado, item 43-Outras Receitas Operacionais, incluídos nos valores trimestrais de R\$ 5.638,06, R\$ 23.080,97, R\$ 550.706,29 e de R\$ 425.896,87, respectivamente.

Excluindo-se os valores desses erros que foram cometidos pela auditoria, verificamos que não houve omissão de receitas de vendas e que o lançamento correspondente a esta primeira infração deve ser cancelado. (grifamos)

Em seguida, a autoridade fiscal analisa a infração relativa ao lançamento por presunção de omissão do registro de compras concluindo que, ao contrário do que alega o contribuinte com base no laudo pericial apresentado, o lançamento estaria correto, pois os valores relativos à mão de obra direta, custos indiretos de produção e fretes das compras foram lançados pelo contribuinte diretamente na conta de apuração de resultados. Confirma-se:

6.4 – Análise do lançamento por presunção de omissão do registro de compras:

Conforme descrito no relatório do Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração (fl. 175/176), o lançamento da omissão de receitas na visão das compras (item 6.2) foi baseado na diferença, a maior, entre o estoque final calculado (ou “previsto”) e o estoque final contábil, pela demonstração de que houve omissões do registro de compras, caracterizando a presunção de omissão de receitas.

Esse valor do estoque final calculado (“previsto”) de cada trimestre foi determinado pela soma do estoque inicial com as compras líquidas de tributação (NF-e), subtraída dos “materiais aplicados na produção”. O cálculo do valor dos “materiais aplicados na produção” foi determinado pela soma das saídas, representadas pelos lançamentos a crédito nas únicas 3 contas de estoques que tiveram movimento em 2012: Matéria-Prima (Conta 115020000014520), Produtos em Elaboração (Conta 115050010014506) e a conta de Estoque em Poder de Terceiros – Produtos em Elaboração (Conta 115200050014705). A contrapartida desses créditos foi o lançamento a débito diretamente na conta de Apuração do Resultado (531010010056002 - RESULTADO LIQ. DO EXERCÍCIO).

As compras líquidas de tributação, por sua vez, foram calculadas pela totalização das notas fiscais de entrada (NF-e com CFOP que representam compras, conforme as planilhas anexas ao Auto de Infração), subtraídas das devoluções de compras e dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Porém, ao examinarmos essas planilhas, as notas fiscais de entradas, os cancelamentos e os valores dos tributos incidentes sobre as compras, verificamos que foram utilizados valores incorretos dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). Descobrimos que

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

este erro foi decorrente do Auditor ter copiado os dados da planilha 440_compras_mensais_liquidadas ordenados automaticamente pelos meses em que houve movimento, de março a dezembro de 2012, na ordem alfabética. Em vez de ordenar certo na ordem crescente dos meses, de 03 a 12, a planilha estava ordenada, incorretamente, para os meses: 10, 11, 12, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09. Para efetuar a correção, basta reordenar a planilhas pelos meses e copiar novamente os dados dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Por outro lado, com relação à apuração da omissão do registro de compras em sua escrituração, a contribuinte alega (em sua referida impugnação, com base inclusive no Laudo Pericial Contábil que foi apresentado) que, nos cálculos dos valores dos estoques finais “previstos”, de cada trimestre, não foram considerados os gastos com mão-de-obra direta (salários e encargos) de R\$ 20.208.626,70 em 2012 e os custos indiretos de produção (combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica e a manutenção e reparo) que totalizaram R\$ 25.963.463,94 em 2012, conforme os cálculos do Anexo 13 do Laudo Pericial Contábil. A contribuinte também alega que a auditoria não considerou, como custos de produção, o valor dos fretes pagos na aquisição de compras de matérias-primas e dos outros materiais destinados à produção do segundo (R\$ 270.661,85), terceiro (R\$ 3.021.976,54) e quarto (R\$ 1.205.692,98) trimestres, conforme os cálculos do Anexo 7 do Laudo Pericial Contábil.

Porém, com relação a esse ponto, o contribuinte não tem razão e o Auto de Infração está correto, pois esses valores não devem mesmo ser considerados na apuração, uma vez que os valores da mão-de-obra direta, dos custos indiretos de produção e dos fretes das compras foram lançados, pelo contribuinte, diretamente na conta de apuração do resultado (531010010056002 – RESULTADO LIQ. DO EXERCÍCIO), não integrando nenhum valor dos seus estoques.

Os saldos iniciais dos estoques de cada trimestre, devem iguais aos saldos finais dos estoques do trimestre imediatamente anterior, conforme registrado na contabilidade. Nesse aspecto, os demonstrativos do contribuinte estão incorretos nos saldos iniciais dos estoques dos 3 primeiros trimestres, que foram iguais a zero, conforme apontando pela Auditoria.

Efetuamos os cálculos dos ajustes dos lançamentos de omissão de receitas por presunção do Auto de Infração, pela omissão do registro de compras, corrigindo-se apenas os valores dos descontos dos tributos sobre vendas. Eliminamos também a subtração dos valores correspondente às omissões de vendas correspondentes aos lançamentos anteriores, tendo em vista que elas não ocorreram, conforme explicado no item anterior deste Termo. Portanto, na conclusão desta diligência, conforme demonstrado no anexo dos “Ajustes no Lançamento Tributário - Diligência”, verificamos que os valores corretos das omissões de receitas foram de: R\$ 24.907.283,82 no terceiro trimestre e de R\$24.541.269,45 no quarto trimestre, perfazendo o total de R\$ 51.039.932,15 no ano de 2012.

Por fim, a diligência fiscal conclui que, ao contrário do afirmado pela decisão da DRJ também seria indevida a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas, uma vez que os produtos comercializados pela contribuinte estariam sujeitos à alíquota zero. Confira-se:

6.5 – PIS e COFINS sobre a Omissão de Receitas Apurada:

Analisamos as Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas (NF-e), a planilha das vendas anexa ao Auto de Infração, o objeto social e o cadastro CNPJ da matriz e das filiais e verificamos que os produtos comercializados em 2012 pela contribuinte estão acobertados pelos benefícios fiscais de alíquota zero e de suspensão da incidência das Contribuições para o PIS e COFINS, sendo eles: Frangos, Pintos, Ovos, Ração, Adubos e Fertilizantes. Por outro lado, não foi identificada receita operacional da comercialização de nenhum outro produto, em valores relevantes. Dessa forma, não é razoável que haja cobrança dessas 2 contribuições sobre os lançamentos da presunção

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.728200/2015-35

de omissão de receitas pela falta da escrituração de parte das compras, por serem eles correspondentes às atividades operacionais.

Os benefícios fiscais de alíquota zero e de suspensão da incidência das Contribuições para o PIS e COFINS, foram estabelecidos pela legislação abaixo, de acordo com a Classificação NCM desses produtos e mercadorias:

- (i) NCM 0105.11.90 — alíquota zero (art. 1º, inciso X, da Lei nº 10.925/2004) e suspensão (art. 54, inciso III, da Lei nº 12.350/2010);
- (ii) NCM 3101.00.00 — alíquota zero (art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004);
- (iii) NCM 0105.94.00 — suspensão (art. 54, inciso III, da Lei nº 12.350/2010);
- (iv) NCM 0407.19.00 — alíquota zero (art. 28, inciso III, da Lei nº 10.865/2004); e
- (v) NCM 2309.90.10 — suspensão (art. 54, inciso II, da Lei nº 12.350/2010).

“LEI Nº 10.925, DE 23 DE JULHO DE 2004.

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

X - pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

LEI Nº 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004.

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; e

LEI Nº 12.350, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;”

NCM 0105.11.90: Outros - A classificação NCM de animais vivos - aves da espécie gallus domesticus, patos, gansos, perus, peruas e galinhas d`angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos. - Aves da espécie gallus domesticus - outros é: 0105.11.90

NCM 0105.94.00: Aves da Espécie Gallus Domesticus

A classificação NCM de animais vivos - aves da espécie gallus domesticus, patos, gansos, perus, peruas e galinhas d`angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos. – Outros.

NCM 0407.19.00: Outros a classificação NCM de leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros capítulos - ovos de aves, com casca, frescos, conservados ou cozidos. - Ovos fertilizados destinados à incubação.

NCM 3101.00.00 - Adubos ou fertilizantes - Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes)

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.

NCM 2309.90.10: Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)

Portanto, com relação aos lançamentos dos tributos reflexos do IRPJ: CSLL, PIS e COFINS sobre as omissões de receitas apuradas no Auto de Infração: devem ser mantidos somente os lançamentos reflexos da CSLL, pois para as contribuições PIS e COFINS há previsão legal de alíquota zero e de suspensão tributária para os produtos comercializados pela contribuinte, conforme acima descrito. (grifamos)

Cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 2299/2315, na qual concordou com as conclusões da diligência fiscal relativas aos itens 6.3 e 6.5 que tratam da omissão de receitas de vendas e não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS. Todavia, em relação à infração relativa a omissão de compras apontou erros fáticos na diligência juntando, para tanto, laudo pericial complementar. Confira-se:

14. Os erros metodológicos que influenciaram na quantificação equivocada da matéria tributável e por consequência na apuração dos tributos exigidos arbitrariamente pela fiscalização restam plenamente evidenciados pelo laudo técnico contábil a partir do entendimento correto acerca do contexto fático e procedimental contábil em que as operações objeto de questionamento aconteceram (vide item 2 do Parecer Técnico Contábil), levando à inexorável conclusão de que a acusação fiscal não procede. **15.** Sobre a metodologia de cálculo adotada na DIPJ exercício 2013, ano-calendário 2012, aponta a **Recorrente** que visando a apuração dos custos de produção, em cada um dos trimestres de 2012, procedeu em consonância com as práticas contábeis utilizadas no setor agropecuário, inclusive sendo essa a metodologia de cálculo adotada na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do ano de 2013, ano-calendário 2012, como se observa no detalhe da “*Ficha 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos – Com Atividade Rural – PJ em Geral*”.

16. De acordo com tal diretriz, a **Recorrente** contabilizou o valor dos estoques finais de matéria prima com o custo médio ponderado das entradas e saídas de insumos destinados à produção agropecuária realizadas no trimestre e o valor dos estoques de produtos em elaboração, de modo a refletir o valor agregado dos insumos, mão de obra, encargos sociais e demais custos acumulados na produção até a data do balancete trimestral.

17. Contudo, na apuração das receitas tributáveis, a autoridade diligenciadora incorreu em alguns equívocos que resultaram numa apuração de Omissão de Receitas inexistente, com foi revelado na perícia contábil conforme apontamentos a seguir:

5.1 - Ao elaborar os demonstrativos que resultaram em apuração de Omissão de Receitas, o Auditor Fiscal cometeu uma sucessão de equívocos, adiante demonstrados: a) Ao transportar o valor do estoque final contábil referente ao terceiro trimestre de 2012 para confronto com o valor do “estoque final previsto” por ele calculado, utilizou-se do valor total dos estoques (R\$ 32.532.755,42) quando deveria ter-se utilizado unicamente do valor dos estoques de matérias primas (R\$ 5.322.122,10). Esse erro de transporte de valores, por si só, resultou na apuração de omissão inexistente de receita no valor de R\$ 27.210.633,32, valor este correspondente ao estoque contábil de produtos em elaboração (Figura 1).

Fl. 18 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

R 08RF DEFIS DEMONSTRATIVO DE AJUSTES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DILIGÊNCIA Fl. 9

	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Inicial	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 32.532.765,32
Compras líquidas de tributação	R\$ 556.538,69	R\$ 11.148.470,31	R\$ 46.418.683,33	R\$ 82.019.400,61	R\$ 140.143.092,94
(-) Materiais Aplicados na Produção	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,72	R\$ 38.799.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,56
(=) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70

Demonstrativo do item "6.2.c OMISSÃO DE RECEITAS" do Termo de Verificação Fiscal, CORRIGIDO					
	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Final Contábil	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34
(-) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70
(=) OMISSÃO DE RECEITAS	----	----	R\$ 24.907.283,82	R\$ 24.541.269,45	R\$ 49.448.553,27

Análise comparativa do quadro 5.1 do Termo de Verificação Fiscal
Demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

	1o. Trimestre	2o. Trimestre	3o. Trimestre	4o. Trimestre	Período 2012
Estoques Iniciais					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 5.322.122,10
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 27.210.633,32
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 32.532.755,42
Material Aplicado na Produção					
Materias Primas	R\$ 272.067,65	R\$ 9.390.425,74	R\$ 38.603.705,16	R\$ 72.851.493,67	R\$ 121.117.632,22
(-) Devolução Compras MP	R\$ -	R\$ -	R\$ 29.622,61	R\$ 37.266,79	R\$ 396.889,40
(-) Quebra de peso	R\$ -	R\$ 2.846,24	R\$ 35.595,35	R\$ 51.009,57	R\$ 89.461,16
Material de Embalagem	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.700,99	R\$ -	R\$ 2.700,99
Material Secundário	R\$ -	R\$ 20.965,23	R\$ 522.013,64	R\$ 544.561,05	R\$ 1.087.539,92
Soma	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,73	R\$ 38.799.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,57
Estoque Final					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 16.542.246,76	R\$ 22.164.368,86
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 46.732.655,21	R\$ 74.143.321,53
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.510.815,05	R\$ 2.510.815,05
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34

- c) O valor do estoque final contábil do terceiro trimestre de 2012, erroneamente considerado pelo Auditor Fiscal, foi em seguida transportado como estoque inicial do quarto trimestre, no demonstrativo destinado a calcular o “estoque final previsto”. Dessa forma, o simples transporte errôneo desse “estoque final previsto” resulta em cálculo de “omissão de receitas” inexistente no quarto trimestre de 2012, no valor de R\$ 27.210.633,32 (Figura 2).

R 08RF DEFIS DEMONSTRATIVO DE AJUSTES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DILIGÊNCIA Fl. 9

	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Inicial	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 32.532.765,32
Compras líquidas de tributação	R\$ 556.538,69	R\$ 11.148.470,31	R\$ 46.418.683,33	R\$ 82.019.400,61	R\$ 140.143.092,94
(-) Materiais Aplicados na Produção	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,72	R\$ 38.799.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,56
(=) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70

Demonstrativo do item "6.2.c OMISSÃO DE RECEITAS" do Termo de Verificação Fiscal, CORRIGIDO					
	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Final Contábil	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34
(-) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70
(=) OMISSÃO DE RECEITAS	----	----	R\$ 24.907.283,82	R\$ 24.541.269,45	R\$ 49.448.553,27

Análise comparativa do quadro 5.1 do Termo de Verificação Fiscal
Demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

	1o. Trimestre	2o. Trimestre	3o. Trimestre	4o. Trimestre	Período 2012
Estoques Iniciais					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 5.322.122,10
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 27.210.633,32
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 32.532.755,42
Material Aplicado na Produção					
Materias Primas	R\$ 272.067,65	R\$ 9.390.425,74	R\$ 38.603.705,16	R\$ 72.851.493,67	R\$ 121.117.632,22
(-) Devolução Compras MP	R\$ -	R\$ -	R\$ 29.622,61	R\$ 37.266,79	R\$ 396.889,40
(-) Quebra de peso	R\$ -	R\$ 2.846,24	R\$ 35.595,35	R\$ 51.009,57	R\$ 89.461,16
Material de Embalagem	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.700,99	R\$ -	R\$ 2.700,99
Material Secundário	R\$ -	R\$ 20.965,23	R\$ 522.013,64	R\$ 544.561,05	R\$ 1.087.539,92
Soma	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,73	R\$ 38.799.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,57
Estoque Final					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 16.542.246,76	R\$ 22.164.368,86
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 46.732.655,21	R\$ 74.143.321,53
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.510.815,05	R\$ 2.510.815,05
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34

- d) Ainda no quarto trimestre de 2012, ao considerar o estoque final contábil para confronto com o “estoque final previsto”, utilizou-se do valor total dos estoques (R\$ 65.785.717,02) em vez de se considerar unicamente o estoque de matérias primas (R\$ 16.542.246,76), o que também afetou o cômputo da suposta omissão de receitas no quarto trimestre de 2012 (Figura 3).

Fl. 19 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

R 08RF DEFIS DEMONSTRATIVO DE AJUSTES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DILIGÊNCIA Fl. 9

	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Inicial	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 32.532.765,32
Compras líquidas de tributação	R\$ 556.538,69	R\$ 11.148.470,31	R\$ 46.418.683,33	R\$ 82.019.400,61	R\$ 140.143.092,94
(-) Materiais Aplicados na Produção	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,72	R\$ 38.793.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,58
(=) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70

Demonstrativo do item "6.2.c OMISSÃO DE RECEITAS" do Termo de Verificação Fiscal, CORRIGIDO

	1o. Trim. 2012	2o. Trim. 2012	3o. Trim. 2012	4o. Trim. 2012	Total 2012
Estoque Final Contábil	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.765,32	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34
(-) Estoque Final Previsto	R\$ 284.471,04	R\$ 1.739.925,59	R\$ 7.625.481,50	R\$ 41.244.447,57	R\$ 50.894.325,70
(=) OMISSÃO DE RECEITAS	----	----	R\$ 24.907.283,82	R\$ 24.541.269,45	R\$ 49.448.553,27

Análise comparativa do quadro 5.1 do Termo de Verificação Fiscal
Demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

	1o. Trimestre	2o. Trimestre	3o. Trimestre	4o. Trimestre	Período 2012
Estoques Iniciais					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 5.322.122,10
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 27.210.633,32
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 32.532.755,42
Material Aplicado na Produção					
Materias Primas	R\$ 272.067,65	R\$ 9.390.425,74	R\$ 38.609.705,16	R\$ 72.891.433,67	R\$ 121.117.632,22
(-) Devolução Compras MP	R\$ -	R\$ -	R\$ 299.622,61	R\$ 5.266,79	R\$ 396.889,40
(-) Quebra de peso	R\$ -	R\$ 2.846,24	R\$ 35.595,35	R\$ 5.009,57	R\$ 89.461,16
Material de Embalagem	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.700,99	R\$ -	R\$ 2.700,99
Material Secundário	R\$ -	R\$ 20.965,23	R\$ 522.013,64	R\$ 544.561,05	R\$ 1.087.539,92
Soma	R\$ 272.067,65	R\$ 9.408.544,73	R\$ 38.793.201,83	R\$ 73.307.718,36	R\$ 121.781.532,57
Estoque Final					
Materias Primas	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.322.122,10	R\$ 16.542.246,76	R\$ 21.864.368,86
Produtos em Elaboração	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.210.633,32	R\$ 46.732.053,21	R\$ 73.942.686,53
Estoque P. Terceiros/Prod Elab.	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.510.815,05	R\$ 2.510.815,05
Soma	R\$ -	R\$ -	R\$ 32.532.755,42	R\$ 65.785.717,02	R\$ 98.318.482,34

5.2 - Em demonstrativos que buscavam apurar diferenças contábeis trimestrais “na visão de compras”, o Auditor Fiscal deveria ter de limitado a considerar a movimentação de matérias primas, ou seja, de insumos destinados à produção agropecuária, adotando-se a fórmula Estoque Inicial de Matéria Prima + Compras de Matéria Prima no Período – Matéria Prima Aplicada Na Produção = Estoque Final de Matéria Prima. 5.3 - Entretanto, ao considerar como base para seu levantamento os estoques totais da empresa (matéria prima e produtos em elaboração), acabou por inflar artificialmente os valores apurados como “omissão de receitas”, visto que os produtos em elaboração incorporam não só os insumos carregados à produção (o que por si só já acarretaria o cômputo dessas matérias primas em duplicidade, na medida em que haja o transporte do estoque final de um trimestre para o outro) mas também valores que nada tem a ver com a movimentação de materiais (mão de obra e encargos sociais, por exemplo).

5.4 - Como se observa das anotações feitas no “DEMONSTRATIVO DE AJUSTES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – DILIGÊNCIA”, (Figuras 1, 2 e 3) caso o transporte do estoque final contábil de matérias primas existente ao final do terceiro trimestre (R\$ 5.322.122,10 e não R\$ 32.532.755,42) tivesse sido feito corretamente pelo Auditor Fiscal do quadro “Análise comparativa do quadro 5.1 do Termo de Verificação Fiscal” para o quadro “Demonstrativo do item “6.2.b Na Visão de Compras” do Termo de Verificação Fiscal, haveria considerável redução do valor apurado a título de “Estoque Final Previsto”. Com a devida correção, ter-se-ia: 4º Trim. 2012 Estoque Inicial R\$ 5.322.122,10 Compras Líquidas de Tributação R\$ 82.019.400,61 (-) Materiais Aplicados na Produção R\$ 73.307.718,36 (=) Estoque Final Previsto R\$ 14.033.804,35

5.5 - Da mesma forma, se o transporte dos valores correspondentes ao estoque final contábil de matéria prima para o terceiro trimestre (R\$5.322.122,10 e não R\$ 32.532.755,42) e quarto trimestre (R\$ 16.542.246,76 e não R\$ 65.785.717,02) tivesse sido feito de forma correta para o “Demonstrativo do item 6.2.c OMISSÃO DE RECEITAS do Termo de Verificação Fiscal CORRIGIDO”, os valores apurados seriam inferiores (e até mesmo negativo no caso do terceiro trimestre), não configurando qualquer omissão de receitas tributáveis por parte da empresa autuada. Ao contrário, tais diferenças expressam apenas inconsistências no cálculo do valor das “compras líquidas de tributação” efetuado pelo Auditor Fiscal.

Fl. 20 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

6.6 - Feitas as devidas correções no transporte do estoque final de matérias primas, ter-se-ia:

Demonstrativo do item “6.2.c OMISSÃO DE RECEITAS” do Termo de Verificação Fiscal, CORRIGIDO 3º Trim. 2012 4º Trim. 2012 Estoque Final Contábil R\$ 5.322.122,10 R\$ 16.542.246,76 (-) Estoque Final Previsto R\$ 7.625.481,50 R\$ 14.033.804,35 (=) OMISSÃO DE RECEITAS -R\$ 2.303.359,40 R\$ 2.508.442,41 6.7 – Cabe, por fim, uma observação quanto à justificativa dada pelo Auditor Fiscal para a manutenção de valores incorretamente apurados como omissão de receitas, nos seguintes termos: “(...) os valores da mão-de-obra direta, dos custos indiretos de produção e dos fretes das compras foram lançados, pelo contribuinte, diretamente na conta de apuração do resultado (531010010056002 – RESULTADO LIQ. DO EXERCÍCIO), não integrando nenhum valor dos seus estoques.” Trata-se de afirmação que não encontra qualquer respaldo nos registros contábeis da empresa, os quais demonstram de forma clara e tecnicamente correta, que os valores de mão- de-obra direta, custos indiretos de produção e fretes foram contabilizados como custo de produção, estando assim incorporados ao valor do custo dos produtos vendidos constante da Demonstração de Resultado de cada um dos períodos e ao estoque dos produtos em fabricação existentes ao final de cada trimestre, informados no Balanço Patrimonial. 6.8 – Assim, no sentido de demonstrar a composição dos custos de produção da empresa a cada trimestre e de evidenciar a parcela desses custos atribuída ao valor dos estoques existentes ao final de cada período, bem como do valor dos custos incorporados aos produtos vendidos no trimestre (Custo dos Produtos Acabados e Vendidos), foram elaborados os dois “Demonstrativos de Custos de Produção” seguintes (Figuras 4 e 5), a partir de dados extraídos dos Balancetes Analíticos Consolidados (Anexos 2 e 3):

DEMONSTRATIVO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO - TERCEIRO TRIMESTRE DE 2012			
CUSTOS DE PRODUÇÃO INCORRIDOS NO TRIMESTRE (fl. 00003 do Anexo 2)		ESTOQUES EXISTENTES NO FINAL DO TRIMESTRE (fl. 00001 do Anexo 2)	
MATERIAL APLICADO		Matérias Primas R\$ 5.322.122,10	
Matéria Prima (adquirida no trimestre)	R\$ 38.603.705,16	Produtos em Elaboração R\$ 27.210.633,22	
(-) Quebra de Peso	-R\$ 35.595,35	TOTAL DOS ESTOQUES EM 30/09/2012 R\$ 32.532.755,32	
(-) Devoluções s/ Compra de Matéria Prima	-R\$ 299.622,61		
Material Secundário	R\$ 522.013,64		
Fretes s/ Compra de Matéria Prima	R\$ 3.021.976,54		
MÃO DE OBRA DIRETA		CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS NO TRIMESTRE (fls. 00006 e 00007 do Anexo 2)	
Salários e Ordenados	R\$ 4.775.114,41	Custo dos Produtos Acabados / Vendidos R\$ 20.184.301,66	
Décimo Terceiro Salário	R\$ 970.472,57		
Férias	R\$ 1.683.313,35		
INSS	R\$ 200.312,10		
FGTS	R\$ 733.215,11		
Indenizações e Aviso Prévio	R\$ 236.420,51		
Refeitório	R\$ 94.831,50		
Uniformes e Equipamentos de Segurança e Sinalização	R\$ 5.795,96		
Cesta Básica	R\$ 58.310,43		
OUTROS CUSTOS DIRETOS			
Serviços de Terceiros - PJ	R\$ 104.361,60		
CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO			
Manutenção em Máquinas e Equipamentos	R\$ 108.816,86		
Manutenção em Veículos	R\$ 371.768,40		
Manutenção em Instalações e Edifícios	R\$ 52.209,51		
Ferramentas e Máquinas	R\$ 4.539,39		
Material de Uso e Consumo	R\$ 111.022,39		
Serviços Prestados por PJ	R\$ 6.324,00		
Combustíveis e Lubrificantes	R\$ 1.384.339,58		
Encargos de Depreciação	R\$ 340,81		
Transportes de Funcionários	R\$ 2.154,00		
Fretes e Carretos	R\$ 917,12		
TOTAL DOS CUSTOS INCORRIDOS NO TRIMESTRE	R\$ 52.717.056,98	ESTOQUES FINAIS + CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	R\$ 52.717.056,98

Fl. 21 da Resolução n.º 1402-001.728 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.728200/2015-35

DEMONSTRATIVO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO - QUARTO TRIMESTRE DE 2012			
ESTOQUES EXISTENTES NO INÍCIO DO TRIMESTRE (fl. 00001 do Anexo 3)		ESTOQUES EXISTENTES NO FINAL DO TRIMESTRE (fl. 00001 do Anexo 3)	
Matérias Primas	R\$ 5.322.122,10	Matérias Primas	R\$ 16.542.246,76
Produtos em Elaboração	R\$ 27.210.633,22	Produtos em Elaboração	R\$ 46.732.655,21
CUSTOS DE PRODUÇÃO INCRORRIDOS NO TRIMESTRE (fl. 00003 e 00004 do Anexo 3)		Estoque em Poder de Terceiros - Prod. em Elab.	
MATERIAL APLICADO		TOTAL DOS ESTOQUES EM 30/09/2012	
Matéria Prima (adquirida no trimestre)	R\$ 72.851.433,67	R\$ 65.785.717,02	
(-) Quebra de Peso	-R\$ 51.009,57		
(-) Devoluções s/ Compra de Matéria Prima	-R\$ 37.266,79		
Material Secundário	R\$ 544.561,05	CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS NO TRIMESTRE (fls. 00007 e 00008 do Anexo 3)	
Fretes s/ Compra de Matéria Prima	R\$ 1.205.692,98	Custo dos Produtos Acabados / Vendidos	
MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 52.512.188,54	
Salários e Ordenados	R\$ 5.643.010,85		
Décimo Terceiro Salário	R\$ 618.291,50		
Férias	R\$ 751.913,54		
INSS	R\$ 202.371,91		
FGTS	R\$ 635.945,67		
Indenizações e Aviso Prévio	R\$ 27.920,07		
Refeltório	R\$ 118.095,38		
Uniformes e Equipamentos de Segurança e Sinalização	R\$ 17.052,22		
Cesta Básica	R\$ 321.436,65		
Exames Médicos / Laboratoriais	R\$ 1.236,00		
OUTROS CUSTOS DIRETOS			
Serviços de Terceiros - PJ	R\$ 280.577,22		
CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO			
Manutenção em Máquinas e Equipamentos	R\$ 111.162,22		
Manutenção em Veículos	R\$ 437.950,41		
Manutenção em Instalações e Edifícios	R\$ 92.249,10		
Ferramentas e Máquinas	R\$ 1.479,85		
Material de Uso e Consumo	R\$ 102.408,43		
Serviços Prestados por PJ	R\$ 20.410,80		
Aluguéis / Locação	R\$ 329.619,12		
Combustíveis e Lubrificantes	R\$ 1.486.961,04		
Encargos de Depreciação	R\$ 522,45		
Transportes de Funcionários	R\$ 27.065,20		
Fretes e Carretos	R\$ 24.039,27		
TOTAL DOS CUSTOS INCRORRIDOS NO TRIMESTRE	R\$ 118.297.905,56	ESTOQUES FINAIS + CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	
		R\$ 118.297.905,56	

Diante das divergências fáticas metodológicas apontadas na manifestação da Recorrente, bem como da juntada de novo laudo pericial contábil com o intuito de demonstrar as mencionadas divergências, especialmente levando em consideração que trata-se de tributação fundamentada em presunção, entendo que o processo não se encontra em condições de julgamento.

Sendo assim, voto pela nova conversão do processo em diligência para que autoridade fiscal se manifeste quanto as divergências fáticas e metodológicas apontadas pela Recorrente na manifestação e fls. 2299/2315, por meio de laudo conclusivo do qual deve a Recorrente ser intimada para, querendo, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio