



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo nº** 13052.000007/2006-61  
**Recurso nº** 159.086 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - EXS.: 2003 e 2004  
**Acórdão nº** 105-16.834  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2008  
**Recorrentes** 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS  
e INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS NUTRILAT LTDA.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ -  
EXERCÍCIO: 2003, 2004**

**OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A**  
apuração de omissão de receitas por meio de auditoria de  
produção exige fiel descrição da metodologia utilizada e  
adequado acompanhamento por parte do contribuinte fiscalizado.  
Atendidos tais requisitos, há que se manter o lançamento  
correspondente. Não obstante, a comprovação nos autos de que  
parcela das saídas de produtos acabados não representaram  
vendas passíveis de tributação impõe a redução dos valores  
correspondentes na apuração do montante sujeito à incidência  
tributária.

**EXCESSO DE DESPESAS DE ICMS - REDUÇÃO INDEVIDA  
DO LUCRO - IMPROCEDÊNCIA -** Constatada que a  
exoneração do crédito tributário fundamentou-se em  
procedimento de diligência realizado no domicílio fiscal da  
Recorrente no qual restou evidenciado que, ainda que possa ter  
havido impropriedade na realização de registros contábeis, o  
lucro líquido do exercício não foi afetado por excesso de despesas  
de ICMS, há que se negar provimento ao recurso de ofício  
interposto.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - INOVAÇÃO -  
IMPOSSIBILIDADE -** É insubsistente a parcela de crédito  
tributário, tida como "mantida" pela autoridade administrativa  
julgadora, quando se constata que ela está fundada em elementos  
não considerados no lançamento original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e  
voluntário interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE  
JULGAMENTO EM SANTA MARIA/RS e INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS NUTRILAT  
LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a omissão de receita representada pela venda de embalagens tidas como não escrituradas, nos valores de: ano calendário de 2002 R\$ 382.901,93 ano calendário de 2003 R\$ 8.605.701,24, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente

  
WILSON FERNANDO GUIMARÃES

Relator

Formalizado em: 07 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS ANTÔNIO PIRES (Suplente Convocado), IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausentes, justificadamente os Conselheiros MARCOS RODRIGUES DE MELLO e WALDIR VEIGA ROCHA.

## Relatório

INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS NUTRILAT., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, que manteve parcialmente o lançamento de IRPJ e REFLEXOS, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Outrossim, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, recorre a este Colegiado de sua decisão, em face da exoneração que prolatou concernente à parcela do crédito tributário constituído contra a empresa em referência.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Programa de Integração Social – PIS), relativas aos exercícios de 2003 e 2004, formalizadas em decorrência da constatação dos seguintes fatos:

a) omissão de receita, nos valores de R\$ 1.300.392,67 e R\$ 32.182.482,53, anos-calendário 2002 e 2003, respectivamente, caracterizada por saídas não escrituradas de caixas de leite de um litro UHT (integral e desnatado), apuradas pelo confronto entre as quantidades de embalagens Tetra Pak (caixas de 1 litro) adquiridas da empresa Tetra Pak Ltda. e as quantidades vendidas de caixas de leite (embalagem e leite).

O procedimento da fiscalização para apurar o montante da receita omitida foi o seguinte:

Produção registrada (quantidade de litros de leite escriturados – leite e embalagem)

Estoque final de produtos prontos

( + ) vendas

( - ) devolução de vendas

( - ) estoque inicial de produtos prontos

( = ) produção registrada

Consumo de caixas utilizadas para embalar o leite

estoque inicial

( + ) entradas (compras de Tetra Pak)

( - ) saídas (devoluções de compras)

( - ) estoque final

( = ) consumo efetivo de caixa de leite

Produção real (quantidade real produzida)

consumo efetivo de caixas de leite

( - ) perdas no processo produtivo

( = ) produção real

Diferença de produção (quantidades de caixas não declaradas)

produção real

( - ) produção registrada

( = ) diferença na produção

Omissão de receita

diferença na produção

( x ) preço médio de venda por litro

( = ) omissão de receita em reais

b) Redução indevida do lucro líquido: dedução indevida da receita bruta, a título de ICMS, dos valores de R\$ 254.024,53 e R\$ 1.710.515,92, anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente. Conforme o Relatório de Ação Fiscal o Contribuinte deduziu não somente o valor do ICMS incidente sobre suas vendas, mas todos os débitos deste imposto, procedimento que estaria em desacordo com a legislação tributária. Os valores foram apurados da seguinte forma:

Descrição – valores em reais	Ano 2002	Ano 2003
ICMS sobre vendas conforme Livro de Apuração	25.358,62	823.732,82
( - ) ICMS devolução de vendas Livro Apuração	-563,97	-7.719,57
( = ) ICMS passível de utilização como dedução da receita bruta	24.794,65	816.013,25
ICMS deduzido pela fiscalizada na Demonstração do Resultado do Exercício	278.819,18	2.526.526,17
( - ) ICMS: valor passível de utilização como dedução da receita bruta apurado pela fiscalização	-24.794,64	-816.013,25
( = ) ICMS: valor não aceito pela fiscalização como dedução da receita bruta	254.024,53	1.710.515,92

Inconformada, a autuada apresentou impugnação aos feitos fiscais, fls. 627/730, argumentando, em síntese, o seguinte:



IRPJ

Omissão de Receita

- que incorreções nos registros contábeis e a análise de forma isolada e individual de um elemento informativo, sem considerar os demais a ele relacionados, poderia conduzir a conclusões equivocadas;

- que eventuais incorreções nos registros contábeis não poderiam conduzir a conclusões equivocadas e fora da realidade;

- que algumas premissas relacionadas à autuação vem excluída e afastada pelos demais elementos informativos constantes no Relatório da Ação Fiscal;

- que o que pretendia destacar era que todas as compras de embalagens informadas pela Tetra Pak Ltda. foram confirmadas em sua contabilidade, não havendo qualquer diferença de dados;

- que, na realidade, a Fiscalização não considerou, devidamente, inúmeras hipóteses quando concluiu que teria comprado mais embalagens do que teria vendido;

- que, sendo demorado e difícil a obtenção de autorização para a compra de caixas para embalar o leite longa vida, cedeu à Cooperativa de Laticínios Glória Ltda. essas embalagens, cuja comprovação seria a nota fiscal de prestação de serviços, referindo-se a industrialização do leite UHT integral e desnatado;


- que não seria necessária e impositiva a formalização de contrato de cessão de uso de marca ou de contrato de prestação de serviço, nem o seu registro onde quer que seja.

- que a conclusão da Fiscalização de que ela realizou a industrialização e comercialização do referido produto, omitindo receita é equivocada, pois: a) em nenhum momento a Fiscalização afirmou que a impugnante não dispunha do leite necessário à industrialização da referida quantidade do produto; b) efetivamente não dispunha do leite necessário à industrialização das quantidades consideradas omitidas, porém, a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda. tinha o produto, que foi industrializado por ela e a ela foi devolvido; c) os elementos informativos não receberam qualquer consideração por parte da Fiscalização, que considerou um elemento de forma isolada, levando a uma conclusão irreal e incorreta.

- que a conclusão da Fiscalização baseada nas aquisições de embalagens e nas vendas do referido produto não se sustentaria, pois as embalagens que estão faltando teriam sido emprestadas à Cooperativa de Laticínios Glória Ltda. para viabilizar a execução do contrato de cessão de uso de marca e de prestação de serviços, diante da impossibilidade de compra das referidas embalagens da Tetra Pak Ltda. por parte dessa cooperativa;

- que não teria industrializado, nem comercializado a mercadoria apontada pela Fiscalização, vez que quem teria feito essas operações teria sido a referida cooperativa, cuja receita estaria devidamente escriturada;

- que as embalagens estariam sendo devolvidas à ela, desde o ano de 2004, pois essa cooperativa estaria conseguindo adquiri-las diretamente da Tetra Pak Ltda;



- que teria realizado expressivos empréstimos de embalagens à Cooperativa de Laticínios Glória Ltda., alcançando valores, não para o seu pagamento, mas sob a forma de empréstimo, de modo que pudesse continuar a adquiri-las e lhe emprestando na medida em que tinha interesse em manter os demais contratos;

- que poderia até ter escriturado equivocadamente, porém, não ocorreu qualquer omissão de receita;

- que, se eventualmente ocorreu alguma venda não registrada, esta deveria limitar-se “às embalagens em si, e não ao produto final e acabado, de modo que os valores a serem considerados seriam apenas de parte dos insumos necessários a confecção do produto final.”;

- que isso só poderia ocorrer caso não fosse considerado válido o contrato de mútuo celebrado entre ela e a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda;

- que, caso não fosse aceito o argumento de que não ocorreu omissão de receita, para fins de tributação deveria se considerar, ainda, o preço de compra das embalagens e seu preço de venda para a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda;

- que a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda. efetivamente apontou o faturamento da mercadoria que lhe tinha sido fornecida, consumindo as embalagens e oferecendo à tributação a respectiva receita;

- que as informações por ela prestadas e pela Cooperativa de Laticínios Glória Ltda seriam compatíveis e coerentes, pois: a) nos anos de 2002 e 2003 forneceu a referida cooperativa as embalagens a partir do contrato de mútuo, conseqüentemente, “não houve qualquer aquisição de embalagens, como, efetivamente, não houve qualquer aquisição de embalagens da COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA. junto a IMPUGNANTE”. O fornecimento se dava a partir do contrato de mútuo; e b) não cabe a essa cooperativa juntar qualquer recibo que lhe tenha fornecido, porque não era recibo de compra, mas sim adiantamento (empréstimo para cobrir os gastos com a compra de embalagens), de modo que apenas houve a juntada dos recibos de compra de embalagens da Tetra Pak Ltda. Aditously, ainda, que devia ficar esclarecido que a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda. não tinha recibos relativos à aquisições de embalagens dela, mas apenas aqueles antes referidos e apresentados por ela;

- que o devedor e o credor deviam manter cópia dos recibos outorgados, pois deveria se utilizar dos referidos documentos para efetuar os lançamentos contábeis;

- que a restrição do mês de novembro/2002 como pretendido na fl. 03 não se justificaria, pois não haveria obrigatoriedade de o contrato ser por escrito e muito menos ser registrado (sua existência deve se estender por todo o período pelo qual ocorreu a relação negocial entre as partes, independente da formalização dos contratos).

- que, se vingasse a conclusão constante no relatório, eventuais diferenças somente seriam devidas em relação ao período de julho a outubro de 2002;

- que inexistiria previsão legal para a Nutrilat repassar a outras empresas as embalagens adquiridas sem o correspondente documento fiscal (a Cooperativa de Laticínios



Glória Ltda. foi quem comercializou o leite UHT, pois possuía o leite, porém não tinha como industrializá-lo);

- que quem tinha feito a industrialização foi ela (os documentos fiscais, se devidamente considerados, dariam respaldo as suas alegações, podendo até ter ocorrido irregularidade formal na medida em que não emitiu o documento fiscal competente, porém não ocorreu omissão de receita);

- que, efetivamente, não emitiu as notas fiscais de empréstimo das embalagens para a Cooperativa de Laticínios Glória Ltda., porém esse fato seria uma questão formal não permitindo chegar-se à conclusão da Fiscalização;

- que o critério de apuração da omissão de receita não seria correto, pois: a) a apuração da produção registrada e do consumo registrado do insumo em caixa para leite Tetra Pak seria equivocada na medida em que apenas define o estoque de embalagens existente e a quantidade utilizadas, não definindo de modo algum a sua receita; b) a produção real, geradora da receita, não pode ser considerada a partir do insumo consumido, eis que pode ter sido vendido ou ter outra destinação; e c) as demais conclusões apresentadas, partindo-se de premissas incorretas, somente podem conduzir a conclusões incorretas, de modo que o resultado final da fiscalização ficaria totalmente prejudicado.

- que, para explicar de maneira mais clara e segura o equívoco da autuação, cumpria esclarecer que:

*1) O foco da auditoria fiscal é no CMV da DIPJ, ano calendário 2003, quanto ao preenchimento das linhas 02 e 03:*

*Linha 01 – Estoque inicial – R\$ 1.794.133,53*

*Linha 02 – Compras de insumos à vista – R\$ 5.474.561,79*

*Linha 03 – Compras de insumos à prazo – R\$ 11.885.099,04*

*Total – R\$ 17.359.660,83*

*Linha 17 – Estoque final – R\$ 1.900.046,79*

*CMV – R\$ 17.253.747,57*

*2) A origem dos valores constantes das linhas mencionadas é a seguinte:*

*Linha 01 – é o estoque inicial em 01/01/03 – R\$ 1.794.133,53*

*( + ) Conta Estoque Inicial R\$ 15.393.222,11 + 130.969,81 = R\$ 15.524.191,92 (total)*

*(conta essa de resultado, daí fica acumulado mês a mês, na DIPJ somente foi informado o estoque inicial e não o total da conta).*

*A linha 02 e 03 é o resultado de:*

*( + ) compras à vista = R\$ 5.268.021,16*

*( + ) compras à prazo = R\$ 11.421.339,47*



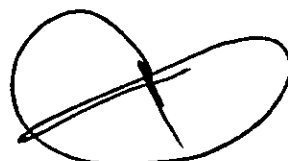
(+) *compras de embalagem* = R\$ 135.727,68  
(+) *compras de embalagem à prazo* = R\$ 15.527.710,05  
(+) *industrialização realizada para terceiros* = R\$ 293.733,22  
*Sub-total* = R\$ 32.646.531,58  
(-) *ICMS s/compras* = R\$ 2.558.651,21  
(-) *devoluções de compras* = R\$ 81.952,75  
(-) *recup. de PIS s/entradas* = 487.378,41  
*Total* = R\$ 29.518.549,21  
(-) *Foi abatido a prov. das embalagens* = R\$ 12.091.100,94  
(-) *Foi abatido a saída em bonificação* = R\$ 67.787,44  
*Total final* = R\$ 17.359.60,83  
*Na DIPJ linha 17 – Estoque final* R\$ 1.900.046,79  
(-) *Conta estoque final* R\$ 27.788.993,56 (total)  
*(conta essa de resultado, onde consta além do estoque final + provisão das embalagens repassadas a Coolag, durante o processo de industrialização.*  
- *Total da conta estoque final = (se não houvesse os lançamentos das embalagens) R\$ 15.697.892,62*  
- *Total das provisões das embalagens R\$ 12.091.100,94*  
(=) *Resultado CMV* = R\$ 17.253.747,57  
3) *Observe-se que o resultado do CMV, sem a dedução das provisões das embalagens é de R\$ 29.344.848,51, de modo que a diferença não compreendida no CMV de R\$ 12.091.100,94 corresponde ao repasse das embalagens para a COOLAG.*

#### Redução indevida do lucro líquido

- que a Fiscalização chegou a conclusão equivocada, pois: a) efetivamente procedeu a dedução da sua receita bruta do ICMS para a obtenção da receita líquida de vendas, procedimento esse que seria correto; e b) a referida dedução compreendia a totalidade do valor, sendo que “*mais adiante e antes da apuração do lucro líquido, havia o devido, necessário e obrigatório estorno dos valores que não poderiam ser deduzidos*”;

- que a Fiscalização esqueceu de verificar todos os lançamentos realizados para a apuração do lucro líquido, posto que mais abaixo foi incluído novamente o valor do ICMS descontado indevidamente;

- que, para explicar de maneira mais clara e segura o equívoco da autuação, cumpria esclarecer que:



*1) Trata-se do ICMS deduzido s/compras e ou s/vendas. Ocorre que a empresa efetua aquisições de embalagens Tetra Pak e outras matérias primas que serão utilizadas para a industrialização do leite UHT, mercadoria esta que é isenta do ICMS no Rio Grande do Sul.*

*Contudo, quando da comercialização para outras unidades da Federação há a incidência do ICMS.*

*Com isso realizamos a escrituração fiscal da seguinte forma:*

*1) lançamentos da entrada com aproveitamento integral do crédito.*

*2) Lançamento nas saídas das mercadorias tributadas e isentas, com lançamento integral do débito apurado.*

*3) Lançamento do estorno dos créditos relativos as mercadorias adquiridas no mês (que foi aproveitado o crédito), porém foram comercializadas no RGS e com isso não houve a geração do ICMS, por estarem isentas do ICMS. Logo, não temos direito ao aproveitamento do crédito inicialmente (item 1) aproveitado integralmente.*

*Exemplo:*

*Embalagem UHT*

*Compra 01/2003 = 1.000 unidades = crédito R\$ 100,00*

*Vendas 01/2003:*

*a) para o RGS – 800 unidades = ICMS zero*

*b) para outros Estados – 200 unidades = gerou ICMS a débito.*

*Logo, vamos estornar R\$ 80,00 de crédito de ICMS, pois não temos direito em mantê-lo.*

*Nas vendas para fora do Estado é aproveitado o crédito presumido do ICMS, que esse também nos aproveitamos, nos lançamentos.*

#### CSLL, PIS e COFINS

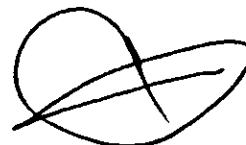
Impugnações às fls. 653 a 730, consubstanciadas nos mesmos argumentos oferecidos contra o lançamento de IRPJ.

Em razão de requisição de diligência (fls. 857/859), o processo foi remetido à Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul juntou os documentos de fls. 861/933, elaborando o correspondente Relatório da Diligência Fiscal (fls. 934/941).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, Rio Grande do Sul, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, prolatou o Acórdão nº 18-6.819, de 28 de março de 2007, ementado na forma abaixo reproduzida.

**OMISSÃO DE RECEITAS. AUDITORIA DE PRODUÇÃO**



*O levantamento da produção por elementos subsidiários a partir da técnica de auditoria de produção é procedimento legítimo previsto em lei. Constitui presunção de omissão de receita operacional as divergências apuradas em auditoria de produção com base nos registros de movimentação de embalagens e produtos prontos.*

#### **REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - ICMS SOBRE VENDAS**

*Cancela-se a exigência, quando constatado que a forma de escrituração do ICMS sobre vendas, adotada pelo Contribuinte, não reduziu o lucro líquido.*

*Lançamentos Decorrentes - Contribuição para o PIS (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*

*A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.*

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 976/986, por meio do qual, renovando razões trazidas em sede de impugnação, sustenta:

- que todas as compras de embalagens informadas pela TETRA PAK LTDA foram confirmadas em sua contabilidade;

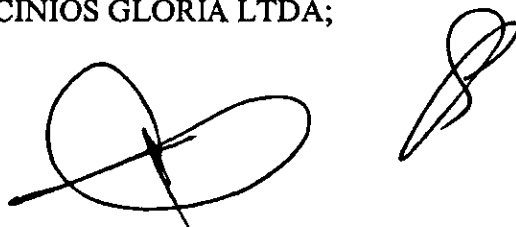
- que embora a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA não fosse autorizada ou habilitada junto a TETRA PAK LTDA a adquirir embalagens (caixas), inegavelmente comercializou essa espécie de leite (aduz que as embalagens devem ter sido fornecidas por alguém e este alguém seria ela);

- que é equivocado entender que, se o consumo de embalagem foi maior do que as saídas dos produtos prontos, a diferença se traduz em omissão de receita, pois, em momento algum foi afirmado que a recorrente disporia do leite necessário à industrialização da quantidade de produto relativa à diferença apontada;

- que efetivamente não possuía o leite necessário à industrialização da quantidade de produto relativa à diferença apontada, sendo que não se pode entender presente produção sem verificar e confirmar a existência de matéria prima correspondente;

- que a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA, ao contrário, tinha leite disponível, recebido de seus diversos produtores rurais, sendo que, consoante se observa da documentação em anexo, procedia na remessa do leite *in natura* para ela, para fins de industrialização, recebendo a devolução do leite industrializado (adita que eventual diferença não poderá ser considerada a cada mês, mas no período global, visto que o produto industrializado não precisa ser retirado imediatamente e na mesma proporção da remessa do leite *in natura*);

- que apresentou com a impugnação contrato de mútuo e recibos de adiantamento de parte da COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA;



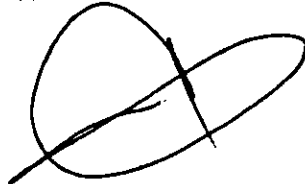
- que não comercializou a quantidade de mercadoria relativa à quantidade de embalagens apontada pela Fiscalização, de modo que não há qualquer receita que tenha sido omitido de sua contabilidade;

- que, se eventualmente se considerar alguma venda, esta venda deverá se limitar às embalagens em si, e não ao produto final e acabado (aduz que deverá se considerar ainda o preço de compra das embalagens e seu preço de venda para a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA);

- que as embalagens secundárias (caixas de papelão utilizadas para acondicionar as embalagens Tetra Pak) foram adquiridas pela COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA, razão pela qual deve ser excluído o valor correspondente.

A Recorrente, ao final, reitera os termos da impugnação interposta e argumenta que a base para a definição da omissão de receita está equivocada.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos, relativas aos exercícios de 2003 e 2004, formalizadas em decorrência das seguintes constatações: a) omissão de receita apurada por meio de auditoria de produção; e b) redução indevida do lucro líquido, decorrente de apropriação em excesso de despesa de ICMS.

A autoridade de primeiro grau, julgando parcialmente procedente os argumentos trazidos pela contribuinte em sede de impugnação, exonerou parcela do crédito tributário. A referida exoneração alcançou tanto parte do crédito tributário que decorreu da omissão de receita apurada, quando daquele constituído sob o argumento de que, em razão da apropriação de excesso de despesas de ICMS, o lucro líquido foi reduzido indevidamente.

Passemos, pois, a analisar os fundamentos da decisão de primeiro grau que levaram à exoneração de parcela do crédito tributário, e as razões trazidas pela contribuinte em sede de recurso voluntário.

### RECURSO DE OFÍCIO

Relativamente à omissão de receita apurada por meio da auditoria de produção, o voto condutor da decisão de primeiro grau assinalou:

[...]

*O Contribuinte é acusado de omissão de receita, caracterizada por saídas não escrituradas de leite integral e desnatado, apuradas pelo confronto entre as quantidades de embalagens Tetra Pak (caixas de 1 litro) adquiridas e as quantidades vendidas de caixas de leite (embalagem e leite). Cabe esclarecer que o leite UHT integral e desnatado é embalado em caixas Tetra Pak de um litro, embalagens essas que foram adquiridas da Tetra Pak Ltda, conforme demonstrativos de fls. 26-99, cujas quantidades o Contribuinte não contesta. As quantidades dos produtos prontos e dos valores omitidos está demonstrada nas planilhas de fls. 606-620.*

*Tomando-se como exemplo os cálculos efetuados pela Fiscalização no mês de fevereiro de 2003 (fls. 615), constata-se que o Contribuinte utilizou no processo produtivo (consumo real) 3.569.313 embalagens (caixas de um litro) para envasar leite integral e desnatado, enquanto que a produção registrada do produto pronto (embalagem mais leite) foi de 1.520.549 caixas de um litro, ocorrendo uma diferença não escriturada de 2.048.764 unidades (3.569.313 menos 1.520.549). Multiplicando-se essa diferença pelo preço médio de acordo com o tipo de leite (integral = R\$1,0054 x 1.911.374; desnatado = R\$0,9973 x*

137.390), encontrou o montante omitido no mês de fevereiro de 2003 no valor de R\$2.058.714,47.

Como se constata na intimação de fls. 130-131, o Contribuinte foi intimado a justificar as diferenças encontradas pela fiscalização nos anos de 2002 e 2003, as quais foram devidamente apuradas no Anexo Único (fls. 132-142). Em resposta, informou que grande parte das embalagens da Tetra Pak Ltda. foram adquiridas em seu nome, porém foram cedidas à Cooperativa de Laticínios Glória Ltda (COOLAG), a qual fazia repasses financeiros para a cobertura dessa aquisições.

Não aceitando esses argumentos, a Fiscalização efetuou novas intimações no sentido de elucidar os fatos. Porém, os esclarecimentos e os documentos trazidos pelo Contribuinte não lograram comprovar as referidas diferenças, tendo a Fiscalização lavrado o Auto de Infração, tributando a omissão de receita apurada.

Na impugnação, o principal argumento de defesa é de que as embalagens que estão faltando foram emprestadas à Cooperativa de Laticínios Ltda. (COOLAG), não tendo comercializado as quantidades dos produtos apontados pela Fiscalização.

Sobre a auditoria de produção, cabe ressaltar que essa técnica encontra amparo legal no art. 286, e §§, do RIR/1999 e tem por objetivo apurar a verdadeira produção, a realmente ocorrida, segundo um critério de apuração legalmente estabelecido. Esse dispositivo legal assim dispõe:

...

Portanto, de acordo com esse dispositivo legal, considera-se como receita omitida, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários levantadas (diferença entre estoques, aquisições, aplicações e vendas) pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, praticados em cada período de apuração abrangido pelo procedimento.

Portanto, o método utilizado pela Fiscalização está correto e está de acordo com a legislação, descabendo razão ao Contribuinte.

No caso ora analisado, o principal argumento de defesa é de que as referidas diferenças decorrem de empréstimos de embalagens efetuadas à COOLAG, não ocorrendo vendas não registradas na escrituração. No máximo, que só admite a título de argumentação, a omissão de receita corresponderia apenas ao valor das embalagens repassadas à COOLAG sem o correspondente documento fiscal.

Da análise das peças do processo (intimações, respostas às intimações, Relatório da Ação Fiscal, demonstrativos, impugnação, Relatório da Diligência Fiscal, e demais documentos relacionados à infração), concluiu-se que parte do leite envasado (sem considerar a embalagem) nas caixas Treta Pak e que foram considerados omitidos pela Fiscalização, não foi vendido pelo Contribuinte, mas sim, devolvido à COOLAG em embalagens adquiridas pelo Contribuinte da Tetra Pak Ltda., conforme segue:

1 – O Contrato de Mútuo firmado entre o Contribuinte e a COOLAG (fls. 149-150), onde é estipulada a cessão de embalagens, embora não registrado no órgão competente (art. 129 da Lei nº 6.015, de 1973), deve ser considerado pois existem outras provas indicando que a operação se realizou.

2 – Os Contratos de Prestação de Serviços de Envase de Leite (fls. 151-159) confirma que o Contribuinte envasava leite para à COOLAG, mediante o pagamento de R\$0,06 por litro. As respectivas notas fiscais, referentes aos serviços de envasamento do leite, foram emitidas, estando anexadas (cópias) às fls. 184-198, sendo a última emitida em 30/12/2003. Essas notas estão devidamente escrituradas no Livro Diário e no Livro Registro de Entradas da COOLAG, conforme Relatório da Diligência Fiscal (fl. 935).

3 – A COOLAG declara que não possuía equipamentos para envasar o leite (fl. 240). Esse fato também foi confirmado pela Fiscalização às fls. 935, em atendimento à diligência requerida por essa DRJ.

4 – A COOLAG declarou que nos anos de 2002 e 2003 comercializou leite UHT com a marca Nutrilat (fls. 868 e 934).

5 – Por intermédio das cópias das Notas Fiscais de fls. 807 a 855 e demonstrativo efetuado pela Fiscalização de fl. 938, está devidamente comprovado a remessa da COOLAG para a Indústria de Laticínios Nutrilat Ltda. (Contribuinte) de 27.114.834 de litros de leite in natura. Essas Notas Fiscais foram devidamente lançadas no Livro Registro de Saídas (fl. 936).

6 – Está comprovado por intermédio das Notas Fiscais de fls. 758 a 792 e demonstrativo efetuado pela Fiscalização de fls. 939 e 940, a remessa da Indústria de Laticínios Nutrilat Ltda. para a COOLAG de 28.582.188 litros de leite UHT integral e desnatado.

7 – Está comprovado que a COOLAG adquiriu leite in natura nos anos de 2002 e 2003, conforme planilha de fls. 251 e Relatório da Diligência Fiscal (fl. 936), suficientes para cobrir as remessas efetuadas à Nutrilat.

Diante do exposto, deve-se afastar da tributação os valores correspondentes ao leite in natura fornecidos pela COOLAG, conforme cópias das Notas Fiscais fls. 807 a 855 e demonstrativo efetuado pela Fiscalização de fl. 938.

A Turma Julgadora, a partir de elementos reunidos nos autos, concluiu que parte da produção de leite considerada vendida sem registro por parte da Fiscalização foi efetivamente recebida e posteriormente devolvida à COOLAG, razão pela qual afastou de tributação os valores correspondentes ao leite in natura fornecidos pela citada Cooperativa.

Acreditamos que tal entendimento não merece reparo, eis que está calcado em comprovações trazidas aos autos (contrato de mútuo firmado entre a contribuinte e a COOLAG (fls. 149-150), onde é estipulada a cessão de embalagens, sendo irrelevante, no caso, o fato de tal contrato não estar registrado; os Contratos de Prestação de Serviços de Envase de Leite (fls. 151-159), que confirmam que a contribuinte envasava leite para à COOLAG, mediante o pagamento de R\$ 0,06 por litro; as notas fiscais referentes aos serviços de envasamento do



leite, que foram anexadas (cópias) às fls. 184-198, e que se encontram devidamente escrituradas no Livro Diário e no Livro Registro de Entradas da COOLAG, conforme Relatório da Diligência Fiscal (fl. 935); o fato da COOLAG declarar que não possuía equipamentos para envasar o leite (fl. 240), fato esse confirmado pela Fiscalização às fls. 935, em atendimento à diligência requerida pela Delegacia de Julgamento; o fato de a COOLAG ter declarado que nos anos de 2002 e 2003 comercializou leite UHT com a marca Nutrilat (fls. 868 e 934); a comprovação da remessa da COOLAG para a Recorrente de 27.114.834 de litros de leite *in natura*, cujas notas fiscais foram devidamente lançadas no Livro Registro de Saídas (fl. 936); a comprovação, por intermédio das notas fiscais de fls. 758 a 792 e demonstrativo efetuado pela Fiscalização de fls. 939 e 940, da remessa da Indústria de Laticínios Nutrilat Ltda. para a COOLAG de 28.582.188 litros de leite UHT integral e desnatado; e, ainda, a comprovação de que a COOLAG adquiriu leite *in natura* nos anos de 2002 e 2003, conforme planilha de fls. 251 e Relatório da Diligência Fiscal (fl. 936), suficientes para cobrir as remessas efetuadas à Nutrilat).

No que tange à segunda infração, qual seja, excesso de despesas de ICMS, no voto condutor da citada decisão restou consignado:

[...]

*Conforme descrito no Relatório da Ação Fiscal (fl. 603), o Contribuinte é acusado de ter deduzido indevidamente da receita bruta, a título de ICMS incidente sobre vendas, os valores de R\$ 254.024,53 e R\$ 1.710.515,92, anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente. Conforme o Relatório de Ação Fiscal o Contribuinte deduziu não somente o valor do ICMS incidente sobre suas vendas, mas todos os débitos deste imposto, procedimento que está em desacordo com a legislação tributária.*

*Em relação a essa acusação o Contribuinte argumenta que a Fiscalização chegou a conclusão equivocada, pois não considerou o necessário e obrigatório estorno dos valores que não poderiam ser deduzidos. Esqueceu de verificar todos os lançamentos realizados para a apuração do lucro líquido, posto que mais abaixo foi incluído novamente o valor do ICMS descontado indevidamente.*

*Diante desses argumentos, constatou-se a necessidade de novos elementos para o julgamento do processo. Assim, foi o processo remetido a DRF de origem para que fosse verificado se realmente ocorreu o lançamento de estorno do ICMS deduzido indevidamente e se foi incluída dedução na apuração do lucro líquido.*

*Retornando o processo a essa DRJ, verifica-se que em decorrência da diligência realizada foram anexados os documentos de fls. 916 a 930 e Relatório da Diligência Fiscal de fls. 934-937.*

*Em relação ao assunto, cabe tecer alguns comentários.*

*Considerando-se que o ICMS está incluído no preço das mercadorias, constantes das Notas Fiscais, temos que excluí-lo dos estoques para efeito de avaliação.*

*Por outro lado, deve-se registrar a receita bruta de vendas por seu valor total, inclusive o ICMS. Esse imposto contido nas vendas deve ser*



*contabilizado como dedução da receita bruta, a título de impostos incidentes sobre vendas, ou seja, a receita bruta líquida já deve estar sem o ICMS, da mesma forma que o custo de vendas e os estoques.*

*No caso presente, em diligência efetuada, a Fiscalização concluiu que cabia razão ao Contribuinte, manifestando-se nos seguintes termos, que adoto como razões de decidir:*

*Relativamente à redução do lucro líquido ocasionando pela diminuição de valores de ICMS diversos do incidente sobre vendas, solicitei que a empresa informasse os lançamentos que comprovassem as alegações exaradas na impugnação. Foi então apresentado modelo (fls. 916 até 921) de como foram feitos os mencionados lançamentos (cópias do Livro Razão às folhas 925 até 930).*

*De posse destes elementos foi possível verificar que a empresa lançou na conta relativa ao ICMS incidente sobre suas vendas valores indicados no livro de apuração deste imposto como outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados anteriormente (CFOP 5.949). Conforme explicitado pela própria empresa na impugnação do lançamento, estes valores referem-se a créditos que a empresa não tem direito de manter, ou seja, devem ser estornados, pois vêm de compras de insumos utilizados em produtos vendidos com isenção do ICMS. Portanto, definitivamente não são referentes ao ICMS sobre vendas e não deveriam ser lançados na conta em que foram e que, posteriormente, levou a autuação.*

*Ainda na impugnação a empresa alegou que diminuiu estes valores estornados no cálculo do CMV. Portanto, não estornaram apenas os créditos do ICMS incidente sobre as suas compras que a empresa tem o direito a manter e que não é custo (imposto recuperável), mas também o estornado que não é recuperável. Desta forma, ao invés de o estorno diminuir o imposto sobre compras, aumentou o ICMS sobre vendas.*

*A análise destes lançamentos, juntamente com os valores escriturados no Livro do ICMS e as alegações e informações da impugnação levam a conclusão de que a empresa realmente diminuiu do CMV os valores indevidamente somados aos ICMS sobre vendas. Portanto, estes lançamentos efetuados pela empresa, apesar de equivocados, não alteraram o valor do resultado do exercício conforme escrito no Auto de Infração. (Grifei).*

*Diante do exposto, os valores de R\$ 254.024,53 e R\$ 1.710.515,92, lançados a título de redução indevida do lucro líquido nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, devem ser excluídos da tributação.*

Como se vê, a exoneração do crédito tributário fundamentou-se em procedimento de diligência realizado no domicílio fiscal da Recorrente, no qual restou evidenciado que, não obstante possa ter havido impropriedade na realização de registros contábeis, o lucro líquido do exercício não foi afetado por excesso de despesas de ICMS.

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.



## RECURSO VOLUNTÁRIO

No que tange à omissão de receita apurada por meio da auditoria de produção, em que parcela do crédito tributário constituído foi mantido pela autoridade de primeiro grau, sustenta a Recorrente que todas as compras de embalagens informadas pela TETRA PAK LTDA foram confirmadas em sua contabilidade. Afirma que, embora a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA não fosse autorizada ou habilitada junto a TETRA PAK LTDA a adquirir embalagens (caixas), inegavelmente comercializou essa espécie de leite (aduz que as embalagens devem ter sido fornecidas por alguém e este alguém seria ela). Para ela é equivocado entender que, se o consumo de embalagem foi maior do que as saídas dos produtos prontos, a diferença se traduz em omissão de receita, pois, em momento algum foi afirmado que ela disporia do leite necessário à industrialização da quantidade de produto relativa à diferença apontada. Adita, ainda:

a) que efetivamente não possuía o leite necessário à industrialização da quantidade de produto relativa à diferença apontada, sendo que não se pode entender presente produção sem verificar e confirmar a existência de matéria prima correspondente;

b) que a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA, ao contrário, tinha leite disponível, recebido de seus diversos produtores rurais, sendo que, consoante se pode observar da documentação que anexa, procedia na remessa do leite *in natura* para ela, para fins de industrialização, recebendo a devolução do leite industrializado (adita que eventual diferença não poderá ser considerada a cada mês, mas no período global, visto que o produto industrializado não precisa ser retirado imediatamente e na mesma proporção da remessa do leite *in natura*);

c) que apresentou com a impugnação contrato de mútuo e recibos de adiantamento de parte da COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA;

d) que não comercializou a quantidade de mercadoria relativa à quantidade de embalagens apontada pela Fiscalização, de modo que não há qualquer receita que tenha sido omitido de sua contabilidade;

e) que, se eventualmente se considerar alguma venda, esta venda deverá se limitar às embalagens em si, e não ao produto final e acabado (aduz que deverá se considerar ainda o preço de compra das embalagens e seu preço de venda para a COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA);

f) que as embalagens secundárias (caixas de papelão utilizadas para acondicionar as embalagens Tetra Pak) foram adquiridas pela COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA, razão pela qual deve ser excluído o valor correspondente.

A Recorrente, ao final, reitera os termos da impugnação interposta e argumenta que a base para a definição da omissão de receita está equivocada.

A autoridade de primeira instância, por sua vez, decidiu no seguinte sentido:

*..., os valores da omissão de receita que devem ser mantidos, são os seguintes:*



a) *Correspondente à diferença do leite in natura cuja remessa da COOLAG para o Contribuinte não restou comprovada (ano de 2003). A diferença em cada mês é calculada pelo confronto entre a diferença na produção não escriturada constante no Anexo 2- Cálculos da Auditoria de Produção (fls. 615-620) e o leite in natura remetido pela COOLAG a Nutrilat durante o ano de 2003, conforme demonstrativo de fl. 938.*

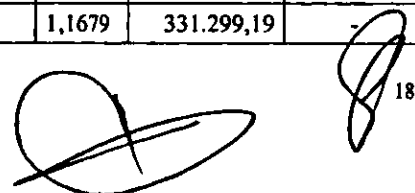
*No caso, se o consumo de embalagem foi maior que as saídas dos produtos pronto, correto é tributar a diferença como omissão de receita. No ano de 2002 não ocorreu omissão de receita calculada desse modo, pois a remessa de leite in natura da COOLAG para a Nutrilat (1.803.948 litros) foi maior que a diferença de produção apurada pela Fiscalização (1.350.556 produto pronto).*

b) *Correspondente aos valores das diferenças das embalagens Tetra Pak adquiridas e as consumidas nos anos de 2002 e 2003. A manutenção dessas diferenças é decorrente da falta de tributação dos valores correspondentes à revenda dessas embalagens a COOLAG. Não há comprovações nos autos de que as embalagens foram efetivamente emprestadas, nem que foram sendo devolvidas a partir de 2004, como o Contribuinte afirma. Se envasou o leite da COOLAG em suas embalagens cabia ao Contribuinte emitir documentário fiscal das referidas embalagens e oferecer à tributação a receita decorrente de sua revenda, já que não foi devidamente comprovada o seu empréstimo. O Contrato de Mútuo de fls. 149-150 e os Recibos de Adiantamento pelo repasse de embalagens de fls. 164-183, são insuficientes para comprovar o empréstimo das referidas embalagens.*

*Passa-se, a seguir, aos cálculos da omissão de receita mantida.*

a) *Demonstrativo da omissão de receita referente ao produto pronto (leite + embalagem de 1 litro)*

Mês/ano	Diferença de produção não escriturada em lts - fls. 615-620		Leite in natura (lts) recebido da COOLAG -fl. 938	Diferença do produto pronto não escriturada (lts)		Preço médio do litro de venda em reais		Omissão de receita em reais	
	Integral	Desnatado		Integral	Desnat	Integral	Desnat	Integral	Desnatado
01/2003	3.037.225	319.406	2.383.020	880.923	92.688	1,0190	1,0199	897.660,53	94.532,49
02/2003	1.911.374	137.390	1.519.512	493.739	35.513	1,0054	0,9973	496.405,19	35.417,11
03/2003	1.766.370	154.050	871.400	964.783	84.237	1,0530	1,0496	1.015.916,49	88.415,15
04/2003	1.772.926	96.950	1.030.032	796.256	43.588	1,0687	1,0660	850.958,78	46.464,80
05/2003	1.652.181	65.457	882.732	803.012	31.894	1,0997	1,1090	883.072,29	35.370,44
06/2003	121.542	136.404	1.501.812	(585.985)	(657.881)	1,1222	1,1260	-	-
07/2003	516.879	162.124	2.006.258	(1.596.291)	(974.830)	1,0716	1,0746	-	-
08/2003	2.228.589	212.762	1.918.512	(1.119.044)	(929.238)	1,0408	1,0253	-	-
09/2003	3.933.366	966.051	3.811.325	(245.524)	(714.666)	1,0157	1,0087	-	-
10/2003	2.587.838	(152.379)	2.072.700	269.614	(714.666)	1,0200	-	275.006,28	-
11/2003	3.649.677	333.953	3.596.378	354.761	(682.175)	1,2413	1,1190	440.364,82	-
12/2003	4.099.664	641.332	3.717.205	341.616	-	0,9698	1,1679	331.299,19	-



Totais	27.277.631	3.225.879	25.310.886	4.904.704	287.920	-	-	5.190.683,57	300.199,99
--------	------------	-----------	------------	-----------	---------	---	---	--------------	------------

*Observações:*

- *Diferença do produto pronto não escriturada (litros): as quantidades de leite integral e desnatado foram encontradas considerando-se a proporcionalidade entre esses tipos de leite, apurado nos demonstrativos de fls. 615-620, item "Diferença de Produção", em cada mês. Exemplo (janeiro de 2003):*

*Leite integral:  $3.037.225 \times 100 = 90,48\%$*

*3.356.631*

*Leite desnatado:  $319.406 \times 100 = 9,52\%$*

*3.356.631*

- *As quantidades negativas de um mês foram descontadas nos meses subseqüentes.*

- *Da quantidade de leite integral não escriturada no mês de dezembro foi subtraído a quantidade negativa do leite desnatado (saldo).*

*b) Demonstrativo da omissão de receita referente às embalagens (caixas de 1 litro)*

*b.1) Cálculo do valor da embalagem (caixa de um litro)*

*Ano-calendário 2002*

Mês/ano	Valor de aquisição das embalagens – em reais	Quantidades adquiridas caixas de 1 litro-fls.611-620	Valor por caixa de 1 litro – em reais
06/2002	237.777,06	1.251.850	0,28
07/2002	286.369,45	2.077.990	
08/2002	518.791,93	1.580.690	
09/2002	998.856,48	2.104.380	
10/2002	773.495,51	3.205.270	
11/2002	814.197,82	2.047.740	
12/2002	758.735,00	3.227.350	
<b>Totais</b>	<b>4.388.223,25</b>	<b>15.495.270</b>	

*Ano-calendário 2003*

Mês/ano	Valor de aquisição das embalagens – em reais	Quantidades adquiridas caixas de 1 litro-fls.611-620	Valor por caixa de 1 litro – em reais
01/2003	946.851,57	3.114.420	0,34
02/2003	852.783,63	2.912.640	
03/2003	1.458.116,30	3.357.280	
04/2003	1.113.390,90	3.773.690	
05/2003	828.042,81	2.784.760	
06/2003	875.743,40	3.388.290	

07/2003	1.249.073,71	3.589.470
08/2003	3.578.895,39	9.255.620
09/2003	2.148.567,02	6.691.120
10/2003	1.041.942,27	3.715.560
11/2003	2.389.554,41	8.101.125
12/2003	1.906.574,32	2.834.615
<b>Totais</b>	<b>18.389.535,73</b>	<b>53.518.590</b>

*Observações:*

- Os valores das aquisições de embalagens (em bobinas) foram extraídos das Relações das Notas Fiscais fornecidas pela Tetra Pak (fls. 26 a 77).

- As quantidades adquiridas das embalagens (em caixas de 1 litro) foram extraídas do Anexo 2 – Cálculos da Auditoria de Produção, item “Entradas – Compras da Tetra Pak” – fls. 611 a 620.

- O valor por caixa de 1 litro foi calculado da seguinte maneira: montante dos valores das aquisições das embalagens (em bobinas) dividido pelo montante das quantidades adquiridas – caixas de 1 litro (R\$18.389.535,73 : 53.518.590).

*b.2) Demonstrativo da omissão de receita*

Mês/ano	Diferença de produção (caixas não registradas)	Quantidades de caixas consideradas do produto pronto (tabela a)	Quantidades caixas não registradas	Preço de revenda da caixa	Omissão de receita em reais
06/2002	14.848	-	14.848	0,28	4.157,44
07/2002	2.103	-	2.103		588,84
10/2002	405.671	-	405.671		113.587,88
11/2002	448.563	-	448.563		125.597,61
12/2002	496.322	-	496.322		138.970,16
<b>Totais</b>	<b>1.367.507</b>	<b>-</b>	<b>1.367.507</b>		<b>382.901,93</b>
Mês/ano	Diferença de produção (caixas não registradas)	Quantidades de caixas consideradas no produto pronto (tabela a)	Quantidades caixas não registradas	Preço de revenda da caixa	Omissão de receita - em reais
01/2003	3.356.631	973.611	2.383.020	0,34	810.226,80
02/2003	2.048.764	529.252	1.519.512		516.634,08
03/2003	1.920.420	1.049.020	871.400		296.276,00
04/2003	1.869.876	839.844	1.030.032		350.210,88
05/2003	1.717.638	834.906	882.732		300.128,88
06/2003	257.946	-	257.946		87.701,64
07/2003	679.003	-	679.003		230.861,02
08/2003	2.441.351	-	2.441.351		830.059,34
09/2003	4.899.417	-	4.899.417		1.665.801,78
10/2003	2.587.838	269.614	2.318.224		788.196,16
11/2003	3.983.630	354.761	3.628.869		1.233.815,46
12/2003	4.740.996	341.616	4.399.380		1.495.789,20

Totais	30.503.510	5.192.624	25.310.886		8.605.701,24
--------	------------	-----------	------------	--	--------------

Visando uma melhor visualização da matéria em litígio, apreciaremos de forma segregada as parcelas mantidas pela Turma Julgadora.

Omissão de Receita decorrente da diferença de leite cuja remessa da COOLAG não foi comprovada

A primeira parcela de crédito mantida pela autoridade de primeiro grau corresponde à diferença do leite *in natura* cuja remessa da COOLAG para a Recorrente não restou comprovada (ano de 2003).

O recurso voluntário apresentado pela contribuinte mantém, basicamente, a linha de argumentação trazida pela peça impugnatória, isto é, sustenta que a diferença apontada está justificada pelo recebimento de leite *in natura* da COOPERATIVA DE LATICÍNIOS GLÓRIA LTDA (COOLAG) que, depois de industrializado, era restituído.

Não atentou a Recorrente para o fato de que a autoridade de primeiro grau, divergindo da autoridade fiscal, eis que municiada de informações complementares colhidas em procedimento de diligência requerido por ela própria, aceitou que parte da diferença de consumo de caixas efetivamente estava explicada pela remessa de leite *in natura* pela COOLAG que, após a industrialização, foi devolvido.

No que tange à comprovação do que alega, a peça recursal apresentada pela contribuinte encontra-se desprovida de qualquer elemento adicional capaz de modificar o decidido em primeira instância.

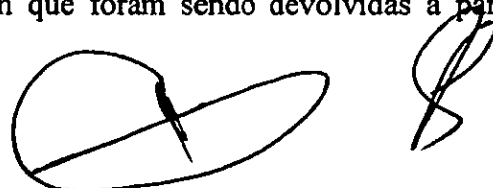
Argumenta a Recorrente que é equivocado entender que, se o consumo de embalagem foi maior do que as saídas dos produtos prontos, a diferença se traduz em omissão de receita, pois, em momento algum foi afirmado que ela disporia do leite necessário à industrialização da quantidade de produto relativa à diferença apontada.

Quanto a tal argumentação, releva notar que foi exatamente em busca de resposta para tal constatação que a autoridade fiscal intimou a empresa a prestar esclarecimentos. A justificativa, como já dissemos, foi parcialmente acatada, vez que para parcela da produção considerada não escriturada foram apresentados documentos que comprovaram que o leite não foi vendido, mas, sim, restituído à COOLAG.

Em suma, a parcela mantida pela autoridade de primeiro grau nesse item diz respeito a produção considerada não registrada que, por presunção legal não elidida pela contribuinte, foi considerada vendida, revelando, assim, omissão no registro de receitas.

Omissão de receita correspondente aos valores das diferenças das embalagens Tetra Pak adquiridas e as consumidas nos anos de 2002 e 2003

Em conformidade com o voto condutor da decisão recorrida, a manutenção dessas diferenças é decorrente da falta de tributação dos valores correspondentes à revenda dessas embalagens à COOLAG, vez que não existe comprovação nos autos de que as embalagens foram efetivamente emprestadas, nem que foram sendo devolvidas a partir de 2004, como a contribuinte afirmou.



Para a Turma Julgadora, se a Recorrente envasou o leite da COOLAG em suas embalagens cabia à ela emitir documentário fiscal das referidas embalagens e oferecer à tributação a receita decorrente de sua revenda, já que não foi devidamente comprovado o seu empréstimo. Para a autoridade de primeiro grau, o Contrato de Mútuo de fls. 149-150 e os Recibos de Adiantamento pelo repasse de embalagens de fls. 164-183, são insuficientes para comprovar o empréstimo das referidas embalagens.

Quanto a esse item, releva transcrever, em primeiro lugar, fragmentos do Relatório da Ação Fiscal de fls. 598/605. Ali, encontra-se consignado, *verbis*:

[...]

*O leite UHT integral e o leite UHT desnatado são embalados em caixas dobráveis de cartão com a capacidade de um litro. A referida embalagem foi o insumo eleito por esta fiscalização para a verificação, uma vez que é adquirida de um único fornecedor, a Tetra Pak Ltda, diferentemente do leite, fornecido por dezena de produtores rurais.*

*Da análise do consumo deste elemento no processo produtivo, considerando-se o uso de uma caixa para cada litro de leite, e levando-se em consideração os estoques iniciais e finais do período, concluímos que não estão registradas as saídas de 1.369.444 litros de leite em 2002 e 30.503.510 litros de leite em 2003.*

[...]

Como já tivemos a oportunidade de observar, a Fiscalização não aceitou o argumento da Recorrente de que a diferença existente entre o consumo de caixas e saídas de leite era decorrente do fato de que ela adquirira embalagens que se destinavam à COOLAG.

Para fins de levantamento do total da receita omitida, a Fiscalização utilizou o seguinte critério:

**PRODUÇÃO DE LEITE:**

**(Estoque Final + Vendas) – (Devolução de Vendas + Estoque Inicial)**

**CONSUMO DE CAIXAS:**

**(Estoque Inicial + Compras) – (Devolução de Compras + Estoque Final)**

Assinala ainda a Fiscalização no citado Relatório:

[...]

**2.1.3 Produção Real**

*É a quantidade efetivamente produzida pela Nutrilat calculada pela fiscalização, deduzida das perdas ocorridas no processo produtivo, nos anos de 2002 e 2003.*

*A produção real foi calculada com base no consumo registrado de insumo, pois em cada produto pronto é utilizada uma caixa Tetra Pak, tanto para o leite integral quanto para o desnatado. Portanto, se em*



*2002 a empresa utilizou para a produção de leite integral 10.620.091 unidade de caixas e a relação insumo/produto é igual a 1 (um), a conclusão é que a quantidade efetiva de produtos prontos foi, neste ano, de 10.620.091. O mesmo vale para a produção de leite desnatado em 2002 e para o leite integral e desnatado no ano de 2003.*

*Produção Real = Consumo registrado do insumo – perdas no processo produtivo*

*As perdas foram informadas pela empresa na "RELAÇÃO DE EMBALAGENS INUTILIZADAS"*

#### *2.1.4 Diferença na Produção*

*Resulta da diferença entre a produção real calculada pela fiscalização e a produção registrada pela Nutrilat em cada ano. Representa as quantidades vendidas e não declaradas para a Receita Federal.*

*[...]*

#### *2.1.5 Valor da Omissão de Receita*

*A omissão de receita apurada pela fiscalização foi calculada através da multiplicação da diferença na produção, apurada em cada um dos meses, pelo valor do preço de venda médio do respectivo mês, informado pela Nutrilat Indústria de Laticínios Ltda, na planilha "DEMONSTRATIVO DE VENDAS" apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 14/03/2005.*

*[...]*

Observa-se, assim, que a autoridade fiscal, com base na auditoria de produção, promoveu o lançamento com base em OMISSÃO DO REGISTRO DE RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS DE LEITE.

A autoridade julgadora, por sua vez, ao apreciar as razões trazidas pela contribuinte em sede de impugnação, reduziu o montante considerado omitido pela Fiscalização, eis que restou comprovado que certo volume de saídas de produtos acabados não representaram vendas, decidindo, por outro lado, "manter" as seguintes parcelas: a) a correspondente à diferença do leite in natura cuja remessa da COOLAG para o Contribuinte não restou comprovada (ano de 2003); e b) a correspondente aos valores das diferenças das embalagens Tetra Pak adquiridas e as consumidas nos anos de 2002 e 2003 (a "manutenção" dessas diferenças seria decorrente da falta de tributação dos valores correspondentes à revenda dessas embalagens a COOLAG, uma vê que não haveria comprovação nos autos de que tais embalagens foram efetivamente emprestadas, nem que foram sendo devolvidas a partir de 2004, como o Contribuinte afirmou).

No que tange à primeira parcela, como já dissemos, acreditamos que ela realmente deve ser mantida, vez que efetivamente a Recorrente não comprovou que as saídas dos produtos acabados (leite integral e leite desnatado) tiveram destinação diversa da presumida legalmente.

Quanto à segunda parcela, entretanto, entendemos que não se pode falar em manutenção de parte de lançamento, eis que, considerada a constituição de crédito tributário

original, não se identifica tributação, a título de omissão de receita, de valores decorrentes de vendas de embalagens não escrituradas.

Nessa linha, nos parece que, relativamente a esse item (diferenças das embalagens Tetra Pak adquiridas e as consumidas nos anos de 2002 e 2003), o lançamento não pode substituir, eis que decorre de inovação promovida pela autoridade julgadora, visto que fundado em elementos não considerados no lançamento original.

Assim, considerado tudo o que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de: a) relativamente ao recurso de ofício, negar-lhe provimento; e b) relativamente ao recurso voluntário, dar-lhe provimento parcial para excluir de tributação a omissão de receita representada pelas vendas de embalagens tidas como não escrituradas (alínea "b" do voto condutor da decisão de primeiro grau - R\$ 382.901,93, para o ano-calendário de 2002, e R\$ 8.605.701,24, para o ano-calendário de 2003).

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008.

WILSON FERNANDES GUIMARÃES

