



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.725073/2023-66
ACÓRDÃO	1101-002.121 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FRIGORIFICO BOI MIX LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

AQUISIÇÃO DE GADO BOVINO EM PÉ. NOTA FISCAL DE ENTRADA EMITIDA PELO ABATEDOR.

De acordo com as regras fiscais estaduais, o estabelecimento abatedor deve emitir a Nota Fiscal de entrada no momento em que receber o gado em pé, qualquer que seja a sua procedência e independentemente de haver sido emitida Nota Fiscal de Produtor Rural. A Nota Fiscal de entrada deve ser emitida em conformidade com a real quantidade de mercadoria entrada no estabelecimento e de acordo com o valor da operação.

Como previsto pela legislação estadual, a emissão de nota fiscal de entrada pelo frigorífico com valores diferentes (inclusive superiores) da nota fiscal de produtor rural é plenamente possível, sendo certo que a Nota Fiscal de Entrada emitida no abate é que irá registrar o valor real da operação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 18 de março de 2026.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício em face de acórdão proferido pela 10ª Turma da DRJ08 (e-fls. 3207-3238) que julgou procedente impugnação (e-fls. 1191-1244) apresentada contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 3-44) relativos ao ano-calendário 2019, em que se apontam as seguintes infrações:

CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS

INFRAÇÃO: SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS

Majoração indevida do Custo do Produto Vendido (CPV) apurada, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL DE PERÍODOS ANTERIORES

O FRIGORIFICO BOI MIX LTDA, CNPJ 18.715.000/0001-33, compensou prejuízo fiscal operacional de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente desse prejuízo fiscal, conforme detalhado nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal anexo.

O Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração (e-fls. 45-126) narra os seguintes fatos principais:

II. INFRAÇÃO

II.1 SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS

6. O FRIGORÍFICO BOI MIX superavaliou compras de matérias-primas por meio de registros de notas fiscais de entrada em valores superiores às notas fiscais emitidas por produtores, o que majorou indevidamente o Custo dos Produtos Vendidos(CPV), diminuiu o resultado contábil e, conseqüentemente, diminuiu o resultado fiscal(base de cálculo do IRPJ e da CSLL), nos quatro trimestres de 2019, conforme será detalhadamente explicado a seguir.

II.1.1 INVENTÁRIO PERIÓDICO

7. O FRIGORÍFICO BOI MIX utilizou, nos quatro trimestres de 2019, o sistema de inventário periódico para apuração do Custo dos Produtos Vendidos (CPV), tendo em vista a utilização das contas contábeis 511100100002 – Compras de Matérias Primas a Prazo (Docs 25, 61, 100 e 139) e 511100200001 – Compras de Embalagens(Docs 22, 58, 97 e 136), opção corroborada pela Resposta de 27/01/2023 (Doc 4) ao subitem 4.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2.

8. Vale lembrar que nesse sistema, por não haver controle permanente de estoque, o custo é conhecido somente no final de cada período, quando se exclui o estoque final (contagem física) do total dos itens disponíveis (estoque inicial + compras).

(...)

II.1.2 1º TRIMESTRE DE 2019

II.1.2.2 NOTAS FISCAIS DE ENTRADA SUPERIORES ÀS NOTAS FISCAIS DE COMPRA

- 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo

15. No Custo dos Produtos Vendidos (CPV), está inclusa, na sua composição, a conta contábil 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo (Doc 25), conforme mostrado no tópico anterior, na qual estão registradas as compras de matérias-primas de fornecedores (produtores).

16. Nessa conta contábil, nos registros de compras de matérias-primas, há, nº histórico, referência a número de nota fiscal que se refere a nota fiscal de entrada emitida pelo FRIGORÍFICO BOI MIX, conforme a referida conta contábil 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo (Doc 25) e a planilha intitulada “NF Entrada – 1º Trim/2019” (Doc 28).

17. Por outro lado, nas referidas notas fiscais de entrada, no campo “Informações Complementares de Interesse do Contribuinte”, são mencionadas notas fiscais de produtor, conforme a já citada planilha intitulada “NF Entrada – 1º Trim/2019”(Doc 28).

18. Diante disso, solicitou-se ao FRIGORÍFICO BOI MIX uma planilha (Excel)contendo informações a respeito das notas fiscais do produtor mencionadas no campo “Informações Complementares de Interesse do Contribuinte” das notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX no 1º trimestre de 2019 (Doc 28), conforme Termo de Intimação Fiscal nº 3, Solicitação I.

19. Em Resposta de 27/06/2023 (Doc 5) ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, Solicitação I, o FRIGORÍFICO BOI MIX apresentou o documento denominado “Relação Notas Produtor x 1º Trim/2019” (Doc 6), o qual é composto por três planilhas, cujos valores totais mensais das notas fiscais estão resumidos no quadro abaixo:

(...)

- Compras Superavaliadas

20. Ao comparar as notas fiscais emitidas pelos produtores (Relação Notas Produtor x 1º Trim/2019 – Doc 6) com as correspondentes notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX (NF Entrada 1º Trim/2019 - Doc 28), constatou-se que estas foram emitidas, na maioria das vezes, com valores superiores a aquelas, o que majorou as compras de matérias-primas, inflou o CPV, diminuiu o resultado contábil, e, conseqüentemente, diminuiu o resultado fiscal (base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

- Amostragem

21. Para mostrar a superavaliação das compras, ou seja, a superioridade do valor das notas fiscais de entrada em relação às correspondentes notas fiscais dos produtores nº 1º Trimestre de 2019, abaixo serão transcritos, a título de amostragem, dados de notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX e das correspondentes notas fiscais emitidas pelos produtores.

II.1.3 2º TRIMESTRE DE 2019

II.1.3.1 CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS (CPV)

II.1.3.2 NOTAS FISCAIS DE ENTRADA SUPERIORES ÀS NOTAS FISCAIS DE COMPRA

- 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo

(...)

(...)

II.1.6 INCONSISTÊNCIAS ENTRE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E PAGAMENTOS

62. Para corroborar a majoração indevida das compras de matérias primas por meio de notas fiscais de **entrada**, as quais inflaram o custo dos produtos vendidos (CPV), conforme demonstrado nos tópicos II.1.2.2, II.1.3.2, II.1.4.2 e II.1.5.2, “NOTAS FISCAIS DE ENTRADA SUPERIORES ÀS NOTAS FISCAIS DE COMPRA”, a seguir, serão exibidas, por amostragem, **inconsistências** verificadas entre **as notas fiscais de entrada** e os correspondentes **pagamentos**.

Nota Fiscal de **Entrada** nº 20436

63. Relativamente à Nota Fiscal Eletrônica de **Entrada** de número 20436 (Doc 188), emitida pelo FRIGORÍFICO BOI MIX LTDA, CNPJ 18.715.000/0002-14, em 08/03/2019, de compra para industrialização de boi para abate, no valor total de R\$ 331.500,00, foram localizados na Escrituração Contábil Digital – ECD os seguintes registros contábeis – Docs 189 a 192 (em partidas dobradas) referentes à liquidação (pagamento) da obrigação perante MANOEL TERRA VERDI E OUTRO, CNPJ 07.991.289/0004-40:

(...)

64. Os lançamentos acima registram os seguintes fatos contábeis permutativos:

· saída de R\$ 248.663,60 em **dinheiro** da conta caixa (no ativo) para diminuir obrigação (no passivo) de mesmo valor em nome de MANOEL TERRA VERDI E OUTRO, em 08/05/2019, conforme Nota Fiscal de **Entrada** 20436, emitida por FRIGORÍFICO BOI MIX LTDA, CNPJ 18.715.000/0002-14; e

· saída de R\$ 82.836,40 de conta bancária (no ativo) para diminuir obrigação (no passivo) de mesmo valor em nome de MANOEL TERRA VERDI E OUTRO, em 04/12/2019, conforme Nota Fiscal de **Entrada** 20436, emitida por FRIGORÍFICO BOI MIX LTDA, CNPJ 18.715.000/0002-14.

65. Os valores de R\$ 248.663,60 e R\$ 82.836,40 correspondem ao valor total de R\$ 331.500,00 da Nota Fiscal de **Entrada** 20436 (Doc 188).

66. Diante disso, foram solicitados documentos hábeis e idôneos que comprovassem essas transferências de recursos financeiros, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 3, Solicitação II, itens 6 e 7.

67. Em resposta de 27/06/2023 (Doc 5), o FRIGORÍFICO BOI MIX

apresentou, além do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE referente à Nota Fiscal de Entrada 20436, dois documentos (Doc 10), que serão analisados a seguir.

- Saída de R\$ 248.663,60 em **dinheiro** da conta caixa (no ativo)

68. Quanto à saída de R\$ 248.663,60 em **dinheiro** da conta caixa, o FRIGORÍFICO BOI MIX apresentou o recibo de pagamento abaixo, *in verbis*:

(...)

69. No documento acima, em síntese, é declarado que MANOEL TERRA VERDI, CPF 452.583.928-72, proprietário da Fazenda Santa Tereza, CNPJ 07.991.289/0004-40, recebeu em **dinheiro** a importância de R\$ 248.663,60 do FRIGORÍFICO BOI MIX, referente a pagamento parcial da Nota Fiscal de **Entrada** 20436.

70. É sabido que não é normal nem usual pagar em **dinheiro** uma quantia tão elevada como a de R\$ 248.663,60, no ano de 2019, sem considerar o efeito inflacionário na data deste Termo de Verificação Fiscal. Em consequência disso, um recibo isoladamente não é suficiente para comprovar tal pagamento.

- Saída de R\$ 82.836,40 de conta bancária (no ativo)

71. Quanto à saída de R\$ 82.836,40 de conta bancária, o FRIGORÍFICO BOI MIX apresentou o comprovante bancário abaixo, *in verbis*:

(...)

72. Do comprovante bancário de R\$ 109.464,00 acima, somente a parcela de R\$ 82.836,40 refere-se à Nota Fiscal de **Entrada** de número 20436, conforme registro contábil de 04/12/2019, transcrito no parágrafo 63, acima. O restante de R\$ 26.627,60 relaciona-se a outra nota fiscal, de número 17749.

73. Dessa forma, conclui-se que FRIGORÍFICO BOI MIX **comprovou apenas parte** (R\$ 82.836,40) dos R\$ 331.500,00 que deveriam ser transferidos para MANOEL TERRA VERDI E OUTRO, CNPJ 07.991.289/0004-40, conforme Nota Fiscal de **Entrada** 20436, para o qual foi emitida.

(...)

(...)

(...)

II.1.7 APURAÇÃO DAS COMPRAS SUPERAVALIADAS

118. A seguir, o cálculo das compras superavaliadas, por meio das notas fiscais de **entrada**, que excederam as notas fiscais emitidas pelos produtores, nos quatro trimestres de 2019.

II.1.7.1 1º TRIMESTRE DE 2019

119. O saldo em 31/03/2019 da conta contábil 511100100002 – Compras de Matérias Primas a Prazo (Doc 25), que faz parte do custo dos produtos vendidos (CPV), conforme parágrafos 13 e 14, acima, é de R\$ 60.342.255,54.

120. Nessa conta contábil estão escrituradas as notas fiscais de **entrada** emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX LTDA, cujo valor também é de R\$ 60.342.255,54, conforme planilha “NF Entrada 1º Trim/2019” (Doc 28).

(...)

121. Por outro lado, o valor total das notas fiscais **emitidas pelos produtores** relacionadas às notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX no 1º trimestre de 2019 é de R\$ 52.767.648,95, conforme “Relação Notas Produtor x 1º Trim/2019” (Doc 6).

122. Dessa forma, a parcela das notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX que **excede** as notas fiscais emitidas pelos produtores, a qual superavaliou as compras, majorando indevidamente o custo dos produtos vendidos (CPV) no 1º Trimestre de 2019, é de **R\$ 7.494.295,09**, conforme o quadro abaixo:

II.2 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVA

DE PERÍODOS ANTERIORES

II.2.1 2º TRIMESTRE DE 2019

Prejuízo Fiscal

135. O FRIGORÍFICO BOI MIX compensou prejuízo fiscal de períodos anteriores na importância de R\$ 12.923,50 com lucro real apurado no 2º Trimestre de 2019, conforme o LALUR – Parte A (Doc 48), LALUR – Parte B (Doc 49) e Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ contida no Auto de Infração de IRPJ.

136. No entanto, com a infração apurada de R\$ 7.574.606,59 no 1º Trimestre de 2019, foi compensado na presente autuação (de ofício) o valor de R\$ 776.398,82 no 1º Trimestre de 2019, que, somado ao montante de R\$ 10.030,66 compensado pelo FRIGORÍFICO BOI MIX no referido período, esgotou totalmente o saldo de prejuízo fiscal de R\$ 786.429,48 de períodos anteriores que havia no início do 1º Trimestre de 2019, conforme Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ contida no Auto de Infração de IRPJ.

137. Assim, com saldo **zero** de prejuízo fiscal de períodos anteriores em 31/03/2019 (1º Trimestre de 2019), a compensação de R\$ 12.923,50 efetuada pelo FRIGORÍFICO BOI MIX no 2º Trimestre de 2019 é indevida.

(...)

(...)

(...)

IV. SUJEITOS PASSIVOS POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

CLADENILTON DONIZETI GABIOLI

JOSE AVACYR MARIANI

151. O Sr. CLADENILTON DONIZETI GABIOLI, CPF 256.973.388-13, e o Sr JOSE AVACYR MARIANI, CPF 030.513.108-75, são os sujeitos passivos **responsáveis** pelo crédito tributário constituído de ofício, tendo em vista que, na condição de **administradores** do FRIGORÍFICO BOI MIX à época dos fatos tributários, eles infringiram **leis tributárias federais** que prescrevem o dever de o FRIGORÍFICO BOI MIX levar tributos à União quando ocorrem os fatos descritos nas suas hipóteses de incidência, conforme a seguir explicado.

(...)

-ADMINISTRAÇÃO

156. A administração do FRIGORÍFICO BOI MIX, à época dos fatos tributários, era exercida pelos Sr. CLADENILTON DONIZETI GABIOLI, CPF 256.973.388-13, e Sr JOSE AVACYR MARIANI, CPF 030.513.108-75, pois eram eles quem assinavam e respondiam pela entidade empresária, conforme a cláusula SEXTA da segunda alteração do contrato social do FRIGORÍFICO BOI MIX (Doc 3), arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp, *in verbis*:

(...)

-ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI TRIBUTÁRIA

157. O Sr. CLADENILTON DONIZETI GABIOLI, CPF 256.973.388-13, e o Sr JOSE AVACYR MARIANI, CPF 030.513.108-75, na condição de **administradores** do FRIGORÍFICO BOI MIX, **infringiram as leis tributárias** do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, pois, ao majorarem indevidamente o custo dos produtos vendidos (CPV) em decorrência de compras superavaliadas por meio de registros de **notas fiscais de entrada** na conta contábil 511100100002 - Compras

de Matérias Primas a Prazo, conforme detalhadamente exposto nos parágrafos 15 a 21, 28 a 34, 41 a 47, e 54 a 61, acima, o CPV foi inflado, o resultado contábil, diminuído, o resultado fiscal (base de cálculo do IRPJ e da CSLL), diminuído, e, conseqüentemente, os mencionados tributos, reduzidos indevidamente nos quatro trimestres de 2019.

V. QUALIFICAÇÃO DA MULTA

158. O art. 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/23, prescreve o que segue, *in verbis*:

(...)

160. Na majoração da pena de que trata o § 1º, inciso VI, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, observa-se que há um componente intencional, doloso.

161. Adentra-se assim no campo das infrações **subjetivas** em contraposição à regra geral da responsabilidade objetiva que impera no campo das infrações ao direito tributário.

162. A **intenção** de majorar as compras de matérias-primas para, a partir disso, pagar menos tributos está caracterizada nos **milhares** de registros na conta contábil 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo (Docs 25, 61, 100 e 139) e nas **milhares** de notas fiscais de **entrada** (Docs 28, 64, 103 e 142), distribuídos pelos quatro trimestres de 2019, o que afasta a possibilidade de erro.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em que aduz não haver superfaturamento da nota fiscal de entrada, à luz das regras atinentes à emissão de notas fiscais e operações com produtores rurais, de acordo com a legislação estadual. Ainda, teceu observações quanto às situações trazidas pela fiscalização a título de amostragem. Por fim, defendeu a inaplicabilidade da responsabilidade solidária e pugnou pelo afastamento da multa qualificada.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

AQUISIÇÃO DE GADO BOVINO EM PÉ. NOTA FISCAL DE ENTRADA EMITIDA PELO ABATEDOR.

O estabelecimento abatedor deve emitir a Nota Fiscal de entrada no momento em que receber o gado em pé, qualquer que seja a sua procedência. A Nota Fiscal de entrada deve ser emitida em conformidade com a real quantidade de mercadoria entrada no estabelecimento e de acordo com o valor da operação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Houve interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

Inicialmente, destaco que o recurso de ofício deve ser conhecido. Nos termos da Súmula CARF 103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

O limite de alçada atualmente vigente é aquele previsto na Portaria MF 2/2023, que estabelece como limite o valor de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, a parcela exonerada (que se refere à multa qualificada afastada para parte do lançamento) é superior ao limite, portanto merece conhecimento o recurso de ofício.

Ressalto preliminarmente também que é correta a decisão recorrida quanto ao não conhecimento da parcela da impugnação que versava sobre responsabilidade solidária, mas que havia sido formulada pela contribuinte no bojo de seu próprio recurso voluntário.

Nos termos da Súmula 172 do CARF, é vedado ao contribuinte questionar em nome de terceiro a responsabilidade tributária imputada a outrem:

Súmula CARF nº 172 A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, caminhou bem a decisão recorrida ao não conhecer da matéria.

No que tange ao mérito da autuação, em que pese a especificidade da matéria e do contexto fático envolvido, trata-se de autuação bastante simples.

Verificou a fiscalização que a Recorrente apurava o Custo de Produto Vendido/Custo de Mercadoria Vendida – CPV/CMV de forma periódica, através do controle dos saldos inicial e final, em cotejo com o volume de compras (CPV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final), como dispõem e autorizam as regras contábeis básicas. A partir dessa constatação, empreendeu a fiscalização com a avaliação específica das contas contábeis relacionadas às Compras, mais especificamente a rubrica Compra Matéria Prima Líquidas, dentro da qual a conta

contábil 511100100002 - Compras de Matérias Primas a Prazo, no qual se registrava basicamente a totalidade das operações.

Em referida conta contábil, a Recorrente registrava a compra de matéria prima (gado) adquirida dos fornecedores (produtores rurais), operação documentada fiscalmente em Nota Fiscal de Entrada emitida pela própria Recorrente, vinculada respectivamente às Notas Fiscais de Produtor Rural emitida pelos fornecedores. **A conta contábil refletida no CPV, por sua vez, refletia o somatório do valor das Notas Fiscais de Entrada (emissão própria).**

Ao analisar as planilhas que vinculavam Nota Fiscal de Entrada (emissão própria) e Notas Fiscais de Produtor Rural (emissão pelos fornecedores), verificou a fiscalização, basicamente, que o valor das Notas Fiscais de Entrada e de Produtor Rural eram divergentes: a Nota Fiscal de Entrada era costumeiramente maior do que a emitida pelo fornecedor. **Como consequência, haveria uma superavaliação no CPV.**

Assim afirmou-se no TVF:

33. Ao comparar as notas fiscais emitidas pelos produtores (Relação Notas Produtor x 2º Trim/2019 – Doc 7) com as correspondentes notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGORÍFICO BOI MIX (NF Entrada 2º Trim/2019 - Doc 64), constatou-se que estas foram emitidas, na maioria das vezes, com valores superiores a aquelas, o que majorou as compras de matérias-primas, inflou o CPV, diminuiu o resultado contábil e, conseqüentemente, diminuiu o resultado fiscal (base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Em análise amostral, o Termo de Verificação Fiscal então passa a apresentar determinadas operações em que há referida discrepância de valor entre a Nota Fiscal de Entrada e a nota fiscal de produtor, concluindo, com isso, haver indícios de superavaliação na nota fiscal de entrada.

Em seguida, no intuito de reforçar sua convicção de que as Notas Fiscais de Entrada emitidas pela Recorrente seriam “irreais” ou representariam valores fictícios com intuito de inflar o CPV, a fiscalização então aponta determinados casos pontuais em que haveria inconsistência entre os valores das notas fiscais e os pagamentos realizados. E, nesse ponto, lista distintas questões: questiona recibos apresentados, pagamentos feitos em nome de pessoas físicas (e não CNPJ), bem como pagamentos feitos a pessoas que seriam diversas dos produtores rurais.

Ao final, firmou sua convicção pela superavaliação dos valores registrados em CPV.

E, contrapondo-se às conclusões da fiscalização, a Recorrente aponta que, nos termos da legislação estadual, *“as notas fiscais de produtor (fornecedor de novilha à CONTRIBUINTE) foram emitidas conforme os dizeres do art. 46, §3º do RICMS e Portaria CAT 29/2018 (hoje revogada pela Portaria CAT 25/2020), ou seja, pela pauta fiscal paulista”*, ao passo que *“o frigorífico, quando da entrada do gado em seu estabelecimento, é obrigado a emitir Nota Fiscal de Entrada da mercadoria (no caso concreto – NF nº 19.851), conforme artigo 136 e seguintes do RICMS/00 – Decreto Paulista 45.490/2000”*. E, com isso, aponta que:

Está aí a diferença para as notas emitidas pela CONTRIBUINTE. A NOTA QUE ACOBERTA/RECEPCIONA AS NOTAS EMITIDAS PELOS PRODUTORES É EMITIDA COM BASE NO VALOR REAL DA OPERAÇÃO/NEGOCIAÇÃO QUE PARTE DO VALOR DA ARROBA NEGOCIADA ENTRE AS PARTES – FORMANDO O VALOR UNITÁRIO DE CADA CABEÇA DE BOVINO. Não se trata de superavaliação, conforme as conclusões fantasiosas da Administração Tributária.

De fato, a legislação estadual trazida pela Recorrente dá guarida à sua afirmação, senão vejamos.

O art. 139 do Regulamento do ICMS/SP (Decreto nº 45.490, de 2020) assim dispõe:

Artigo 139 - O estabelecimento rural de produtor emitirá Nota Fiscal de Produtor, modelo 4 (Lei 6.374/89, art. 67, §1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 58, na redação do Ajuste SINIEF-9/97, cláusula primeira, V):

I - sempre que promover a saída de mercadoria;

II - na transmissão da propriedade de mercadoria;

III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses previstas no inciso I do artigo 136;

IV - em outras hipóteses previstas na legislação.

Ocorre que referida operação deve necessariamente seguir Pauta Fiscal de valor mínimo, nos termos do artigo 46 do Regulamento do ICMS/SP.

Artigo 46 - O valor mínimo das operações ou prestações poderá ser fixado em pauta expedida pela Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, art. 30).

§ 1º - A pauta poderá ser:

1 - modificada, a qualquer tempo;

2 - aplicada em uma ou mais regiões do Estado, tendo em conta categorias, grupos ou setores de atividades econômicas, e ter seu valor atualizado sempre que necessário.

2º - Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

§ 3º - Nas operações ou prestações interestaduais, a aplicação do disposto neste artigo dependerá de celebração de acordo entre os Estados envolvidos, para estabelecer os critérios de fixação dos valores.

À época, destaca a Recorrente que a Portaria CAT nº 29, de 2018 (vigente em 2019 e revogada pela Portaria CAT nº 25, de 2020), determinava o valor mínimo de operação de circulação de mercadoria para cada cabeça de gado, conforme o tipo de animal, “por cabeça”. Por exemplo, o valor mínimo de uma cabeça de boi seria de R\$2.550,00.

E, em sua impugnação, a Recorrente exemplificou, mediante amostragem, que as notas fiscais emitidas pelos produtores refletiam exatamente essa mecânica, isto é, que os produtores rurais emitiam notas fiscais baseados estritamente no valor mínimo definido na pauta fiscal estadual.

Vale observar que, em elogiável esforço, a DRJ conferiu essa afirmação da Recorrente, testando todas as notas fiscais discriminadas no Termo de Verificação Fiscal e, ao final, concluiu que era verdadeira a afirmação da Recorrente, nos seguintes termos (grifos nossos):

As notas fiscais de produtor discriminadas no termo de verificação fiscal e juntadas aos autos pela fiscalização foram conferidas uma a uma. Nesses documentos, constatou-se que **os valores unitários dos bovinos correspondem à pauta fiscal acima reproduzida.** Cabe observar que há notas fiscais emitidas por produtores de outros Estados; nesses casos, foi utilizada a pauta fiscal do respectivo Estado¹.

Assim, com base na mesma amostragem utilizada pela fiscalização, pode-se concluir que as notas fiscais de saída foram emitidas pelos produtores com os valores unitários de bovinos constantes da pauta fiscal.

Esse fato é um indicativo de que esses valores não correspondem aos valores efetivos das compras, visto que não é plausível supor que todas as negociações de compras de bovinos durante todo o ano e de diversos fornecedores foram efetivadas pelo valor da pauta fiscal.

Prosseguindo, esclarece a Recorrente que apenas na chegada do animal ao frigorífico, com a respectiva pesagem e avaliação das características do animal, é que se chega ao valor real da operação mercantil, definindo-se o valor que será pago ao produtor rural e que, nesse momento, há obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada por parte do frigorífico.

De fato, artigos 136 e 373 do RICMS/SP assim dispõem:

RICMS/SP:

Artigo 136 - O contribuinte, excetuado o produtor, emitirá Nota Fiscal (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, arts. 54 e 56, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, XII):

I - no momento em que entrar no estabelecimento, real ou simbolicamente, mercadoria ou bem:

a) novo ou usado, remetido a qualquer título por produtor ou por pessoa natural ou jurídica não obrigada à emissão de documentos fiscais;

Artigo 373 - O abatedor emitirá Nota Fiscal no momento em que receber gado em pé, qualquer que seja a sua procedência ou o título da remessa, mesmo quando acompanhado de documento fiscal (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º e Convênio de 15-12-70-SINIEF, art. 54, VI, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, XII).

§ 1º - Além dos demais requisitos, a Nota Fiscal deverá conter as seguintes indicações:

- 1 - o município e o Estado de origem do gado;
- 2 - o valor da operação;
- 3 - os dados relacionados com a comprovação do crédito a que se refere o artigo 370;
- 4 - os dados da guia de recolhimento do imposto e dos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento remetente;
- 5 - o número do romaneio de que trata o artigo seguinte.

De acordo com o art. 373, acima transcrito, a nota fiscal de entrada será emitida pelo frigorífico, “mesmo quando acompanhado de documento fiscal”, no momento que receber gado em pé.

Junto à sua impugnação, a Recorrente trouxe aos autos, a fim de demonstrar o procedimento: i) notas fiscais de produtor; ii) demonstrativo de pesagem; iii) nota fiscal de entrada; iv) comprovante de pagamento; v) declaração de opção de recolhimento do Funrural sobre folha (em alguns casos).

Mais uma vez, diligentemente analisou a DRJ os documentos apresentados e concluiu:

A partir da análise dos documentos apresentados, pode-se concluir que as notas fiscais de saída emitidas pelos produtores adotam a pauta fiscal como valor dos bovinos. Ao chegarem ao estabelecimento da impugnante, são abatidos e pesados, sendo calculado o peso total e o valor total da compra, o qual é pago ao produtor (descontado o valor do Funrural se for o caso).

Como bem observado pela DRJ, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou diversas vezes o entendimento de que, na aquisição de gado em pé, o valor real da operação é conhecido somente no momento do abate, devendo o abatedor emitir nota fiscal de entrada com esse valor, a exemplo da Resposta à Consulta Tributária 24445/20212:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 24445/2021, de 18 de fevereiro de 2022.

Ementa ICMS – Obrigações acessórias – Aquisição de gado bovino vivo por supermercado – Valor real da operação conhecido apenas após o abate - Nota Fiscal de entrada.

I. O estabelecimento abatedor deve emitir Nota Fiscal de entrada no momento em que receber o gado em pé, qualquer que seja a sua procedência.

II. É permitida a emissão de Nota Fiscal de entrada no momento do abate, desde que este se dê em 30 (trinta) dias da entrada do referido gado e sejam observadas as disposições complementares.

III. A Nota Fiscal de entrada deve ser emitida em conformidade com a real quantidade de mercadoria entrada no estabelecimento e de acordo com o valor da operação.

Relato

(...)

2. Acrescenta que o gado é enviado para um frigorífico onde é pesado e abatido, sendo constatada, nesse momento, a diferença entre o valor consignado na Nota Fiscal emitida pelo produtor (pauta fiscal) e o valor a ser pago ao mesmo, o qual é estabelecido com base no peso do animal.

3 Informa que emite uma Nota Fiscal própria relativamente a essa diferença de valores, “destacando o funrural”, tendo em vista que o produtor rural não pode fazê-lo, já que houve a saída do gado de seu estabelecimento.

4. Cita o § 2º, do artigo 3º, da Portaria CAT-162/2008 e indaga se:

4.1. esse procedimento está correto;

4.2. é obrigatória a emissão de Nota Fiscal de entrada pelo destinatário, nos termos do artigo 136, I, a, do RICMS/2000, na hipótese em que o produtor rural emite Nota Fiscal Eletrônica, NF-e, modelo 55. Em caso positivo, se ela deve ser escriturada nº livro registro de entradas.

(...)

Interpretação

(...)

8. Prosseguindo, o artigo 373 do RICMS/2000 prevê a emissão de Nota Fiscal, pelo abatedor, no momento em que esse receber o gado em pé, qualquer que seja sua procedência. Entretanto, **em vista da estrutura comercial das operações com gado em pé para abate**, o artigo 374 do RICMS/2000 possibilita a emissão da Nota Fiscal de entrada a que se refere o artigo 373 **no momento do abate, oportunidade em que, então, será conhecido o peso morto e, portanto, o real valor da operação.**

9. Caso a Consulente se utilize da faculdade prevista no artigo 374 do RICMS/2000, deverá ser emitido romaneio e o abate do gado deve ser realizado em até 30 dias da entrada do gado, ainda que simbolicamente, no estabelecimento. Além disso, ressalta-se que devem ser observadas as disposições da Portaria CAT 165/2011, que disciplina as emissões de documentos fiscais nas operações com gado.

9.1. Desse modo, uma vez conhecido o valor real da operação, ou seja, após o abate, a Consulente deverá emitir a Nota Fiscal nos termos dos artigos 373 e 374 do RICMS/2000, consignando o valor efetivamente pago e quantidade real da mercadoria (peso morto), sempre que adquirir gado em pé de qualquer fornecedor estabelecido neste Estado.

10. Ressalta-se que a Nota fiscal de entrada deve ser emitida pela Consulente, **independentemente de o produtor rural emitir a NF-e modelo 55**, devendo registrar seus próprios dados no campo “emitente” e os dados do produtor rural no campo “destinatário/remente”, devendo efetuar o seu lançamento no Livro de Registro de Entradas.

E, como bem destacado pela própria Sefaz/SP, é apenas no abate que será conhecido o valor real da operação e, na nota fiscal de entrada, finalmente “consignado o valor efetivamente pago e quantidade real da mercadoria (peso morto)”.

Portanto, como bem reconheceu a DRJ ao final, é perfeitamente possível, e respaldada pela legislação estadual, a emissão de nota fiscal de entrada pelo frigorífico com valores diferentes (inclusive superiores) à nota fiscal de produtor rural, sendo certo que a Nota Fiscal de Entrada emitida no abate é que irá registrar o valor real da operação. Assim, não há que se falar em superavaliação do CPV por esse motivo:

Ante o exposto, conclui-se que o valor real da operação de aquisição de gado para abate é conhecido após o abate e a pesagem. Logo, o valor real da operação é aquele consignado na nota fiscal de entrada emitida pelo abatedor e não aquele constante da nota fiscal de saída emitida pelo produtor.

Portanto, não se verifica a superavaliação de compras alegada pela fiscalização.

Nesse ponto, é interessante observar que a fiscalização não chegou a questionar a Recorrente a respeito desse ponto, circunstância que possivelmente poderia até mesmo ter evitado o lançamento sobre esse objeto, ante a plausibilidade das informações fornecidas pela contribuinte e consistência documental apresentada.

Isso porque a fiscalização emitiu tão somente 4 Termos de Intimação Fiscal, sendo que em nenhum deles houve qualquer questionamento quanto ao procedimento, mas apenas solicitação de documentos e informações pontuais. No Termo de Intimação Fiscal n. 1 (e-fls. 132-133), solicitou-se da Recorrente informações gerais (existência de processos ou consulta junto à RFB). No Termo n. 2 (e-fls. 167-171), questionou-se a respeito do sistema de inventário periódico e a função das contas contábeis incluídas no cálculo do CPV. No Termo 3 (e-fls. 182-190), pediu-se a planilha vinculando as Notas Fiscais de Entrada às Notas Fiscais de Produtor, bem como esclarecimentos quanto aos pagamentos de determinadas NFs específicas. No Termo n. 4 (e-fls. 250-252), questionou-se recibo específico.

Não houve, como se vê, qualquer questionamento à contribuinte quanto à razão da existência de divergência entre o valor da Nota Fiscal de Entrada e Nota Fiscal de Produtor.

Com a devida vênia à conduta e diligência da fiscalização, respalda pela autonomia metodológica do AFRFB, o fato é que o objeto da autuação foi diretamente a observada divergência entre valores de Nota Fiscal de Entrada (refletido no CPV) e Nota Fiscal de Produtor, sem que tenha sido sequer questionado ao contribuinte a razão da diferença. Não apenas para fins de reforço da cooperação mútua entre Fisco e contribuinte, mas também para robustecer a

própria autuação, seria salutar que houvesse sido intimada a contribuinte a esclarecer o ponto ainda no curso do procedimento fiscal.

Houvesse sido questionado e, muito possivelmente, prestado esclarecimento na linha do que foi apresentado à impugnação, teria a fiscalização possivelmente superado a questão da divergência de valores entre as notas fiscais e, com isso, afastado a ocorrência da infração ou, no mínimo, direcionado os esforços a outros aspectos da apuração do IRPJ.

Por fim, com relação às divergências pontuais observadas com relação aos pagamentos, trazidas no TVF como reforço argumentativo, não há reparos à constatação da DRJ.

No que tange aos pagamentos feitos em contas bancárias das pessoas físicas, muito bem observou a DRJ que o fato de os produtores rurais pessoas físicas serem obrigados a inscrever-se para fins fiscais no CNPJ não os torna pessoas jurídicas e, portanto, suas contas bancárias continuarão sendo em nome próprio:

A atividade do produtor rural é de natureza civil e não mercantil, sendo facultada sua inscrição no Registro de Empresas Mercantis nos termos do art. 971 do Código Civil. Cabe observar que o produtor rural se equipara a empresa somente se efetuar a inscrição na Junta Comercial.

Art. 971. O empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades de que tratam o art. 968 e seus parágrafos, requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro.

A impugnante alega que a maioria de seus fornecedores são produtores rurais pessoas físicas, estando inscritas no CNPJ por exigência legal, mas não inscritas na Junta Comercial.

O art. 140, I, "h", do RICMS/SP determina que deve ser informado o CNPJ na nota fiscal de produtor, ou seja, o produtor rural deve estar inscrito no CNPJ. Entretanto, a inscrição nº CNPJ não descaracteriza a condição de "pessoa física" do produtor não inscrito na Junta Comercial.

Esse entendimento está expressamente manifestado no Comunicado CAT nº 45, de 2008:

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista as dúvidas manifestadas pelos contribuintes após a implantação do cadastro sincronizado de contribuintes da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no que respeita ao cadastro e à emissão de documentos fiscais pelo Produtor Rural e pelos adquirentes dos seus produtos, e, ainda, considerando o disposto no artigo 32 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e

Interestadual e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, esclarece que:

1. A obtenção do número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF), em razão do cadastro sincronizado retro mencionado, não descaracteriza a condição de “pessoa física” do Produtor Rural ou da Sociedade em Comum de Produtor Rural, não inscrita no “Registro Público de Empresas Mercantis” (Junta Comercial), exceto se exercer a faculdade prevista no artigo 971 do Código Civil;

2. O Produtor Rural deverá informar na Nota Fiscal de Produtor o número de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF) em campo próprio, nos termos da alínea “h” do inciso I do artigo 140 do RICMS/2000 e, facultativamente, poderá inserir o seu número de inscrição nº Cadastro de Pessoa Física do Ministério da Fazenda (CPF/MF) ou outro número ou código do seu interesse, como informação complementar, nos termos do § 12 do mencionado artigo;

3. O Produtor Rural deverá emitir Nota Fiscal de Produtor, nos termos dos artigos 139 a 145 do RICMS/2000 e o destinatário dos seus produtos, contribuinte paulista, deverá emitir Nota Fiscal de Entrada conforme o disposto nos artigos 136, I, “a”, 138 e 141, § 1º do RICMS/2000, além de cumprir as demais obrigações previstas na legislação.

(g.n.)

A título exemplificativo, foi efetuada a consulta aos CNPJ 24.768.768/0001-78 e 07.923.313/0001-60 (casos de pagamentos não aceitos pela fiscalização por terem sido feitos para pessoa física), em que se observa que consta a natureza jurídica “412-0 Produtor Rural (Pessoa Física)”.

Ressalte-se que o produtor rural não inscrito na Junta Comercial não consegue abrir conta bancária com o CNPJ, visto que as instituições financeiras exigem os atos constitutivos da pessoa jurídica devidamente registrados para a abertura de conta corrente, em face do art. 1º da Resolução Bacen nº 2.025, de 1993:

Assim, no caso dos produtores rurais não inscritos na Junta Comercial, a nota fiscal é emitida com o CNPJ, mas o pagamento é direcionado para a conta bancária da pessoa física.

Portanto, está justificado o procedimento adotado pela impugnante de efetuar as transferências bancárias para conta corrente de titularidade do produtor rural pessoa física, sendo aceitos os comprovantes de transferências bancárias para as pessoas físicas nesses casos.

Quanto aos casos em que se insurgiu a fiscalização quanto ao pagamento ter sido feito em nome de pessoa diversa da que constou na nota fiscal de produtor rural, bem observou a DRJ ser plausível a explicação da Recorrente de que os beneficiários do pagamento eram herdeiros do produtor:

Em relação às notas fiscais de entrada nº 26656 (Colbert João Bassan) e nº 31298(Laide Cavalin Maron e Outros), a fiscalização não aceitou os comprovantes de transferências bancárias para as pessoas físicas Angela Cavalin Bassan e Waldir Marson Junior, respectivamente.

Por sua vez, a defesa alega que Maria Lúcia Cavalin Bassan e Angela Cavalin Bassan são herdeiras de Colbert João Bassan. Acrescenta que elas administravam a herança nos termos do art. 1.797 do Código Civil, até que o inventário fosse concluído. Assim, alega que devem ser aceitos como comprovantes o depósito efetuado em conta bancária de Angela Cavalin Bassan e o recibo assinado por Maria Lúcia Cavalin Bassan e Angela Cavalin Bassan.

Sustenta que a mesma situação ocorreu com a nota fiscal nº 31298. Alega que Laide Cavalin Marson faleceu e deixou dois filhos: Lizandra Cavalin Marson dos Santos e Waldir Marson Junior. Sustenta que a conta bancária que recebeu a transferência é de titularidade dos dois herdeiros.

Em consulta ao sistema CPF, verifica-se que, de fato, Laide Cavalin Marson faleceu em 2018 e Colbert João Bassan em 2019. Logo, é plausível a alegação de que os pagamentos foram direcionados aos herdeiros.

Ademais, há que se observar que a autuação não se refere à falta de comprovação de compras, mas ao registro de valores superavaliados. Cabe ressaltar que os montantes das transferências bancárias correspondem aos valores das notas fiscais de entrada emitidas pela impugnante e não aos valores das notas fiscais de saída emitidas pelos produtores.

Além disso, a defesa juntou à impugnação inúmeros comprovantes de transferências bancárias cujos valores coincidem com os valores das notas fiscais de entrada.

Por todo o exposto, conclui-se que não se sustenta a alegação da fiscalização de que houve superavaliação nas compras de matérias primas, devendo ser canceladas as autuações.

Assim, é de se manter a decisão da DRJ pelos seus louváveis fundamentos.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho