



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

Processo n° 10235.001374/2009-99
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **1802-002.031 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente IMPORTADORA E EXPORTADORA 246 LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. TÉCNICA DE LANÇAMENTO.

O lançamento sobre omissão de receitas é realizado apenas sobre a parcela omitida, que corresponde à diferença entre a receita bruta efetivamente auferida pela Contribuinte e a receita bruta constante das declarações apresentadas ao Fisco (que normalmente guarda correspondência com os tributos confessados/pagos pelo contribuinte).

OMISSÃO DE RECEITAS. REDUÇÃO DOS EFEITOS DA INFRAÇÃO PELA COMPROVAÇÃO DE PARCELAS DE PAGAMENTOS NÃO INFORMADAS EM DCTF.

Uma vez constatado que a Contribuinte realizou pagamentos em valor maior que os tributos informados em DCTF/DIPJ, cabe deduzir estes pagamentos e apurar a existência de valores líquidos a serem ainda exigidos, que remanescem da infração de omissão de receitas imputada à Contribuinte. Procedimento já realizado pela decisão de primeira instância administrativa.

INOVAÇÃO POR PARTE DA DRJ. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza mudança de critério jurídico o fato de a Delegacia de Julgamento (DRJ) trabalhar matematicamente com valores totais, tanto em relação às receitas, quanto em relação aos pagamentos, com a finalidade exclusiva de verificar se remanesciam débitos em aberto após o cômputo dos pagamentos realizados pela Contribuinte, mas não informados em DCTF. Desnecessário identificar qual a parcela do pagamento que corresponderia à receita declarada em DIPJ/DCTF, qual a parcela do pagamento que corresponderia à parte escriturada e não declarada, e eventualmente qual a parcela do pagamento que corresponderia à parte não escriturada. Esta proporcionalização do pagamento, que levaria à proporcionalização da base de cálculo (para discriminar a parte já tributada e a parte ainda não tributada),

mostra-se desnecessária, porque as infrações imputadas à Contribuinte (1- escriturar mas não declarar, e 2- não escriturar e não declarar), quando configuram infração material, produzem um só resultado, que é o pagamento a menor de tributo.

EQUÍVOCOS NO LANÇAMENTO. DUPLA INCIDÊNCIA SOBRE AS MESMAS RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Não houve dupla tributação sobre as mesmas receitas. A consolidação das divergências apuradas pela Fiscalização computou apenas o excesso de um registro em relação a outro (do Livro Razão em relação à DCTF/DIPJ, e das vendas com cartão de crédito/débito ou do Livro de Saídas em relação ao Livro Razão).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL, PIS e COFINS

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, que manteve parcialmente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 812/845 e 859/888, abrangendo receitas decorrentes de venda de mercadorias e de prestação de serviços, respectivamente, com créditos tributários nos valores de R\$ 585.689,96 e R\$ 17.416,06, incluindo-se nesses montantes a multa de 75% e os juros moratórios.

Os fatos que antecederam o presente recurso estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 01-18.199, às fls. 965 a 970:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 812-830 (nº 001 a 004), relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social- COFINS e Contribuição Social, Sobre o Lucro ano(s)-calendário 2005, com crédito total apurado no valor de R\$ 585.689,96, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 22/01/2010.

De acordo com o Termo de Juntada por Anexação — Aviso 1001 (fl. 857) foi juntado ao processo em referência o processo nº 10235.000064/2010-91, que versa sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 859-888 (nº 005 a 008), relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2005, com crédito total apurado no valor de R\$ 17.416,06, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 22/01/2010.

Também integra os Autos de Infração o Relatório Fiscal de folhas 802- 811.

De acordo com a fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Omissão de receitas da atividade (autos de infração nº 1 a 4); Omissão de receitas da prestação de serviços de correspondente bancário (autos de infração nº 5 a 8).

A receita omitida da atividade é composta pela (i) diferença entre a receita escriturada e a receita apurada através dos débitos declarados em DCTF (fl. 797), (ii) diferença entre a receita apurada nas vendas com cartões de débito/crédito e a receita escriturada (fl. 798), (iii) diferença entre a receita escriturada no livro de saídas e a receita escriturada no livro

razão (fl. 799) e (iv) receita omitida presumida a partir do saldo credor de caixa apurado após a glosa de empréstimo bancário não comprovado.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício 75%.

A responsabilidade pelo cumprimento a obrigação também foi atribuída ao sócio-gerente da fiscalizada, ROSIRIS MANOEL GIANINI MOREIRA DE FARIAS, CPF nº 223.224.852-68, na forma dos art. 135, III, e 137, III, "a", em razão da suposta prática de crime contra ordem tributária e violação dos deveres legais do sócio-gerente, conforme Termo de Responsabilidade Tributária (fls. 847-856).

Os sujeitos passivos tomaram ciência do lançamento em 26/01/2010 (fls. 894 e 901).

O contribuinte apresentou sua impugnação em 23/02/2010 (fls. 902-916), na qual alegou em síntese que:

Da omissão de receitas

1. Embora haja divergências entre a receita declarada e a escriturada, recolheu o tributo devido sobre a receita escriturada, conforme quadros demonstrativos de folhas 906 e 907 e comprovantes de arrecadação de folhas 918-954;

2. Esses fatos prejudicam toda a base de cálculo apurada pela fiscalização. A uma porque o tributo recolhido abrange boa parte da receita tida como omitida. A duas, para apurar a real receita omitida, haveria necessidade de mudar o critério jurídico do lançamento, o que é vedado, conforme jurisprudência do CARF;

Da divergência entre a receita declarada e a escriturada

3. A diferença entre a receita escriturada e a declarada não se caracteriza receita omitida porque esta receita estava lastreada em notas fiscais e devidamente escriturada;

Da divergência entre a receita escriturada e as vendas com cartão de crédito/débito

4. A infração de omissão de receita, decorrente da divergência entre a receita das vendas com cartão de crédito/débito e a receita escriturada, é improcedente por distorcer a receita escriturada e cercear do direito de defesa da recorrente;

5. A fiscalização apurou esta parcela da omissão de receita com base numa receita escriturada total de R\$ 2.029.732,68, quando o valor total das vendas escrituradas no livro razão foi de R\$ 3.075.100,17;

Do cerceamento da defesa:

6. O fato da fiscalização não indicar a origem do valor de R\$ 2.029.732,68 implica cerceamento do direito de defesa da recorrente;

Da diferença entre a receita escriturada no livro razão e a registrada no livro de saídas

7. O lançamento decorrente da diferença entre a receita escriturada no livro razão e a escriturada no livro de saídas também é improcedente porque derivada de alguns equívocos na escrita contábil e fiscal da impugnante;

8. Grande parte desses erros já foram sanados, ainda que informalmente, pelo pagamento dos tributos;

Do lançamento decorrente do saldo credor de caixa

9. A fiscalização apurou o saldo credor de caixa no dia 01 de janeiro, feriado mundial, em que nenhuma empresa opera. Desta feita, ante a impossibilidade técnica e fática de haver lançamentos nesse dia, a fiscalização deveria concluir que houvera erro no registro contábil da empresa;

10. Não obteve o empréstimo suscitado pela fiscalização;

11. As despesas registradas no dia 1º de janeiro foram realizadas em data anterior ao feriado;

12. Havendo dúvida quanto aos fatos caracterizadores do lançamento, deve-se cancelar a exigência;

13. A apuração diária do saldo credor é improcedente porque a apuração do imposto de renda é mensal;

14. A Fiscalização não considerou na apuração do saldo credor de caixa as receitas de vendas realizadas na mesma data, conforme lançamentos no livro razão (fls. 732 e 736);

15. No primeiro dia houve ainda outro empréstimo no valor de R\$ 100.000,00 que não foi considerado pela fiscalização;

16. A pretensa omissão já está integrada às demais omissões levantadas pela fiscalização;

Do erro na apuração do IRPJ

17. A fiscalização ainda errou na apuração do IRPJ, conforme cálculo do recorrente à folha 956;

Dos lançamentos reflexos

18. A improcedência do lançamento IRPJ se aplica aos reflexos, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA manteve parcialmente as exigências fiscais, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÃO INEXATA. INFRAÇÃO FISCAL. CONFISSÃO DE DÉBITO. PAGAMENTO. A falta de registro da receita auferida na DIPI constitui-se uma infração fiscal de omissão de receita, também denominada declaração inexata, cujos reflexos atingem a base de cálculo do fato gerador do IRPJ. Todavia, a confissão ou o pagamento espontâneo do débito tributário, decorrente da infração, cessam os efeitos desta..

SALDO CREDOR DE CAIXA. APURAÇÃO. A infração de omissão de receita, caracterizada pela existência de saldo credor de caixa, tem por base os lançamentos contábeis com reflexos na conta caixa. Os lançamentos à conta banco ganham relevo na apuração do saldo credor de caixa desde que analisados sob a ótica das conseqüentes mutações na conta caixa.

EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. A falta de comprovação de empréstimo bancário, configura a existência de passivo fictício, fato indiciário da presunção. de omissão de receita.

ERRO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. O erro no critério jurídico do lançamento constitui-se erro na apuração do fato gerador do lançamento, tornando improcedente a parcela do lançamento resultante do vício.

CSLL. PIS. COFINS. Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 12/08/2010, a Contribuinte apresentou em 10/09/2010 o recurso voluntário de fls. 1002 a 1010, onde desenvolve os argumentos descritos abaixo:

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO - DECISÃO Nº 01-18.199 - DRJ/BEL

- para reduzir o crédito tributário, a DRJ/BEL alterou o critério jurídico do lançamento, na medida em que “conserta” os erros e equívocos do lançamento original, como

por exemplo, refez um a um os fatos geradores, fixando novos valores de base de cálculo, e ao final, determinou novos valores como devidos;

- foi a DRJ/BEL que efetuou as deduções dos valores pagos pela Recorrente, corrigindo mais esse erro do lançamento inicial;

- no lançamento inicial, as divergências e inexatidões entre as receitas escrituradas e informadas em DCTF's, levantadas pela Fiscalização, somaram R\$ 4.064.762,491, já incluídas as vendas com cartão crédito/débito; enquanto que na Decisão da DRJ/BEL, na "Tabela 1 - Receita apurada e/ou mantida no julgamento", a "Receita de revenda apurada" alcançou o valor de R\$ 4.574.293,45 (fls. 968 verso), que é soma das colunas "a + b + c";

- se houve redução do crédito tributário, é de se perguntar: como a decisão "a quo" conseguiu elevar a receita tributável? Essa é uma prova incontestada de que houve mudança do critério jurídico, ensejando a nulidade do lançamento;

- na inicial, a Recorrente, além dos erros acatados pela DRJ, que resultaram na redução do crédito inicial, pugnou também pela nulidade do lançamento ante aos manifestos equívocos contidos na sua formatação, notadamente quanto ao fato da não exclusão do montante da receita bruta que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Renda e CSLL, fato que macula todo o lançamento, inclusive incorrendo em ilegalidade, por ofensa ao art. 138 do CTN e por tributar em duplicidade a mesma base de cálculo;

- tais erros, pela gravidade e natureza, não poderiam ser sanados pela DRJ/BEL;

- a DRJ/BEL, ao invés de anular todo o lançamento, atuou como autoridade lançadora, realizando um novo lançamento sobre os mesmos fatos geradores, valendo de um novo critério jurídico, procedimento que deve conduzir à nulidade da exigência;

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Conselho de Contribuintes já se manifestaram nesse sentido (ementas transcritas);

REFORMA DA DECISÃO "A QUO" - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REMANESCENTE

- os erros e equívocos apontados na inicial não foram devidamente apreciados na decisão "a quo", e continuam a macular o lançamento;

- o lançamento foi formalizado em razão de divergências entre a escrita contábil, fiscal e DCTF. Contudo, a Recorrente demonstrou que apesar dos equívocos contábeis e os erros contidos nas DCTF's, não omitiu receita, nem deixou de pagar os tributos sobre as receitas reais obtidas no período;

- conforme os autos, a própria Fiscalização constatou que a Recorrente emitiu notas fiscais e registrou em seu livro RAZÃO nº 3 receitas no valor de R\$ 3.075.100,17;

- mesmo não tendo declarado corretamente o valor da receita bruta, a Recorrente provou que no ano de 2005 recolheu imposto de renda com base numa receita (anual) de R\$ 2.642.860,00, e CSLL sobre uma receita de 3.167.603,70;

- portanto, grande parte das divergências entre a escrita contábil, fiscal e as declarações de DCTF's foi sanada espontaneamente pela Recorrente;

- com esse procedimento, as possíveis omissões de receitas deixaram de existir, pelo menos até o limite do valor que serviu de base de cálculo para pagamento do imposto espontâneo;

- sendo assim, para cálculo do Imposto de Renda e CSLL, ante as inexatidões apontadas pela Fiscalização, restaria tributar apenas a diferença entre a receita bruta encontrada e a receita já tributada, ou seja:

Receita tributável (I.R.): 4.064.762,49 - 2.642.860,00 = R\$ 1.421.902,49;

Receita tributável (CSLL): 4.064.762,49 - 3.167.603,70 = R\$ 897.158,79.

- o mesmo se diga para as pretensas omissões decorrentes dos valores registrados nos Livros de Registro de Saídas, fls. 755 a 796, resumidos na planilha "Livro Razão x Livros de Registros de Saídas", fls. 799;

- essa divergência também foi sanada parcialmente, tomando por base os valores escriturados no Livro Razão;

- pretender cobrar, isoladamente, uma diferença de lançamento entre o Livro de Saídas de Mercadorias e o Livro Razão, implica em cobrar tributos duas vezes sobre o mesmo fato gerador, até porque, em outro item, a Fiscalização já tributou as pretensas omissões de receitas entre os valores escriturados e os declarados em DCTF. Em última instância, significa dizer que neste valor já estão contempladas as eventuais diferenças ocorridas na escrita da Contribuinte de modo geral;

- é nesse ponto que falhou a DRJ/BEL, pois, ao invés de abater as receitas não declaradas em DCTF's, mas, espontaneamente tributadas pela própria Recorrente, efetuou apenas a dedução dos pagamentos realizados pela Recorrente;

- é evidente que deduzir os tributos pagos não é a mesma coisa que excluir da base de cálculo as receitas já tributadas. Se a Recorrente, espontaneamente, tributou parte da receita que não declarou em DCTF, essa receita não pode mais ser tributada, sob pena de tributação em duplicidade sobre o mesmo fato gerador (enriquecimento ilícito);

- esse procedimento também não se coaduna com o disposto no art. 138 do CTN;

- em suma, a questão aqui posta é bem clara, e está fundada em cima dos seguintes fatos:

a) parte das receitas não declaradas em DCTF's foram regularmente escrituradas em livro contábil, o que afasta a omissão;

b) a Recorrente, espontaneamente, calculou e pagou tributos sobre uma receita bruta superior à receita declarada em DCTF, sanando assim, em parte, as inexatidões declaradas escriturais;

- diante desses fatos, impõem-se as seguintes conclusões:

1. não existe omissão de receita em relação à parte da receita bruta que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Renda e CSLL. Primeiro, porque foi devidamente escriturada; segundo, porque a Recorrente pagou os tributos devidos antes de qualquer iniciativa do Fisco (art. 138 CTN);

2. a parte da receita bruta que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Renda (R\$ 2.642.860,006) e CSLL (R\$ 3.167.603,707), deve ser excluída do montante apurado pelo Fisco como receita omitida, sob pena de se tributar em duplicidade a mesma base de cálculo, e afronta ao art. 138 do CTN, posto que no total apurado pela fiscalização estão inclusas as receitas em questão;

- nesse contexto, toda a estrutura do lançamento resta prejudicada, porque, para se apurar o valor real das possíveis omissões, seria necessário realizar novo levantamento fiscal, para identificar sobre quais fatos contábeis restaram a omissão;

DA IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS

- a impropriedade dos lançamentos alcançam não só as exigências de IRPJ como também de PIS, COFINS e CSLL, posto que, sendo reflexos de lançamento nulo ou improcedente no tocante ao IRPJ, diante da íntima relação de causa e efeito que os unem ao tributo principal, seguem a sorte deste;

DO PEDIDO

- ante todo o exposto, a Recorrente solicita que sejam apreciadas as razões de fato e de direito acima aduzidas, para o fim de REFORMAR a Decisão DRJ/BLI nº 01-18.199, julgando nulo ou improcedente todo o lançamento, pela razões acima expostas.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento realizado para exigência de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS) relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

A apuração de IRPJ e CSLL se deu pelo regime do lucro presumido, e de PIS e COFINS, pelo regime cumulativo.

De acordo com a peça de autuação, a Contribuinte omitiu receitas de revenda de mercadorias e receitas de prestação de serviços ao longo do ano de 2005. Além disso, foi apurada para o mês de janeiro/2005 uma omissão de receita por saldo credor de caixa, que foi detectado a partir da glosa de um empréstimo tomado pela Contribuinte, cuja ocorrência não restou comprovada na auditoria fiscal.

A omissão de receita por saldo credor de caixa já foi cancelada pela decisão de primeira instância administrativa.

Essa mesma decisão também reduziu o valor do crédito tributário mediante a dedução de pagamentos que haviam sido realizados pela Contribuinte em montantes superiores aos valores dos tributos declarados em DCTF/DIPJ.

Não entendo que a decisão da Delegacia de Julgamento incorreu em vício de nulidade, por ter, segundo a Recorrente, corrigido os erros e equívocos do lançamento original, fixado novos valores de base de cálculo, alterado o critério jurídico do lançamento, enfim, por se configurar como um novo lançamento sobre os mesmo fatos geradores.

Essa decisão também não apresenta irregularidades que tenham feito subsistir os equívocos cometidos pela Fiscalização, e que, segundo a Recorrente, tornariam, senão nula, ao menos improcedente a parte remanescente da exigência.

É preciso deixar bem nítidos os fatos que deram base à autuação, na parte em que ela restou mantida.

Conforme o Relatório Fiscal, em seu tópico “Determinação da Matéria Tributável”, às fls. 809/810, os demonstrativos constantes dos autos de infração de fls. 812/845 e 859/888, e as Tabelas de fls. 797/799, a Fiscalização apurou:

- que a receita bruta de venda de mercadorias escriturada no Livro Razão era maior que a receita bruta que dava base às informações prestadas em DCTF/DIPJ;

- que nos meses de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, o total das vendas de mercadorias efetuadas com

cartão de crédito/ débito era maior que a receita bruta de venda de mercadorias escriturada no Livro Razão;

- que nos meses de abril e maio de 2005, o total das vendas de mercadorias escrituradas no Livro Registro de Saídas era maior que a receita bruta de venda de mercadorias escriturada no Livro Razão;

- e que nos meses de março, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, as receitas decorrentes da prestação de serviços não foram oferecidas à tributação em sua totalidade.

A Fiscalização, então, consolidou a parte em que o Livro Razão excedia as declarações DCTF/DIPJ, bem como a parte em que as vendas com cartão ou vendas registradas no Livro de Saídas excediam o Livro Razão, agrupando estas divergências como omissão de receitas.

E sobre a omissão de receitas, realizou a apuração dos tributos que deveriam ser exigidos.

Cabe registrar que o lançamento sobre omissão de receitas é realizado apenas sobre a parcela omitida, que corresponde à diferença entre a receita bruta efetivamente auferida pela Contribuinte e a receita bruta constante das declarações apresentadas ao Fisco (que normalmente guarda correspondência com os tributos confessados/pagos pelo contribuinte).

A principal questão deste processo, que foi apresentada desde o início da fase contenciosa, é o fato de a Contribuinte ter realizado pagamentos em valores superiores aos tributos informados em DCTF/DIPJ.

Os vários argumentos da Contribuinte apresentados na fase de impugnação foram detidamente analisados pela Delegacia de Julgamento, nos seguintes termos:

[...]

2 DO MÉRITO

2.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS

A recorrente alega que fiscalização olvidou considerar na apuração do lançamento os pagamentos efetuados pela recorrente. E que, desta feita, toda estrutura do lançamento estaria prejudicada ante a vedação de mudança do critério jurídico do lançamento.

Equivoca-se a recorrente. O pagamento propicia o lançamento por homologação ao mesmo tempo que extingue o crédito tributário do sujeito passivo. Todavia o pagamento não se constitui um instrumento informador da base de cálculo do lançamento. Via de regra, é através das obrigações acessórias que o fisco toma conhecimento dos elementos que constituem a base de cálculo do fato gerador dos tributos.

No caso do IRPJ e das contribuições sociais reflexas (CSLL, PIS e COFINS), o instrumento adequado para declarar os elementos formadores da base de cálculo é a Declaração de Informações

Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Dessa forma, ao deixar de entregar esta declaração ou omitir nela as informações exigidas, como é o caso da receita, o sujeito passivo estará omitindo informações ao fisco.

Por conseguinte, se o contribuinte omite na DIPJ a receita auferida estará incorrendo na infração fiscal de omissão de receitas (ao fisco), também conhecida como declaração inexata, cujos reflexos atingem diretamente a base de cálculo do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

É de se destacar também que a expressão “omissão de receitas” também é utilizada para a falta de escrituração contábil da receita recebida. Nestes casos, considerando que a escrita fiscal se apóia na escrita contábil, ocorre urna dupla omissão. A primeira, omissão na contabilidade, manifesta pela ausência do registro da receita nos livros diário e razão, a segunda, omissão na escrituração fiscal, decorrente da primeira e evidenciada pela falta do registro da informação na DIPJ.

Nesse passo, pode-se concluir que a infração de falta de registro da receita nos livros contábeis (omissão de receita na escrita contábil) ordinariamente conduz à infração de declaração inexata (omissão de receita na escrita fiscal), mas que esta infração fiscal nem sempre decorre daquela infração contábil, pois o, sujeito passivo pode contabilizar a receita (livro diário e razão) e omiti-la perante o fisco (DIPJ), persistindo na infração fiscal.

Entretanto, a prática da infração de omissão de receita não implica necessariamente na constituição de ofício do crédito tributário. É que o sujeito passivo pode espontaneamente confessar, por meio de DCTF ou parcelamento, ou extinguir, através do pagamento ou compensação, o débito tributário decorrente da infração.

No caso concreto, o recorrente alega que efetuou o recolhimento de todos os tributos devidos sobre a receita escriturada. Com efeito, o pagamento efetuado não afasta a infração (omissão de receita), mas poderá extinguir o crédito tributário constituído de ofício. O que será verificado na apuração do crédito devido, ao Sul.

2.1.1 Da divergência entre o Valor declarado e o escriturado

A recorrente aduz que a diferença entre a receita escriturada- e a declarada não caracteriza receita omitida porque esta receita estava lastreada em notas fiscais e devidamente escriturada. Todavia, como dito anteriormente, a receita escriturada e não declarada (ao fisco) também constitui uma infração fiscal de omissão de receita, também conhecida como declaração inexata, manifesta pela falta do registro da receita auferida na DIPJ. O que não foi contestado pelo sujeito passivo.

2.1.2 Da divergência entre as vendas escrituradas e as vendas com cartão

A recorrente alega que a fiscalização apurou a divergência entre a receita das vendas escrituradas e a receita das vendas com cartões com base numa receita escriturada total de R\$ 2.029.732,68, quando o valor total das vendas escrituradas no livro razão foi de R\$ 3.075.100,17.

Equivoca-se a recorrente.

Como visto ao norte, o valor de R\$ 2.029.732,68 é decorrente da soma das receitas apuradas nos meses de jan, fev, mar, jun, jul, ago, set, out, nov e dez/2005. Ou seja, não está composto pelas receitas registradas nos meses de abr e mai/2005. Isto porque a fiscalização não apurou omissão de receitas, decorrente da divergência entre as receitas escrituradas e as vendas com cartões, nos meses de abril e maio de 2005. Logo, o somatório das receitas escrituradas nos meses que houve a dita omissão de receita não poderia ser igual ao total da receita registrada em todo o ano-calendário.

2.1.3 Da diferença entre as receitas escrituradas no livro razão e registradas no livro de saídas

A recorrente suscita ainda que a omissão decorrente da diferença entre a receita escriturada no livro razão e a escriturada no livro de saídas também é improcedente porque derivada de alguns equívocos na escrita contábil e fiscal da impugnante. E mais, que grande partes desses erros já foram sanados, ainda que informalmente, pelo pagamento dos tributos.

Todavia a recorrente não traz provas desses equívocos. Quanto aos pagamentos, estes serão considerados na apuração do imposto devido sobre o total da receita apurada.

2.1.4 Do saldo credor do livro caixa

[...]

(item cancelado pela Delegacia de Julgamento)

2.2 DO ERRO NA APURAÇÃO DO IRPJ

Quanto ao suposto erro no cálculo do IRPJ devido, o argumento perdeu o objeto ante a redução da base de cálculo do lançamento, provocada pela improcedência do saldo credor de caixa, que modificara o cálculo do imposto devido.

2.3 DO LANÇAMENTO REFLEXO

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

2.4 DA APURAÇÃO

Feito as considerações acima passo a apurar os créditos tributários devidos no lançamento.

[...]

3. DA CONCLUSÃO

Ante tudo exposto, voto no sentido de julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, mantendo os créditos tributários listados na tabela a seguir, que devem ser acrescidos dos encargos moratórios.

[...]

Entre os vários pontos que abordou em sua decisão, a Delegacia de Julgamento esclareceu:

- que o pagamento não se constitui um instrumento informador da base de cálculo para a realização do lançamento;

- que a expressão “omissão de receitas” pode ser designada tanto para os valores escriturados mas não declarados ao Fisco, quanto para os valores não escriturados e também não declarados ao Fisco;

- que de todo modo os pagamentos realizados espontaneamente, inclusive na parte que excediam os valores dos tributos informados em DCTF/DIPJ, seriam considerados para extinguir o crédito tributário, conforme as tabelas apresentadas ao final do voto que orientou a referida decisão.

Assim, ao constatar que a Contribuinte realmente havia realizado pagamentos em valor maior que os tributos informados em DCTF/DIPJ, a Delegacia de Julgamento, para deduzir estes pagamentos e apurar a existência de valores líquidos a serem ainda exigidos, trabalhou matematicamente com valores totais, tanto em relação às receitas, quanto em relação aos pagamentos.

Tal procedimento de nenhuma forma significou mudança no critério jurídico do lançamento, inovação, novo lançamento, ou algo semelhante.

As tabelas ao final da decisão recorrida tiveram apenas a finalidade de reduzir o crédito tributário na proporção dos pagamentos já realizados pela Contribuinte.

Para tanto, não era necessário identificar qual a parcela do pagamento que corresponderia à receita declarada em DIPJ/DCTF, qual a parcela do pagamento que corresponderia à parte escriturada e não declarada, e eventualmente qual a parcela do pagamento que corresponderia à parte não escriturada.

Esta proporcionalização do pagamento, que levaria à proporcionalização da base de cálculo (para discriminar a parte já tributada e a parte ainda não tributada), mostra-se desnecessária, porque as infrações imputadas à Contribuinte (1- escriturar mas não declarar, e 2- não escriturar e não declarar), quando configuram infração material, produzem um só resultado, que é o pagamento a menor de tributo.

A Delegacia de Julgamento considerou exatamente as receitas apuradas na auditoria fiscal e os tributos correspondentes a estas receitas, para deduzir deles os valores já

pagos pela Contribuinte, com a finalidade exclusiva de verificar se remanesciam débitos em aberto, a serem ainda exigidos.

Nesse caso, tanto a exclusão de parte da base de cálculo, quanto a redução da exigência fiscal pelo cômputo dos pagamentos comprovados, servem exatamente ao mesmo fim, isto é, apurar o saldo dos débitos remanescentes, para se exigir apenas o que ainda não havia sido pago.

De qualquer ângulo que se analise a questão, a constatação é uma só, ou seja, ocorrência de omissão de receitas ao Fisco que resultou em pagamento a menor de tributo.

Realmente, não há qualquer nulidade na decisão recorrida.

Importante registrar que a diferença apontada pela Recorrente entre os R\$ 4.064.762,491 (levantados pela Fiscalização) e os R\$ 4.574.293,45 (considerados pela DRJ) é perfeitamente compreensível, porque o primeiro valor abrange apenas as receitas omitidas, enquanto o segundo abrange as receitas totais (declaradas mais omitidas).

Nesse passo, cabe destacar que o levantamento da DRJ também considerou os pagamentos totais, abrangendo inclusive a parte que corresponderia às receitas declaradas.

Também não remaneceram os alegados erros ou equívocos cometidos pela Fiscalização, conforme as observações contidas na decisão recorrida (acima transcritas), que adoto como fundamento deste voto.

Além disso, não houve dupla tributação sobre as mesmas receitas. Já esclarecemos anteriormente o que representou cada uma das divergências apuradas pela Fiscalização, cuja consolidação computou apenas o excesso de um registro em relação a outro (do Livro Razão em relação à DCTF/DIPJ, e das vendas com cartão ou do Livro de Saídas em relação ao Livro Razão).

Resta afastada, portanto, a possibilidade de que, por exemplo, os valores autuados a partir das vendas com cartão ou das vendas no Livro de Saídas já estivessem computados entre os valores tributados a partir do Livro Razão, porque a atuação só abrangeu os excedentes de um registro em relação ao outro.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10235.001374/2009-99
Acórdão n.º **1802-002.031**

S1-TE02
Fl. 17

CÓPIA