



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

Processo n° 10410.002785/2002-57
Recurso n° 515.819 De Ofício
A córdão n° **1402-00363 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente 3ª TURMA DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Interessado TRANSVALE TRANSPORTE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE LEITE E DERIADOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa:

RECURSO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL. EXCLUSÃO DAS VENDAS CANCELADAS, DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS E DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA. RECURSO IMPROVIDO.

Na tributação das empresas com base no lucro real, para exigência do IRPJ, a base da receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. Não se sustenta o lançamento que tem como única razão a inclusão na base de cálculo das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre vendas. Inteligência do artigo 12, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e do artigo 41, *caput*, da Lei nº 8.981, de 1995.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator.

EDITADO EM: 20/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Contra a contribuinte Transvale Transporte Comércio e Representações de Leite e Derivados Ltda. foi lavrado o auto de infração de fls. 03/08, exigindo-se o pagamento complementar do IRPJ, nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, tendo em vista a constatação de receita não tributada.

Conforme destacado à fl. 1.351 do acórdão recorrido, vale ressaltar que não integra o presente processo nenhum lançamento de ofício em que se exige contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Embora da mesma ação fiscal tenha de fato resultado a lavratura de um auto de infração de CSLL, este integra um processo administrativo próprio, de nº 10410.002783/2002-68.

De acordo com a fiscalização, durante o procedimento de verificações obrigatórias, mediante exame dos livros de registro de saída, de registro e apuração do ICMS e de registro e apuração de ISS da empresa autuada, foram constatadas divergências entre os valores declarados na DIPJ e os valores escriturados, configurando-se a redução da base de cálculo do IRPJ e conseqüentemente o seu recolhimento a menor.

Notificada do lançamento em 21/05/2002 (fl. 03), a autuada apresentou a impugnação de fls. 112/113, alegando, em síntese:

a) a nulidade do lançamento por inobservância ao artigo 10 da Portaria SRF nº 3007, de 2001. Neste ponto, alega que a ação fiscal foi iniciada em 03/04/2002, por intermédio do MPF nº 0440100/00159/02, com prazo de execução até 01/08/2002, da qual foi incumbida os auditores fiscais Aloísio Ferreira de Oliveira e Valéria Marinho da Cunha. No entanto, o autuante é outro auditor fiscal sem que houvesse sido emitido MPF complementar;

b) que nos anos-calendário de 1998 e 1999 o autuante equivocou-se, pois confrontou a receita bruta com a receita líquida, e não levou em consideração os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, devoluções e vendas canceladas, de acordo com as informações contidas na DIPJ. Para comprovar o alegado anexou cópia dos seguintes documentos: DIPJ apresentada (fls. 114/177 e 212/252), Livro Diário; Livro Razão (fls. 178/186 e 255/260) e de Livro de Apuração do ICMS e do ISS (anexos 188/211 e 261/285);

c) que reconhece que foi lançada receita bruta de vendas menor que a efetivamente apurada, no montante de R\$ 3.007,55 e R\$ 140.677,86, respectivamente, quanto aos anos-calendário de 1999 e 2000 e que será providenciado o recolhimento dos tributos e contribuições devidas;

d) que no ano-calendário de 2000, o Fisco, para apurar a diferença, tomou por base toda a receita bruta auferida e informada no livro de apuração do ICMS e a tributou. Assim procedendo, desvirtuou a incidência legal do IRPJ, pois tributou integralmente a receita obtida pela empresa;

e) que a empresa apresentou a declaração do ano-calendário 2000 apenas para não perder o prazo de entrega, de modo que não informou nenhum valor, porque na data da entrega da declaração de rendimentos não estava com a escrituração comercial atualizada.

Alega que declaração devia ter sido retificada após a atualização da contabilidade, mas isso não ocorreu;

f) que possuía, regularmente, escrituração comercial e fiscal, conforme documentos anexos: DIPJ completa (fls. 286/393); balancetes mensais e balanço anual encerrado em 31/12/2000 (fls. 324/421); Livro de Apuração do lucro real com a apuração mensal e anual da base de cálculo do IRPJ (fls. 422/439); minuta que contém a declaração do IRPJ e CSLL (fls. 440/477); Livro de apuração do ICMS e ISS (478/502);

g) que o Fisco exigiu tributo sobre uma parte da receita que foi, regularmente, oferecida à tributação, conforme consta na ficha de demonstração do resultado da DIPJ, de forma que ao prevalecer a exigência fiscal o IRPJ incidirá sobre os valores correspondentes às deduções sobre vendas (impostos incidentes, devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais), o que é absurdo;

h) que a matéria em causa comporta, exclusivamente, questão de prova, e está demonstrado por meio dos documentos anexados, que a impugnante, apesar de não ter retificado sua DIPJ não pode ser apenada com a exigência fiscal, que é incompatível com a sua realidade fiscal;

i) quanto ao auto de infração de CSLL, por se tratar de tributação motivada pelos mesmos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração de IRPJ, sustentou, para efeito de impugnação, os mesmos argumentos articulados para o IRPJ.

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG, às fls. 509/515, por unanimidade, decidiu converter o julgamento em diligência, para que, retornando o processo à origem, fossem tomadas as seguintes providências:

“quanto aos anos-calendário de 1998 e 1999, refazer o cálculo da diferença tributável e das exigências fiscais respectivas, observando-se o conceito de receita líquida estipulado pelo artigo 12, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (ao qual corresponde o artigo 227 do RIR1994, e o artigo 280 do RIR 1999), isto é, abatendo-se as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas, a cuja dedução o sujeito passivo comprovadamente fizer jus, ou apresentar justificativas para não conceder tal abatimento;

quanto ao ano-calendário de 2000, refazer o cálculo da diferença tributável e das exigências fiscais respectivas, levando-se em conta os dados não só da declaração de rendimentos (original e retificadora), mas também os da escrituração comercial e mercantil, salvo se houver razão para os rejeitar, tais como eventual descumprimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos previstos na legislação, ou falta de documentação comprobatória idônea e hábil;

Antes do retomo dos autos a DRJ e na hipótese de, como resultado da realização da diligência, houver a juntada de novos documentos ou for acrescentado algum fundamento novo para o lançamento, reabrir o prazo de 30 dias para o sujeito passivo se manifestar.”

De acordo com os documentos juntados às fls. 519/1329 e planilhas de fls. 1330/1334, que acompanham o Termo de Encerramento da Diligência de fls. 1335/1339, a fiscalização chegou às seguintes conclusões:

“ANO-CALENDÁRIO 1998:

Em relação a este ano-calendário foi constatado que o AFRFB autuante realmente não levou em consideração os valores das devoluções de vendas, apesar do mesmo tê-las colocadas em planilha elaborada as fls. 99, quando os valores mensais da base de cálculo já contemplavam a exclusão das devoluções de vendas registradas no registro de apuração do ICMS, mas na totalização de tais valores não foram somadas os valores mensais, lançando neste campo o valor da receita bruta.

Quanto ao valor apurado pelo AFRFB autuante como base de cálculo declarada pela empresa para lançamento da "Diferença apurada", o mesmo se utilizou do valor lançado na DIPJ como "Receita Líquida das Atividades em Geral", ou seja, já deduzidos da receita bruta as vendas canceladas e os tributos incidentes sobre a receita de vendas, valores não considerados pela fiscalização, neste caso não encontramos motivação aparente para não levar em consideração estas deduções da receita bruta, já que estes valores estão perfeitamente escriturados nos livros contábeis e fiscais apresentados pela empresa.

Quanto aos valores apurados pela empresa em sua declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica - DIPJ do exercício 1999, ano-calendário 1998, em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, foi constatado que a mesma se utilizava da apuração anual do IRPJ com pagamentos mensais por estimativa, mas durante este ano-calendário não houve recolhimento do IRPJ por estimativa, já que a empresa se utilizou de balanços mensais de suspensão/redução.

Foi observado também que nos meses de agosto, setembro e outubro os balancetes mensais apresentados pela empresa demonstraram que houve lucro líquido, mas não houve a correspondente apuração do lucro real e também foi constatado que nestes meses o balanço apresentado diverge da DIPJ e do LALUR, já que nestes meses houve apuração de prejuízo contábil.

Quanto a apuração mensal do mês de dezembro, que houve lucro líquido, mas não houve a apuração do IRPJ, foi lançado como dedução Imposto de Renda Retido na Fonte de R\$ 1.237,31 (um mil, duzentos e trinta e sete reais e trinta e um centavos), mas não encontramos estes valores na sua contabilidade, nem em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF deste ano-calendário, indicando-a como beneficiária de rendimentos sujeitos a retenção na fonte.

Salientamos que, excetuando-se os valores da receita operacional bruta (a qual houve omissão), todos os valores foram conferidos pela diligência em confronto com os livros e

documentos apresentados e não foram encontradas divergências que influenciassem na apuração anual do IRPJ - conforme a DIPJ apresentada pela empresa.

Dito isto, apuramos os valores das receitas da empresa no livro de registro de apuração do ICMS, Diário e Razão Contábeis e levantamos os mesmos valores apurados pela fiscalização quanto a receita operacional bruta, ou seja, R\$ 6.943.636,72 (seis milhões, novecentos e quarenta e três mil, seiscentos e trinta e seis reais e setenta e dois centavos), já que a empresa só escriturou nos livros diário e razão o valor de R\$ 6.940.629,17 (seis milhões, novecentos e quarenta mil, seiscentos e vinte e nove reais e dezessete centavos), valor lançado na DIPJ, desta forma houve omissão de receita no valor de R\$ 3.007,65 (três mil, sete reais e sessenta e cinco centavos), gerando lançamento de IRPJ como omissão de receitas no valor de R\$ 451,14 (quatrocentos e cinquenta e um reais e quatorze centavos), com multa de ofício de R\$ 338,36 (trezentos e trinta e oito reais e trinta e seis centavos).

Neste caso não vimos a necessidade de levantarmos novamente o lucro líquido com base nesta omissão de receita, já que a apuração do lucro real é anual e todos os valores lançados na DIPJ na apuração do lucro real com base na receita omitida resultaria no mesmo resultado, vide planilha 1 elaborada por esta diligência as fls. 1.224.

ANO-CALENDÁRIO 1999:

Em relação a este ano-calendário foi constatado que o AFRFB autuante realmente não levou em consideração os valores das devoluções de vendas, apesar do mesmo tê-las colocadas em planilha elaborada as fls. 100, quando os valores mensais da base de cálculo já contemplavam a exclusão das devoluções de vendas registradas no registro de apuração do ICMS, mas na totalização de tais valores não foram somadas os valores mensais, lançando neste campo o valor da receita bruta, neste caso houve duas pequenas divergências, uma em março, em que foi lançado nesta planilha como receita de vendas o valor de R\$ 63,36 (sessenta e três reais e trinta e seis centavos) em duplicidade, e em maio, que foi lançado como receita de vendas o valor de R\$ 11,30 (onze reais e trinta centavos), que não encontramos escriturado em nenhum livro contábil e fiscal analisado.

Quanto ao valor apurado pelo AFRFB autuante como base de cálculo declarada pela empresa para lançamento da "Diferença Apurada", o mesmo se utilizou do valor lançado na DIPJ como "Receita Líquida das Atividades em Geral", ou seja, já deduzidos da receita bruta as vendas canceladas e os tributos incidentes sobre a receita de vendas, valores não considerados pela fiscalização, neste caso não encontramos motivação aparente para não levar em consideração estas deduções da receita bruta, já que estes valores estão perfeitamente escriturados nos livros contábeis e fiscais apresentados pela empresa.

Quanto aos valores apurados pela empresa em sua declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica - DIPJ do

exercício 2000, ano-calendário 1999, em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, foi constatado que a mesma se utilizava da apuração anual do IRPJ com pagamentos mensais por estimativa, mas durante este ano-calendário não houve recolhimento do IRPJ por estimativa, já que a empresa se utilizou de balanços mensais de suspensão/redução.

Foi observado também que no mês de novembro e dezembro os balancetes mensais apresentados pela empresa demonstraram que houve lucro líquido, mas não houve a correspondente apuração do lucro real e o recolhimento do IRPJ, já que a empresa na sua DIPJ lançou um valor referente a Imposto de Renda na Fonte com dedução do IRPJ apurado mensalmente de R\$ 4.228,01 (quatro mil, duzentos e vinte e oito reais e um centavo) e R\$ 778,86 (setecentos e setenta e oito reais e oitenta e seis centavos), respectivamente nos meses de novembro e dezembro, R\$ 932,91 (novecentos e trinta e dois reais e noventa e um centavos) na apuração anual do IRPJ, mas não encontramos estes valores na sua contabilidade, nem em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF deste ano-calendário indicando-a; como beneficiária de rendimentos sujeitos a retenção na fonte.

Salientamos que, excetuando-se os valores da receita operacional bruta(a qual houve omissão), todos os valores foram conferidos pela diligência confronto com os livros e documentos apresentados e não foram encontradas divergências que influenciassem na apuração anual do IRPJ conforme a DIPJ apresentada pela empresa.

Dito isto, apuramos os valores das receitas da empresa no livro registro de apuração do ICMS, Diário e Razão Contábeis e levantamos os mesmo valores apurados pela fiscalização quanto a receita operacional bruta, ou seja, R\$ 3.950.848,61 (três milhões, novecentos e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e oito reais e sessenta e um centavos), já que a empresa só escreveu nos livros diário e razão o valor de R\$ 3.810.170,75 (três milhões, oitocentos e dez mil cento e setenta e cinco centavos), valor lançado na DIPJ, desta forma houve omissão de receita no valor de R\$ 140.603,20 (cento e quarenta mil, seiscentos e três reais e vinte centavos), gerando lançamento de IRPJ como omissão de receitas no valor de R\$ 21.090,48 (vinte e um mil, noventa reais e quarenta e oito centavos), com multa de ofício de R\$ 15.817,86 (quinze mil, oitocentos e dezessete reais e oitenta e seis centavos).

Neste caso não vimos a necessidade de levantarmos novamente o lucro líquido com base nesta omissão de receita, já que a apuração do lucro real é anual e todos os valores lançados na DIPJ na apuração do lucro real com base na receita omitida resultaria no mesmo resultado, vide planilha 2 elaborada por esta diligência as fls. 1.225.

ANO-CALENDÁRIO 2000:

Em relação a este ano-calendário há duas situações distintas a serem consideradas, uma com base na apuração do lucro real anual, em que se baseou o AFRFB autuante e a própria empresa em sua DIPJ retificadora apresentada após o início de procedimento fiscal, a outra em que se levamos em consideração a legislação pertinente que reitera que na apuração do lucro real anual com base em estimativas mensais, e, neste caso, a empresa não efetuou recolhimentos por estimativa neste ano, nem a DIPJ apresentada antes do início do procedimento fiscal informou se houve balanços de suspensão/redução, conforme explicado, nos quarto, quinto e sexto parágrafos abaixo, consideramos que a apuração correta neste caso seria o lucro real trimestral.

O AFRFB autuante considerou que a empresa apurava o lucro real anual, com base em recolhimento em base em estimativas mensais, como a empresa entregou a DIPJ sem valores, o mesmo considerou a receita bruta anual escriturada no registro de apuração do ICMS no valor total de R\$ 4.201.814,61 (quatro milhões, duzentos e um mil, oitocentos e quatorze reais e sessenta e um centavos), sem considerar nos seus cálculos o valor das devoluções de vendas, os tributos sobre receitas de vendas, as despesas operacionais e financeiras, conforme apurado na DIPJ retificadora apresentada pela empresa após início de procedimento fiscal e em seus livros contábeis e fiscais, desta forma o lançamento efetuado foi lavrado como lucro real anual no valor total acima, sem qualquer dedução emitida pela legislação vigente.

Salientamos que todos os valores lançados na DIPJ retificadora foram confrontados por esta diligência com os livros contábeis e fiscais apresentados e não houve em relação ao lucro real anual qualquer divergência que influenciasse na apuração do lucro real anual em relação a DIPJ retificadora, vide planilha 3 elaborada por esta diligência as fls. 1.226, resultando no IRPJ a pagar no valor de R\$ 244,18 (duzentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos), com multa de ofício de R\$ 183,14 (cento e oitenta e três reais e quatorze centavos), já que a DIPJ entregue antes do início do procedimento fiscal não houve apuração do lucro real anual.

Houve por parte desta diligência a constatação que a empresa apurou nos seus balanços de suspensão/redução lucros líquidos, escriturada no livro de apuração do lucro real (LALUR) nos meses de novembro e dezembro o lucro real e a consequente apuração do IRPJ a pagar de R\$ 21,65 (vinte e um reais sessenta e cinco centavos) e R\$ 222,53 (duzentos e vinte dois reais e cinquenta e três centavos), respectivamente, bem como a apuração do IRPJ a pagar anua de R\$ 244,18 (duzentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos) e compensada com os valores acima, que segundo a DIPJ retificadora foram recolhidos, em pesquisa no sistema de pagamentos Sinal e na DCTF do quarto trimestre apresenta pela empresa não localizamos estes recolhimentos, bem como também não localizamos a escrituração da provisão para pagamento do IRPJ

Desta forma como a empresa não recolheu o valor apurado pela estimativa mensal, mesmo sob apuração com base em balanços de suspensão/redução também não informou via DIPJ para a Secretaria da Receita Federal a sua forma de apuração do lucro real, consideramos que neste ano-calendário a apuração correta o lucro real deveria ser a trimestral, elaboramos planilha com base nos valores escriturados nos livros Diário, Razão e Registro de Apuração do ICMS, bem como nos valores informados nos balanços mensais e no balancete analítico apresentado pela empresa em sua impugnação, fls. 325 a 418, chegamos aos valores constantes da planilha 4 as fls. 1227 e 1228, em que foi apurado o IRPJ do 3º trimestre no valor de R\$ 8,89 (oito reais e oitenta e nove centavos) e do 4º trimestre no valor de R\$ 11.774,85 (onze mil, setecentos e setenta e quatro reais e oitenta e cinco centavos), com as respectivas multas de ofício no valor de R\$ 6,67 (seis reais e sessenta e sete centavos) e 8.831,14 (oito mil, oitocentos e trinta e um reais e quatorze centavos).

Os valores apurados pela empresa nos seus balanços mensais estão corretos se considerarmos a apuração do lucro líquido anual, mas mensalmente houve divergência de valores em virtude de ter havido lançamento dos tributos sobre faturamento de forma incorreta, de acordo com balancete analítico apresentado pela empresa os valores trimestrais corretos são os dispostos na planilha 4 e não os valores descritos na sua demonstração do resultado.”

Assim, foram calculados os valores que deveriam ser lançados nos respectivos anos-calendário, conforme tabela abaixo ilustrada:

Fato Gerador	Tributo (R\$)	Multa (R\$)
31/12/1998	451,14	
31/12/1999	21.090,48	15
31/12/2000 (lucro real anual)	244,18	
31/09/2000 (lucro real trimestral)	8,89	
31/12/2000 (lucro real trimestral)	11.774,85	8

Regularmente intimada (fl. 1.340) a autuada não se manifestou sobre as Termo de Encerramento da Diligência e documentos juntados.

Após a análise da matéria, a DRJ, em decisão unânime (fls. 1343/1358), indeferiu o pedido de produção de novas provas, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e julgou procedente em parte o lançamento. A decisão pode ser sintetizada a partir da seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

DETERMINAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - COMPOSIÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

A receita líquida de vendas e serviços, a ser computada na determinação do lucro líquido, será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

APURAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS TRIBUTÁVEIS - CONFRONTO ENTRE ESCRITURAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Na apuração de eventuais divergências tributáveis, o fisco deve levar em conta não só o informado na declaração de rendimentos, mas também os dados e fatos registrados em sua escrituração comercial e fiscal, desde que mantidas com observância das disposições legais e comprovadas por documentos hábeis e em conformidade com os requisitos legais.

Lançamento Procedente em Parte.”

Por ter excluído crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), em face do disposto no artigo 10 da Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, houve recurso de ofício ao CARF.

Intimada do acórdão em 15/05/2009 (fl. 1363), a contribuinte não interpôs recurso em relação à parte em que resultou sucumbente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva

O recurso de ofício, conforme especificado no relatório, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual conheço-o e passo ao exame da matéria.

A recorrente é tributada com base no lucro real. Nos termos do artigo 12, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.589, de 1977, abaixo transcrito, a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

“Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.”

Na mesma linha, o artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. No caso concreto, conforme apontado quando da conversão do processo em diligência determinada pela DRJ, ao determinar a base de cálculo, a autoridade fiscal somou o total dos valores especificados em cada uma das colunas nas quais constam as vendas, sem subtrair as devoluções discriminadas pela própria autoridade autuante. Assim, conforme aponta o acórdão recorrido, nenhum valor foi deduzido a título de devoluções, embora o autuante aparentemente tenha reconhecido que elas ocorreram e que o seu valor corresponde aos registros efetuados no livro de apuração do ICMS sob os códigos 1.31, 1.32, 2.31, 2.32, 3.31 e 3.32.

Na tributação de empresas com base no lucro real, para exigência do IRPJ, a base da receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. Assim, não se sustenta o lançamento que tem como única razão a inclusão na base de cálculo das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre vendas. Neste sentido, nenhum reparo a ser feito no acórdão recorrido que se sustenta por seus próprios fundamentos, os quais transcrevo nos parágrafos seguintes e agrego nas razões de minha decisão.

“De acordo com o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados, enquanto a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. Portanto, o contribuinte que se submete ao regime do lucro real para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em princípio tem direito a abater, da receita bruta de vendas, o valor correspondente às devoluções, aos

descontos incondicionais e aos tributos incidentes sobre as vendas.

Uma vez que a autuada adotou o regime de apuração do lucro real, com apuração anual, e essa opção não foi contestada pelo autuante, no seu resultado tributável não deveriam ser computados os itens em questão, a cuja dedução comprovadamente fizer jus.

No tocante às devoluções, a julgar pelas planilhas a folhas 99 a 101, elaboradas pelo autuante a fim de demonstrar a apuração da diferença tributável, parece que houve menção de as abater. Tanto que seu valor é subtraído das parcelas mensais resultantes das somas das operações de vendas de mercadorias e serviços. Não obstante, ao determinar o total da coluna intitulada "base de cálculo", o autuante simplesmente somou o total das colunas intituladas 5.12 e 6.12, nas quais consta o total das vendas, sem nenhuma subtração das devoluções discriminadas. Assim, em verdade, nenhum valor foi deduzido a título de devoluções, embora o autuante aparentemente tenha reconhecido que elas ocorreram e que o seu valor corresponde aos registros efetuados no livro de apuração do ICMS sob os códigos 1.31, 1.32, 2.31, 2.32, 3.31 e 3.32.

Na época dos fatos geradores alcançados pelo lançamento, a dedução de tributos e contribuições era, e atualmente ainda é, disciplinada pela Lei n° 8.981, de 1995, nestes termos:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1° O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151. da Lei e 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2° Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3° A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4° Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5° Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

§ 6º *As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição.*

À luz da legislação supra, a exemplo das devoluções, a pessoa jurídica que adotar o lucro real como forma de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tem direito à deduzir os tributos incidentes sobre vendas, salvo se estes estiverem com a exigibilidade suspensa. Não obstante, de acordo com as planilhas a folhas 99 a 101, já referidas, o autuante não subtraiu nenhum valor a título de tributos incidentes sobre vendas.

Em verdade, o valor que o autuante considerou como receita declarada é exatamente igual ao que consta na declaração de rendimentos dos anos-calendários de 1998 e 1999 na linha destinada a informar a receita líquida das atividades em geral.

Acabou sendo corroborada pelos resultados da diligência requisitada a argüição da impugnante segundo a qual o autuante, quanto aos anos-calendários de 1998 e 1999, ao apurar a diferença tributável, teria confrontado duas grandezas diferentes, a saber, a receita bruta de vendas com a receita líquida de vendas, e dessa forma deixado de deduzir as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais e os tributos incidentes sobre as vendas.

Com efeito, no termo de encerramento da diligência, assim como nas planilhas 1 e 2 (fls. 1.330 e 1.331), o auditor-fiscal encarregado das verificações certifica que não encontrou justificativa para negar à autuada a dedução das rubricas mencionadas e acrescenta que, após o confronto da DIPJ com os livros fiscais e comerciais e com os documentos da autuada, não encontrou divergências que repercutissem na apuração do IRPJ, ressalvada, nos anos-calendários de 1998 e 1999, a falta de oferecimento à tributação de receita bruta, respectivamente, nos valores de R\$ 3.007,65 e de R\$ 140.603,20. Como vimos, a impugnante expressamente concorda em que deixou de tributar receita, nos mesmos períodos de apuração, em montantes até ligeiramente superiores a esses (R\$ 3.077,55 e R\$ 140.677,86 respectivamente).

Sendo assim, em vez de serem calculadas sobre as diferenças tributáveis de R\$ 1.703.543,35 e R\$ 864.334,23, apuradas pelo autuante, as exigências fiscais relativas aos anos-calendários de 1998 e 1999 devem incidir apenas fiscais apenas sobre os valores de R\$ 3.007,65 e R\$ 140.603,20 respectivamente, conforme apurado na diligência fiscal.

Conforme DIPJ a folhas 115 e seguintes, no ano-calendário de 1998 a autuada optou pelo regime de tributação do lucro real com apuração anual. O lucro real informado na DIPJ montou a R\$ 9.182,90. Não houve compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores. Acrescentando-se os R\$ 3.007,65 de omissão de receita apurada pela diligência fiscal, obtém-se uma soma de lucro real que é ainda abaixo de R\$ 240.000,00, valor

acima do qual passa incidir a alíquota adicional de IRPJ. Assim, para o cálculo do IRPJ correspondente a receita omitida basta aplicar a alíquota básica de 15% sobre seu valor, o que resulta na obtenção da cifra de R\$ 451,14.

Já no ano-calendário de 1999, conforme DIPJ a folhas 213 e seguintes, a autuada igualmente optou pelo regime de tributação do lucro real com apuração anual. O lucro real informado na DIPJ montou a R\$ 6.219,37. Tampouco houve compensação de prejuízos de anos anteriores. Acrescentando-se os R\$ 140.603,20 de omissão de receita apurada pela diligência fiscal, da mesma forma obtém-se uma soma de lucro real que é ainda abaixo de R\$ 240.000,00, valor acima do qual passa incidir a alíquota adicional de IRPJ. Assim, para o cálculo do IRPJ correspondente a esses R\$ 140.603,20 basta aplicar-lhe a alíquota básica de 15%, o que resulta na obtenção da cifra de R\$ 21.090,48.

Os dados da cópia de ambas as declarações referidas nos parágrafos precedentes são confirmados pelo que consta nos arquivos eletrônicos da Receita Federal.

Quanto às demais irregularidades relatadas no relatório da diligência (falta de apuração das antecipações estimadas em determinados períodos e dedução de IRRF cuja retenção não se acha comprovada), valem apenas como registro, pois no auto de infração não foram apontadas semelhantes infrações. Para exigir o eventual crédito tributário resultante dessas infrações, seria preciso lavrar novo lançamento de ofício. Não obstante, o direito de o fisco constituir tal crédito tributário já se acha atingido pelo decadência.

Logo, quanto aos anos-calendários de 1998 e 1999, deve-se reduzir a exigência de IRPJ, respectivamente, aos montantes de R\$ 451,14 e R\$ 21.090,48.

Ano-calendário de 2000.

No concernente ao ano-calendário de 2000, à vista do que se extrai das mesmas planilhas já referidas, o autuante adotou procedimento idêntico ao adotado em relação aos dois períodos anteriores. Dessa feita, porém, considerou, como receita declarada pela autuada valor igual a zero, porque na respectiva declaração de rendimentos apresentada até a lavratura do lançamento todos os campos estavam preenchidos com valor nulo. A impugnante alega que a declaração de rendimentos foi apresentada dessa forma apenas para não perder o prazo de entrega, e que a retificação posterior não foi feita.

Não obstante, no seu parecer, seria inapropriado considerar toda a receita bruta como lucro tributável. No intuito de comprovar suas alegações a impugnante apresenta os documentos juntados a folhas 286 a 502, os quais consistem em cópia dos seguintes itens, referentes ao ano-calendário de 2000: declaração de rendimentos original apresentada em 29.06.2001, páginas do li razão analítico, balanço patrimonial, demonstração do resultado, páginas do livro de apuração do lucro real (Lalur), declaração de rendimentos retificadora apresentada em 19.06.2002 (após a notificação do lançamento

de ofício), páginas do registro de apuração do ICMS, páginas do registro de apuração do imposto sobre serviços (ISS).

É importante registrar que, conforme termo de intimação a folhas 21 a 22, a autuada foi intimada, já no início da ação fiscal, a apresentar toda a sua escrituração comercial e fiscal. Por outro lado, nem no auto de infração nem no termo de verificação e encerramento da ação fiscal a folhas 96 a 98, o autuante afirma que qualquer elemento da escrituração mercantil ou fiscal não tenha sido apresentado ou desqualificado. Não houve ainda, por parte da fiscalização, impugnação da opção pelo regime do lucro real feita pela autuada.

O artigo 923 do RIR 1999 dispõe que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Os artigos 924 e 925 do mesmo RIR acrescentam que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância dessas disposições, ressalvados os casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. Essa ressalva não se aplica ao presente caso, uma vez que o autuante não imputa à autuada o cometimento de nenhuma infração que, de acordo com a lei, autorizam presumir omissão de receita (artigos 281 a 287 do RIR 1999).

Conclui-se, assim, que apesar de a autuada ter efetivamente apresentado declaração de rendimentos com valores nulos até o tempo da lavratura do auto de infração, e uma vez que se admitiu que o seu regime de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o do lucro real, para que se apure o valor efetivo de eventual omissão de receita é preciso levar em conta não só os dados de sua declaração de rendimentos, mas também o que consta em toda sua escrituração mercantil e fiscal, desde que esta tenha observado os requisitos legais extrínsecos e intrínsecos e que esteja acompanhada de documentação hábil e idônea.

No termo de encerramento de diligência, o auditor-fiscal dela incumbido afirma textualmente que os valores lançados na DIPJ retificadora foram confrontados com os livros contábeis e fiscais e que não foi detectada nenhuma divergência que influenciasse a apuração do lucro real.

Nas planilhas 3 e 4, juntadas a folhas 1.332 e 1.333, o mesmo autuante demonstra que, levando-se em conta os dados da escrituração fiscal e comercial, tampouco houve omissão de receita e diferença tributável. O IRPJ remanescente que considera devido em relação ao ajuste anual de 2000, no montante de R\$ 244,18, decorre não de diferença no total da receita, mas do fato de que, embora a autuada tenha apurado lucro real ao final do período, ela indevidamente deixou de

apurar saldo devedor de IRPJ, porque deduziu importâncias a título de antecipações por estimativa que na realidade não foram recolhidas.

Conseqüentemente, dos R\$ 1.026.453,65 exigidos de IRPJ em relação ao ano-calendário de 2000, devem ser mantidos apenas ' R\$ 244,18, acrescidos de multa de ofício e juros de mora respectivos. E é improcedente a exigência dos restantes R\$ 1.026.209,47, assim como da multa de ofício e dos juros que lhe são correspondentes. Ressalve-se que, embora a diligência tenha demonstrado que não houvera omissão de receita, a manutenção dessa parte do crédito tributário não implica inovação da fundamentação do lançamento. A irregularidade descrita no auto de infração não é omissão de receita, mas divergências do IRPJ apurado como devido, mediante o confronto entre os dados da escrituração e os da escrituração mercantil e fiscal. Assim, o IRPJ remanescente apontado pelo relatório da divergência continua enquadrado na mesma descrição que já constava originalmente do lançamento.

Já a sugestão constante do termo de encerramento da diligência de que se altere de trimestral para anual a duração do período de apuração não pode ser acatada. No auto de infração o autuante seguiu a periodicidade anual que fora informada pela autuada na sua declaração de rendimentos entregue antes da ação fiscal. Na declaração retificadora, entregue após a notificação do lançamento de ofício, a autuada manteve a mesma periodicidade anual. A alteração da data do fato gerador e da periodicidade de apuração da base de cálculo do tributo diz respeito ao mérito das exigências fiscais. Por isso, é medida que só se pode tomar mediante a lavratura de novo lançamento, ainda que complementar, e antes que tenha ocorrido a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Uma vez que se trata de obrigação tributária cujo fato gerador ocorreu até 31.12.2000, quer apliquemos o critério de contagem do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, eventual pretensão fiscal já estaria decaída. Assim, deve-se manter apenas a exigência da diferença apontada no parágrafo precedente.

Assim, o crédito tributário não litigioso neste processo corresponde a parcela do IRPJ exigido com respeito aos anos-calendários de 1998 e 1999, nos montantes respectivos de R\$ 461,63 e R\$ 21.101,68, acrescido dos correspondentes juros de mora e multa de ofício, enquanto litigioso é todo o crédito tributário restante que se exige por meio do lançamento de IRPJ, inclusive multa e juros de mora.

Conclusão

Em face do exposto, voto por indeferir o pedido de produção de novas provas, por rejeitar a preliminar argüida e por julgar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, para:

- reduzir o IRPJ exigido com relação ao ano-calendário de 1998 de R\$ 401.885,84 para R\$ 451,14, assim como, na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora correspondentes;*

• *reduzir o IRPJ exigido com relação ao ano-calendário de 1999 de R\$ 192.083,55 para R\$ 21.090,48, assim como, na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora correspondentes;*

• *reduzir o IRPJ exigido com relação ao ano-calendário de 2000 de R\$ 1.026.453,65 para R\$ 244,18, assim como, na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora correspondentes.”*

ISSO POSTO, com base nas razões anteriormente expostas e nos fundamentos que adotei do acórdão recorrido, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Moises Giacomelli Nunes da Silva – Relator.