



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

Processo nº 10640.723405/2014-41
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.274 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2016
Matéria IRPJ
Recorrentes FELIZ CARD COMÉRCIO DE CARTÕES TELEFÔNICOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

Lucro presumido. Apuração da base de cálculo do IRPJ

A base de cálculo IRPJ será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Lucro presumido. Omissão de receita. Regime de tributação.

Omissão de Receitas. Sistemática de Tributação. Verificada a omissão de receita, a autoridade deve determinar o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

Lucro presumido. Limite de receita bruta. Opção.

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$48.000.000,00 [quarenta e oito milhões de reais], ou a R\$4.000.000,00 [quatro milhões de reais] multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 [doze] meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Regra que se aplicou inclusive aos anos-calendário de 2010.

Lucro presumido. Omissão de receita. Limite legal ultrapassado. Mudança necessária de regime de tributação. Ano-calendário 2011.

Constatado que a receita bruta total superou o limite legal para permanência no regime de tributação pela regras do Lucro Presumido, eventual lançamento de ofício relativo a fato gerador posterior (ano-calendário seguinte) não pode se dar sob as regras deste regime. Lançamento que se cancela. A D. Fiscalização deveria ter arbitrado o lucro.

PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevaleceram na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente o Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls.428/461) interpostos face v. acórdão (fls. 398/411) que decidiu manter parcialmente as exigências descritas no Auto de Infração (fls. 80/145).

Os autos de infração exigem a importância de R\$ 2.580.595,70 a título de IRPJ, R\$ 839.654,30 a título de PIS/Pasep, a importância de R\$ 3.875.327,49 a título de Cofins e R\$ 1.395.117,90 a título de CSLL, exações estas acrescidas de multas de ofício de 75% e juros moratórios devidos à época do pagamento.

Estas exigências referem-se a fatos geradores ocorridos nos trimestres findos em março, junho, setembro e dezembro dos anos-calendário de 2010 e 2011, período em que a contribuinte apresentou as DIPJs com opção pelo lucro presumido.

As irregularidades apontadas no lançamento de IRPJ e, por decorrência, nos demais impostos reflexos, estão descritas no Relatório Fiscal, fls. 2 a 12, que é parte integrante dos autos de infração.

Segundo a Fiscalização, ao cotejar os valores de receita bruta mensal constantes dos balancetes, com os valores de saída registrados nos livros Registro de Saídas, constatou grandes divergências e elaborou as seguintes tabelas:

Meses	Receitas Balancetes	Receitas – Registros de saídas			Diferenças Apuradas
		Matriz	Filial 02	Total	
JAN-2010	615.470,97	3.389.222,20	1.634.414,20	5.023.636,40	4.408.165,43
FEV-2010	611.991,99	6.025.039,28	1.465.639,50	7.490.678,78	6.878.686,79
MAR-2010	743.001,04	5.762.092,70	1.359.630,78	7.121.723,48	6.378.722,44
ABR-2010	559.489,08	4.217.930,86	1.644.324,38	5.862.255,24	5.302.766,16
MAI-2010	654.802,81	4.695.816,65	1.819.879,49	6.515.696,14	5.860.893,33
JUN-2010	621.763,91	4.240.736,13	1.109.918,03	5.350.654,16	4.728.890,25
JUL-2010	705.817,41	4.335.964,78	1.623.784,77	5.959.749,55	5.253.932,14
AGO-2010	623.827,83	3.429.750,33	1.812.636,38	5.242.386,71	4.618.558,88
SET-2010	412.068,92	4.058.267,14	1.346.499,04	5.404.766,18	4.992.697,26
OUT-2010	703.690,52	4.316.150,06	2.180.770,30	6.496.920,36	5.793.229,84
NOV-2010	840.577,20	5.139.331,42	2.441.575,47	7.580.906,89	6.740.329,69
DEZ-2010	670.280,38	6.409.742,98	3.778.475,81	10.188.218,79	9.517.938,41

Meses	Receitas Balancetes	Receitas – Registros de saídas			Diferenças Apuradas
		Matriz	Filial 02	Total	
JAN-2011	580.213,84	3.400.212,45	2.721.851,18	6.122.063,63	5.541.849,79
FEV-2011	487.410,08	5.341.185,07	0,00	5.341.185,07	4.853.774,99
MAR-2011	348.085,15	2.526.226,22	0,00	2.526.226,22	2.178.141,07
ABR-2011	131.904,33	4.778.231,60	0,00	4.778.231,60	4.646.327,27
MAI-2011	313.156,79	5.212.790,82	0,00	5.212.790,82	4.899.634,03
JUN-2011	843.405,74	6.361.166,63	0,00	6.361.166,63	5.517.760,89
JUL-2011	621.594,34	6.238.350,05	101.339,24	6.339.689,29	5.718.094,95
AGO-2011	385.580,58	6.280.398,20	0,00	6.280.398,20	5.894.817,62
SET-2011	197.857,50	5.672.999,51	0,00	5.672.999,51	5.475.142,01
OUT-2011	33.936,00	4.834.074,79	0,00	4.834.074,79	4.800.138,79
NOV-2011	173.350,03	4.301.129,67	0,00	4.301.129,67	4.127.779,64
DEZ-2011	1.477,71	5.050.789,40	0,00	5.050.789,40	5.049.311,69

Conforme muito bem relatado no v. acórdão recorrido a Fiscalização apurou os seguintes fatos:

□ *intimada a esclarecer tais divergências a interessada alega que “[...] não exercia atividade de compra e venda de mercadorias, mas sim, a intermediação na venda/distribuição dos cartões telefônicos. [...] sua real receita não decorre do valor total da operação, sendo, conforme declarado e efetivamente tributado, o valor decorrente do ganho apurado na intermediação, com equivalência ao “desconto” recebido da Concessionária do Serviço de Telefonia.”;*

□ *afirma a fiscalização que “[...] muito embora a margem de lucro operacional seja um percentual preestabelecido, ou conforme afirma o contribuinte um ‘desconto’, a receita do contribuinte é composta pela totalidade dos valores recebidos dos consumidores. A contribuinte, quanto à circulação dos cartões – fonte das receitas, não é uma consignatária ou procuradora da concessionária. A fiscalizada os adquire, tornando-os seus, e os revende por conta própria”; e continua “ao receber os valores de seus clientes, a contribuinte não o faz em nome ou por conta de outrem, mas sim em nome e por conta próprios. A receita é, na integridade, sua, muito embora o lucro da operação signifique apenas uma fração do valor recebido [...]”;*

□ *argumenta a fiscalização que “[...] a totalidade dos valores recebidos pela contribuinte de seus clientes significa receita, para que haja a apuração do lucro, seja pela sistemática real, seja pela sistemática presumida. Vale dizer, tratando-se de operação por conta própria, a receita envolve todo o montante recebido.” E faz menção ao art. 279 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, que determina que a*

receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.;

□ com base nos artigos 516, 518 e 528 [lucro presumido] do citado Decreto nº 3.000, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins tendo por base os valores de receita bruta registrados nos livros Registro de Saída, diminuídos dos valores já declarados. Conforme quadro acima mostrado.

A contribuinte, intimada sobre a lavratura dos Autos de Infração (fls.146/147) em 08.12.2014, ofereceu impugnação nos seguintes termos:

□ que “[...] não exercia atividade de compra e venda de mercadoria, mas sim, a intermediação na venda/distribuição de cartões telefônicos [...] sua real receita (faturamento) não decorria do valor total da operação, sendo, conforme declarado e efetivamente tributado, o valor decorrente do ganho apurado na intermediação com equivalência ao ‘desconto’ recebido da Concessionária do Serviço de Telefonia [...]”;

□ que “os cartões telefônicos (meio físico de transferência dos serviços públicos) possuíam valores de face, ou seja, seu repasse para o consumidor final já apresentava o mesmo valor da operação entre a Impugnante e a Concessionária [...], o valor da receita efetiva da Impugnante correspondia ao desconto concedido, com equivalência à comissão de distribuição dos serviços públicos (créditos) de telefonia.”;

□ que a “[...] comercialização de cartões de cartões telefônicos não representa operação de compra e venda de mercadorias. Isso porque, em verdade, quem compra um “cartão telefônico” não o faz para adquirir uma cártula de plástico ou de papel, mas sim para usufruir do direito a um serviço de telefonia, [...] não se trata de venda de mercadorias, mas sim intermediação de venda de créditos telefônicos [...]”;

□ faz referências a tributação estadual sobre as concessionárias de serviços públicos de telefonia, afirmando que a legislação de referência caracterizou a natureza jurídica “desta forma de operação como sendo ‘serviço público de comunicação (telefonia), ou seja, se a origem da operação é um serviço público e não se mostra possível que em sua operação seja transformado em mercadoria”;

□ entende a impugnante que ocorreria duplicidade de incidência de impostos e contribuições, pois a concessionária tributaria o valor global na origem e, mais adiante, a impugnante, “na qualidade de intermediária” também tributaria integralmente o valor global da operação;

□ argumenta que a fiscalização “considerando apenas o que lhe era conveniente para a lavratura dos autos de infração, violou

integralmente o princípio máximo do 'Procedimento Administrativo Fiscal'", a busca pela verdade material;

☐ *ao final conclui que a exigência fiscal mostrou-se "incoerente e arbitrária, por não ter-se buscado a verdade material.*

A DRJ de Florianópolis decidiu cancelar as exigências relativas ano-calendário de 2011, mantendo o restante dos créditos com o seguinte fundamento:

"Pelo que se depreende da leitura dos arts. 13 e 14, acima citados, a contribuinte não poderia ter exercido a opção pela tributação com base no lucro presumido para o ano-calendário de 2011, por ter ultrapassado o limite de receita bruta e estaria sim obrigada a apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real, situação não observada pela Autoridade Fiscal."

Por força do princípio da legalidade, a exigência fiscal relativamente a IRPJ e CSLL dos trimestres do ano-calendário de 2011 não deve prosperar, devendo ser cancelada, assim como também as demais contribuições – CSLL, PIS e Cofins, em face da decorrência."

De resto, a DRJ manteve o lançamento em seus termos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Recurso Voluntário:

Analisando os autos, entendo que se equivoca a Recorrente em suas alegações. Vejamos.

A operação descrita nos autos é a seguinte:

1 - Temos a Vivo e a Teleming Celular, que detêm os cartões telefônicos como meio de pagamento do serviço de comunicação que prestam à população.

2 - Temos a Recorrente contratada que adquire os cartões com um deságio/desconto de 10% e os revende para o consumidor com um desconto máximo de 7% e mínimo de 3% do valor de face previsto no cartão. (fls. 168 - Contrato com a Vivo S/A)

CLÁUSULA SÉTIMA – DOS PREÇOS, DAS CONDIÇÕES DE PAGAMENTO E DA GARANTIA

7.1 Os Cartões Pré-Pagos solicitados pela CONTRATADA, de qualquer valor, serão fornecidos pela VIVO a CONTRATADA com um desconto de 10% (dez por cento) sobre o seu Valor Facial, devendo ser repassado aos Pontos de Venda autorizados pela VIVO um desconto de, no máximo, 7% (sete por cento) e, no mínimo, 3% (três por cento) sobre o seu Valor Facial.

[...]

Às fls. 117, a cláusula sétima do contrato diz:

CLÁUSULA SÉTIMA – DO PREÇO, FATURAMENTO E PAGAMENTO

7.1 Para a execução do objeto do presente contrato a REVENDEDORA adquirirá os créditos da VIVO com deságio sobre o valor de venda sugerido ao público, nos percentuais indicados na tabela abaixo:

[...]

Às fls. 148, a cláusula 7.2 informa que o pagamento é antecipado.

7.2 A CONTRATADA efetuará o pagamento dos Cartões Pré-Pagos e dos Chips GSM entregues pela VIVO, de forma

antecipada, de acordo com as disposições estabelecidas no presente Contrato.

[...]

O lucro operacional que é o valor do deságio foi declarado pela Recorrente como sendo a receita bruta tributável pela sistemática do Lucro Presumido, tal como consta dos quadros demonstrativos trazidos pela Autoridade Fiscal em seu Relatório Fiscal às fls. 72 e 73.

Sendo que a receita bruta que deveria ser declarada, nos termos do artigo 279 do RIR/99, se constitui pelo valor da venda dos cartões para os consumidores, no qual a Fiscalização se pautou para lavrar os Autos de Infração.

A irregularidade foi constatada pela a Fiscalização devido à divergência da declaração do lucro bruto na DIPJ e Balancetes Analíticos como sendo receita bruta, face a receita apontada no Livro Registro de Saída de Mercadorias.

7. No decorrer dos trabalhos de fiscalização verificamos que o contribuinte apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – Lucro Presumido, para os anos-calendário de 2010 e 2011..

8. Dando prosseguimento ao procedimento de análise fiscal dos documentos e livros apresentados, constatamos que ao confrontar os valores das receitas brutas mensais constantes dos Balancetes com os valores das saídas totais mensais constantes dos Livros de Registro de Saídas, detectamos grandes divergências.

A Recorrente apresenta alegações de defesa no sentido de que não praticava operações de compra e venda de mercadorias, mas que, na realidade, exercia atividade de intermediação da venda/distribuição dos cartões telefônicos entre os consumidores e as empresas Vivo e Teleming Celular prestadoras de serviço de comunicação.

Afirma que a venda dos cartões seria uma continuação do serviço de comunicação prestado pelas empresas Concessionárias de Serviço Público e que por tal motivo os cartões telefônicos não seriam mercadorias, portanto, a receita seria correspondente ao desconto/deságio do valor de face previsto nos cartões como sendo serviço e não o valor total das operações de venda aos consumidores do serviço de comunicação.

De fato, para a legislação do ICMS os cartões telefônicos materializam o serviço de comunicação, pois são um dos meios de pagamento do serviço de comunicação prestado pelas Concessionárias Públicas, não sendo considerados mercadorias para a legislação do imposto estadual.

Entretanto, para os impostos federais e para a caracterização da receita bruta a ser tributada pela sistemática do Lucro Presumido, o fato de tais cartões não serem considerados mercadorias não tem grande importância.

Para a apuração do Lucro Presumido, o que importa é a receita bruta e o apontamento de custos/despesas pré-determinadas nos termos dos artigos 516, 518 e 519 do RIR/99, transportando tais mandamentos dos dispositivos para o presente caso, a receita bruta a

ser declarada deveria ser o valor de face da venda dos cartões telefônicos para os consumidores.

Ademais, a Recorrente alega que é intermediária do serviço, mas junta aos autos contratos onde não consta tal fato.

Os contratos acostados aos autos pela Recorrente em atendimento a Intimação 2 da Fiscalização apontam que ela os adquire/compra por um preço menor e depois os vende para o consumidor.

Ou seja, não existe nos autos contrato ou procuração outorgando poderes à Recorrente na qualidade de intermediadora do serviço de comunicação. Os contratos constantes nos autos demonstram que ela é fornecedora/distribuidora dos cartões, mas para tanto tem de comprá-los/adquiri-los primeiro, para depois revendê-los.

Bastaria a Recorrente demonstrar nos autos que não compra com deságio os cartões telefônicos das Concessionárias Públicas, mas que apenas intermediava as vendas e depois recebia a comissão das Concessionárias. Tal fato não restou comprovado nos autos.

Ou seja, de acordo com os documentos dos autos, Balancetes e Livro Registro de Saída, a Recorrente comprava os cartões com deságio e depois os revendia aos consumidores com descontos menores do que tinha negociado com as Concessionárias.

Assim, extraio o entendimento de que é este o montante da receita bruta a ser tributada e não apenas o valor do desconto conforme alega a Recorrente.

O fato de os cartões telefônicos serem considerados como forma de pagamento/extensão do serviço de comunicação para a legislação do ICMS não afeta à forma pela qual a receita bruta deve ser calculada para apuração do imposto federal na sistemática do Lucro Presumido.

Nesta esteira, entendo que o raciocínio do Agente Fiscal está correto, eis que a Recorrente declarou de forma equivocada, utilizando base de cálculo do imposto relativa ao lucro na operação de compra e venda dos cartões como receita bruta a ser tributada pelo Lucro Presumido. Sendo que a base de cálculo correta a ser declarada seria o valor total das vendas dos cartões telefônicos para os consumidores.

Este equívoco da Recorrente acarretou em omissão de receita, eis que quando aplicou a base de cálculo errada para os impostos federais, como base no desconto do valor de face dos cartões, deixou de tributar grande parte da receita bruta para a apuração pela sistemática do Lucro Presumido.

Assim, como muito bem apontado no v. acórdão recorrido, a Recorrente *"estaria no melhor dos mundos, declarando a receita [tida como sua margem de lucro, portanto já deduzidos os custos e despesas] e, ainda, subtraindo-a a tributação pelo regime do lucro presumido onde é aplicado o percentual de oito por cento sobre a receita ficando subtraindo que os outros 92% da receita bruta equivaleriam à custos e despesas."*

Desta forma, entendo que a fiscalização agiu corretamente ao glosar as diferenças encontradas entre os valores declarados à Receita Federal face os indicados nos Livros de Registro de Saídas de mercadorias da Recorrente, pela prática da infração de omissão de receita nos termos do artigo 528 do RIR/99.

Em relação aos lançamentos decorrentes do IRPJ dos fatos geradores do ano-calendário de 2010, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ faz coisa julgada igualmente aos outros tributos, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento.

Recurso Offício:

Quanto ao cancelamento dos créditos relativos ao ano-calendário de 2011 pela exclusão da opção pela sistemática do Lucro Presumido devido a ter ultrapassado o limite legal no ano-calendário de 2010, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido.

"No entanto, o art. 13 e 14 da Lei nº 9.718, de 1998, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, então vigentes, determinou o limite de receita bruta em R\$ 48.000.000,00 [quarenta e oito milhões] para se optar pelo lucro presumido e, se superior a este valor fica obrigada ao lucro real.

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Medida Provisória nº 612, de 2013) (Vigência encerrada.)

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Medida Provisória nº 612, de 2013) (Vigência encerrada)

Tem-se que a autuação da infração omissão de receita, observando-se o regime de apuração pelo lucro presumido, abrangeu os anos-calendário de 2010 e 2011.

Percebe-se, analisando o demonstrativo abaixo onde a Fiscalização apura a receita bruta total de 2010, que houve a suplantação do limite estabelecido pela lei para a opção pelo lucro presumido. Vê-se que já no mês agosto a receita bruta acumulada apontava para um valor superior a R\$ 48.000.000,00. Ao encerrar ao ano-calendário de 2010 a receita bruta aproximava-se de R\$ 80 milhões.

[...]

Pelo que se depreende da leitura dos arts. 13 e 14, acima citados, a contribuinte não poderia ter exercido a opção pela tributação com base no lucro presumido para o ano-calendário de 2011, por ter ultrapassado o limite de receita bruta e estaria sim obrigada a apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real, situação não observada pela Autoridade Fiscal..

Por força do princípio da legalidade, a exigência fiscal relativamente a IRPJ e CSLL dos trimestres do ano-calendário de 2011 não deve prosperar, devendo ser cancelada, assim como também as demais contribuições – CSLL, PIS e Cofins, em face da decorrência.

[...]

A Fiscalização lançou os créditos pela sistemática do Lucro Presumido, sendo que deveria ter arbitrado o lucro para o ano-calendário de 2011.

Tal equívoco, não pode ser reparado por este C. Colegiado em sede de Recurso Voluntário.

Desta forma, entendo que o v. acórdão não merecer ser modificado, devendo ser mantido o cancelamento dos créditos relativos ao ano-calendário de 2011.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício e nego provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Voto Relator.