



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

**Processo nº** 10680.012141/2006-11  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1201-000.890 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de outubro de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

RECEITAS DE VENDA A PRAZO NÃO TRIBUTADAS  
IRREGULARIDADE NÃO CONFIRMADA POR DILIGÊNCIA.

Verificado, por meio de diligência fiscal, que a falta de cômputo, na determinação do resultado, de receitas auferidas com vendas a prazo, em realidade, não ocorreu, deve-se exonerar o sujeito passivo do crédito tributário exigido. Matéria de prova.

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

MESMO TRATAMENTO DO IRPJ. REFLEXOS DA DILIGÊNCIA.

Verificado, por meio de diligência fiscal, que a falta de cômputo, na determinação do resultado, de receitas auferidas com vendas a prazo, em realidade, não ocorreu, deve-se exonerar o sujeito passivo do crédito tributário exigido.

Decisão da DRJ mantida. Recurso de Ofício não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício. Ausente momentaneamente o conselheiro João Carlos de Lima Junior. Ausente justificadamente, por motivo de saúde, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), sendo substituído pela conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat, tendo autuado como presidente o conselheiro Marcelo Cuba Netto.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto – Presidente Substituto.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente Substituto), Roberto Caparroz de Almeida, Rafael Correia Fuso, Maria Elisa Bruzzi Boechat e Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração que cobra da contribuinte IRPJ e CSLL dos anos calendários de 2001, 2002 e 2003, sob o seguinte fundamento:

*RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS – O contribuinte não contabilizava como receita de venda os recebimentos das vendas efetuadas por meio de cartão de crédito; os respectivos valores eram contabilizados apenas como controle de créditos para com as administradoras de cartão de crédito e recebimentos destas. Intimado a justificar as diferenças apontadas, o contribuinte não trouxe nenhuma resposta convincente. Dessa forma, o faturamento real da empresa ficou subestimado, o que confirma como receita escriturada e não declarada os valores apurados por meio dos livros contábeis, consolidados nas planilhas anexas ao termo de intimação nº 8, e utilizados como base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Datas dos fatos geradores: 31.12.2001, 31.12.2002 e 31.12.2003. Foi aplicada multa agravada de 112,5%.*

*Enquadramento legal para o IRPJ: artigos 224, 249, 250, artigo 841, incisos II e III, e artigo 926, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999; artigos 1º, 2º e 4º da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 31 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 40 da Lei nº 8.541, de 1992; artigo 149 da Lei nº 5.172, de 1966.*

*Enquadramento legal para a CSLL: artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e reedições; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.*

Vejamos o que constou do Termo de Verificação Fiscal elaborado pela fiscalização:

### *Apuração do crédito tributário*

- Em todo o período fiscalizado o contribuinte entregou DIPJ em que opta pelo regime do lucro real anual, com apuração da estimativa mensal com base em balancetes de suspensão ou redução. No mesmo período o contribuinte apresenta prejuízo*

*contábil e fiscal, conforme cópia das DIPJ, cópia do Lalur e balancetes de apuração anual escriturados no livro diário.*

• *Entretanto, foi apurado que o contribuinte não contabilizava os recebimentos das vendas efetuadas mediante cartão de crédito, como receita de vendas, conforme resposta dada aos termos de intimação que lhe foram dirigidos. Foi subestimado o faturamento da empresa nos montantes indicados abaixo.*

<i>Período DIPJ Diário e Razão</i>	<i>Diferença apurada</i>
2001 86.805.919,07 101.148.462,12	14.342.543,05
2002 136.312.732,30 171.227.917,46	34.915.543,05
2003 201.441.397,86 266.637.292,72	65.195.894,86

• *Intimado a justificar estas diferenças, conforme termo de intimação nº 8, o contribuinte não apresentou justificativa consistente, alegando apenas erros da fiscalização, sem esclarecer a forma correta nem apresentar elementos comprobatórios da versão apresentada.*

• *Alegou ainda que as diferenças encontradas na apuração do IRPJ e da CSLL deve-se ao regime adotado pela fiscalização, uma vez que a empresa adota o sistema de balancete de suspensão ou redução, enquanto à fiscalização fez os cálculos nos termos do lucro presumido.*

*Cabe razão parcial ao contribuinte, uma vez que foram apresentadas planilhas de cálculo da estimativa com base na receita bruta e acréscimos, não se falando em lucro presumido. Em relação ao faturamento real da empresa, apontado nas planilhas que compõem o citado termo o contribuinte nada esclareceu.*

• *São exigidos de ofício os tributos devidos em relação às diferenças apuradas, conforme demonstrado na tabela adiante.*

***Período Diferença apurada Prejuízo apurado Lucro ajustado***

2001	14.342.543,05	8.444.898,20	5.897.644,85
2002	34.915.543,05	19.323.442,37	15.591.742,79
2003	65.195.894,86	16.640.812,05	48.555.082,81

• *Aplica-se a multa agravada de 112,5%, com base no artigo 959 do RIR 1999, tendo em vista a falta de respostas e intimações, ou a apresentação de respostas insatisfatórias, insuficientes e protelatórias, apenas para constar que havia respondido, configurando desta forma o embaraço à fiscalização, conforme pode ser visto na descrição do andamento da fiscalização e nos documentos juntados aos autos.*

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando que:

### ***Os fatos***

- A fiscalização exige da autuada um total de R\$ 62.379.122,45. Contudo, tais exigências são manifestamente improcedentes e insubsistentes, nada sendo devido pela impugnante.

### ***Preliminar: nulidade pela violação do princípio do contraditório e da ampla defesa***

- É imperioso arguir a nulidade processual em face da nítida violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, o que ocasionou cerceamento de defesa.
- Após a lavratura do auto de infração, em 31.10.2006, começou a correr o prazo de 30 para apresentar a impugnação. Até a presente data, porém, a impugnante não conseguiu ter acesso aos autos do processo administrativo.
- Se o processo de fiscalização durou mais de 3 anos, é porque se trata de um caso de alto grau de complexidade. Não é crível e nem justo exigir que se apresente uma defesa plena de um processo a que não se teve acesso e, portanto, sem a exata noção das razões e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração.
- Durante o prazo de impugnação, conforme se comprova pelos documentos anexados e extraídos do “site” da Receita Federal, o processo esteve em trânsito entre a cidade de Belo Horizonte e São Paulo. Em consequência, foi impossível ter acesso aos autos e proceder a uma defesa completa.
- Para minimizar os efeitos da situação, a impugnante apresentou à Delegacia da Receita Federal de São Paulo (DERAT) um pedido de diliação de prazo, todavia ainda não obteve resposta.
- Farta é a jurisprudência sobre o tema. Dúvidas não sobejam de que a falta de acesso aos autos ocasiona a violação ao princípio referido e cerceamento de defesa, visto que a parte não tem conhecimento de todas as razões e fundamentos do auto de infração.
- Dessa forma, é requerida a nulidade do processo administrativo, ou alternativamente, que seja dilatado o prazo para que a impugnante apresente sua defesa.

### ***Mérito: a bitributação***

- Caso seja ultrapassada a preliminar, os valores exigidos não seriam devidos, uma vez que já foram devidamente tributados.
- O auto de infração é inteiramente baseado no entendimento equivocado de que as receitas oriundas das vendas com cartão de crédito e cheque pré-datado foram contabilizados internamente e não foram levados à tributação.
- A impugnante é uma grande e respeitada rede de lojas de eletrodomésticos e móveis que oferece aos seus clientes diversas formas de pagamento, nomeadamente, pagamento à vista,

*crédito direto ao consumidor, cartão de crédito e cheque pré-datado.*

*Por decisão administrativa, e inexistência de lei que exigisse o contrário, todas as receitas de venda de mercadorias eram contabilizadas em uma única conta.*

• *Toda a receita da autuada foi oferecida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, razão pela qual uma nova tributação nas receitas oriunda de cartão de crédito caracterizará uma bitributação, o que é rechaçado pelo ordenamento jurídico.*

• *Relativamente ao período verificado pela fiscalização, conforme consta das DIPJ entregues, a impugnante apurou, com base em seus balancetes de suspensão ou redução, para efeito de estimativa mensal, prejuízos contábeis e fiscais, conforme cópias do Lalur bem como dos balancetes de apuração anual escriturados no diário, que também foram fornecidos à fiscalização. Entendeu a fiscalização, contudo, que a impugnante não contabilizava os recebimentos das vendas efetuadas mediante cartão de crédito e cheques pré-datados.*

*Entretanto, não houve em nenhum período, fiscalizado ou não, nenhuma receita de venda escriturada que não tenha sido declarada.*

• *O mais importante é que, pelo princípio contábil do regime de competência, observado também pela legislação do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do tributo corresponde ao lucro real apurado a partir do resultado contábil, e o registro contábil da receita de vendas se faz observando-se o momento da transferência da propriedade do bem, e não o momento em que há o recebimento do valor relativo à venda realizada antes. É o que determina o artigo 9º, §§ 1º e 2º da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade.*

• *Não é necessariamente o momento do recebimento que obriga o contribuinte a oferecer a receita à tributação. No caso das vendas à vista, há uma correspondência entre tais fatos. No caso das vendas a prazo, o registro da receita da venda acontece primeiro e somente com o pagamento no momento pactuado é que há a efetiva entrada de recursos. Nesse sentido, há uma impropriedade no termo de verificação fiscal ao determinar que às receitas de vendas deveriam ser somados os recebimentos das vendas com cartão de crédito e cheques pré-datados.*

*Não há como estabelecer uma base tributável com valores registrados por competência, por ocasião em que as operações ocorreram, e ao mesmo tempo com valores representativos dos recebimentos dessas mesmas operações – regime de caixa. Pretender que a empresa proceda da forma indicada no termo de verificação fiscal é mesmo que a obrigar a pagar em dobro pelos valores relativos àqueles recebimentos.*

• *No momento em que as vendas foram realizadas e a propriedade dos bens transferidas aos adquirentes das*

*mercadorias, tais receitas já foram reconhecidas no resultado contábil que serviu de base para a apuração do lucro real. Esse sistema corresponde a outro princípio contábil que deve ser observado na boa prática contábil, o da realização da receita, que determina a sua forma de reconhecimento e registro. No Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, um trecho do qual se transcreve na impugnação, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke são exaustivos ao tratar do princípio da realização da receita.*

- *É inaceitável a exigência fiscal de que se tributem valores recebidos, o que vai de encontro aos princípios contábeis bem como afronta a própria legislação, uma vez que esta adota como regra geral o reconhecimento das receitas pelo regime de competência, o que implica também a adoção do princípio do reconhecimento da receita.*
- *Também não procede a alegação da existência de diferenças apuradas em virtude de receitas escrituradas e não declaradas. Todas as receitas são levadas a registro no momento em que as vendas acontecem, e são reconhecidas em contas contábeis de receitas, constantes do grupo do resultado, como é facilmente identificável nos balanços ou balancetes contábeis.*
- *Sanaria quaisquer dúvidas um simples confronto das contas de resultado dos balanços ou balancetes nos quais se registram as receitas de vendas com os livros fiscais de saídas, no que se refere aos códigos fiscais de operações e prestações (CFOP) relativos às operações de vendas de mercadorias, bem como com os livros fiscais de apuração do ICMS.*
- *Pode-se ainda proceder a uma análise do quadro demonstrativo das divergências apuradas, anexo ao termo de intimação nº 8, através do outro quadro comparativo – anexo XX – no qual se percebe claramente que as diferenças apuradas se referem, única e exclusivamente, aos valores registrados em conta patrimonial do ativo, e não se refere a receita de vendas. Não sendo receitas, não há falar em reconstituição das bases do IRPJ e da CSLL. Tais tributos têm como base o resultado contábil ajustado e não valores registrados como ativos.*
- *A contabilização das receitas da impugnante faz-se observando-se o método das partidas dobradas, por meio dum lançamento simples em que se reconhece a saída das mercadorias, creditando-se a conta de resultados – receita com vendas, debitando-se um ativo, que neste momento corresponde à conta caixa. São também registrados neste os impostos diretos.*
- *Como a impugnante realiza também vendas a prazo, procede à transferência entre contas patrimoniais do ativo, oferecendo uma melhor classificação dos valores em conformidade com o grau de liquidez de cada valor a receber. Verifica-se nas contas que envolvem tais lançamentos uma transferência de valores entre as contas que registram seus ativos, ou seja, credita-se a conta caixa e debitam-se as contas de clientes – cartões de crédito e de clientes cheques pré-datados.*

*Reduzem-se os valores registrados em caixa e aumentam-se os*

Documento assinado digitalmente nas contas de clientes 001

Autenticado digitalmente em 10/06/2014 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por RAFAEL CORREIA FUSO

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- No momento em que há a quitação, seja pelas operadoras de cartão de crédito, seja pelo pagamento das faturas pelos clientes, há o lançamento de baixa desses valores nas contas de clientes e o registro da entrada de recursos na conta bancos. Para tanto, procede-se à escrituração de lançamentos contábeis simples credores nas contas de clientes e devedores na conta bancos.*
- Por se tratar de operações que dão origem a um grande volume de registros contábeis, podem-se constatar tais operações verificando o livro diário (anexo XX). Os balanços ou balancetes não são suficientes para demonstrar tais operações, pois refletem posições estáticas no momento em que são levantados.*
- Não existe nenhum valor a ser acrescido às bases dos tributos em análise, tendo em vista serem corretas as utilizadas para fins de apuração da suspensão ou redução do pagamento, conforme determina a legislação do IRPJ e da CSLL.*
- Para facilitar a compreensão, a impugnante elaborou a planilha anexa, em que a visualização do exposto é simplificada.*
- Por meio do livro razão anexo, atesta-se que as receitas a prazo foram lançadas e contabilizadas.*
- Pelo exposto requer a anulação do auto de infração.*

#### ***Inaplicabilidade da multa***

- Não merece prosperar a multa de 112,5% aplicada em razão de o autuante ter interpretado erroneamente que a impugnante não cumpriu satisfatoriamente as intimações recebidas para prestar esclarecimentos ou entregar documentos. Toda a documentação, porém, foi entregue dentro dos prazos concedidos pelo fisco e as informações foram prestadas da melhor maneira possível.*
- O autuante por diversas vezes até afirma que a impugnante não cumpriu as solicitações requeridas dentro da data especificada. De posse de todas as petições protocolizadas (anexas), demonstra-se que essa afirmação não passa duma falácia.*
- A autuação da receita auferida com as vendas com cartão de crédito e cheque pré-datado deve-se, segundo o próprio autuante, ao não entendimento do local (leia-se: conta) onde eram contabilizadas essas receitas. Foram feitas diversas intimações e reintimações solicitando a citada informação e todas elas foram respondidas de maneira simples e direta para que não houvesse dúvida. Inexplicavelmente o fisco considerou todas elas insatisfatórias.*
- Em 07.05.2004, a impugnante recebeu termo de constatação e intimação. Em mais uma atitude de colaboração com a fiscalização (já que não possui nada a esconder), protocolou em 14.05.2004 a resposta anexa e explicou claramente a conta onde estavam contabilizadas as receitas em causa, nestes termos:*

*“Quanto ao item 2, as vendas a prazo e com cartão de crédito são contabilizadas na conta código 311.01.00001, sendo as vendas a prazo realizadas através de Financeiras, o recolhimento da Receita se dá no ato da emissão da Nota Fiscal.”*

- *É impossível prestar informação mais clara e precisa que essa. Mesmo assim, o fisco não encontrou o local onde eram contabilizadas as receitas a prazo e considerou a resposta insatisfatória.*
- *Em relação à entrega de documentos, por se tratar de empresa com muitas filiais e vendas pulverizadas, foi requerida por diversas vezes dilação nos prazos para cumprimento do solicitado. Por saber da complexidade das operações envolvidas, em todos os requerimentos, o fisco concedeu um prazo maior e por consequência foi atendido em seu pleito.*
- *Tendo em vista a impugnante ter entregado todos os documentos solicitados e prestado todas as informações devidas, a multa qualificada não tem razão de prosperar. Isso posto, requer a anulação da multa aplicada.*

#### ***Ilegalidade da taxa Selic anulação***

- *É absurda e ilegal a exigência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic, porque o artigo 161, § 1º, do CTN estabelece que aos tributos não pagos no vencimento serão acrescidos juros de mora e que, não dispondo a lei de modo diverso, serão estes fixados em 1% ao mês, e é este o limite para a imposição do encargo.*
- *A taxa Selic é aplicada como juros moratórios com vistas a indenizar o credor pelo descumprimento da obrigação tributária no prazo estabelecido pela legislação. O Banco Central, mediante a Circular nº 466, de 1979, definiu que a taxa Selic possui natureza remuneratória. O índice é calculado diariamente pelo Banco Central como resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores no mercado.*
- *Assim, é curial a ilegalidade da utilização da Selic na atualização dos débitos tributários estaduais. Logo, não poderia essa taxa ser aplicada aos débitos tributários, sob pena de ofensa ao instituto dos juros moratórios consagrado no CTN.*
- *Os juros de mora são devidos pelo não cumprimento de obrigação tributária. A recomposição do patrimônio lesado pela mora do devedor é função dos juros moratórios. Destarte, não se pode utilizar índices de natureza remuneratória para a recomposição monetária de tributos em atraso. Sobretudo em relação aos impostos, os quais não implicam nenhuma contraprestação direta por parte do Estado, não se possível admitir que o contribuinte tenha usufruído capital público antes do vencimento da obrigação. Nenhum capital pertence ao Estado antes do vencimento da obrigação tributária. Daí que não há viabilidade jurídica na estipulação de juros remuneratórios. O CTN nem sequer aventou a hipótese de incidência de juros remuneratórios, as apenas de juros moratórios.*

- *O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento acerca de ser imprestável a Selic como juros moratórios.*
  - *Dessa forma, infere-se, extreme de dúvidas, a ilegalidade da cobrança da taxa Selic como juros moratórios, pelo que é inexigível e deve ser cancelada a exigência nesse ponto.*

## Pedido

- É requerida a improcedência do auto de infração, decretando-se:

*a) preliminarmente a nulidade do processo administrativo, em face da flagrante violação do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa; b) a anulação do auto de infração em razão da comprovada bitributação, ou pelo menos a redução da penalidade proposta em face da total colaboração da empresa com a fiscalização; c) que os juros moratórios sejam calculados conforme o artigo 161, § 1º, do CTN.*

Por meio de despacho de fls. 1689 a 1693, datado de 12/09/2008, a DRJ decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que, mediante análise da escrituração da autuada, e da respectiva documentação comprobatória, fossem tomadas as seguintes providências:

1. averiguar se os valores lançados a débito das contas contábeis “operações c/ cartões de crédito” e “cheques a receber” estão ou não efetivamente incluídos na conta de resultado “Vendas de Mercadorias” e foram computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em mente a alegação da impugnante de que inicialmente tais valores foram registrados a débito da conta caixa e a crédito da conta de mercadorias e que posteriormente foram transferidos da conta caixa para as outras duas mencionadas no início deste item;
  2. caso seja total ou parcialmente confirmada a alegação do impugnante, elaborar novas planilhas que substituam as juntadas a folhas 202 a 204, ajustadas à nova realidade;
  3. prestar quaisquer outras informações e juntar documentos que se julguem necessários;
  4. após a realização da diligência, se houver aumento das exigências fiscais ou se alterarem os fundamentos legais e probatórios das exigências atuais, especialmente a juntada de novos documentos e provas, cientificar a autuada do seu resultado e reabrir-lhe prazo para se manifestar.

A diligência solicitada foi executada pelo mesmo Auditor Fiscal que lavrou o auto de infração. No termo de diligência fiscal a folhas 1.696 a 1.699, auditor relata os trabalhos executados, os dados obtidos e as conclusões a que chegou. Vejamos:

- Em 15.02.2011 foi dada ciência do termo de constatação e intimação à empresa, no qual foram apontados os questionamentos da DRJ/BHE e informado que esses em

*julgamento do processo nº10680.012140/200676, relativo à contribuição para o PIS e à Cofins. Como na diligência relativa a este último processo foram apresentados documentos que permitiram o esclarecimento por amostragem das questões levantadas, o contribuinte foi intimado a se pronunciar a respeito das respostas prestadas na diligência anterior e, caso entendesse necessário, a apresentar elementos complementares.*

- O contribuinte apresentou resposta em que transcreve parte do termo de intimação e a conclusão do termo de diligência fiscal lavrado naquele processo e tece algumas considerações. Em que pese à conclusão manifestada na resposta do contribuinte, o convencimento da fiscalização ocorreu por meio de amostragem, sem que se afirmasse, em momento algum, que todos os valores da receita bruta, ou que todas as vendas de mercadorias se encontram regularmente escrituradas.*
- Após a resposta do contribuinte, que não continha nenhuma novidade nem novo elemento de prova em relação às respostas apresentadas durante a realização da primeira diligência, relativa ao PIS e à Cofins, foram anexados ao processo os anexos IV a X, que contêm os seguintes itens apresentados pelo contribuinte: planos de contas usados pela empresa nos anoscalendários de 1999 a 2003; a conta contábil 00675Vendas à Vista constante do razão dos anoscalendários de 2000 a 2003; a conta contábil 00060Operações c/Cartões de Crédito constante do razão dos anoscalendários de 2000 a 2003; relatório analítico de lançamentos diversos / ordem de filial – cartão de crédito – diário.*
- São ainda anexadas as planilhas apresentadas pelo contribuinte que se intitulam “Demonstrativo das vendas com cartão de crédito 1999 a 2003” e “Relação dos valores das vendas diárias dos estabelecimentos segundo NF registradas nos LRS nas datas”.*
- Uma vez que o objeto das diligências determinadas pela DRJ/BHE em ambos os processos tratam de questionamento similar, a conclusão desta diligência não poderia ser diferente da outra. Dessa forma, conclui-se que, em relação ao item 1 da diligência, o contribuinte tem razão ao afirmar que as vendas de mercadorias, independentemente da forma de pagamento, foram contabilizadas na conta intitulada “Vendas à vista” (a crédito), com contrapartida na conta “Caixa” (a débito), e que o seu valor era posteriormente levado a crédito da conta caixa e a débito das contas Operações c/cartões de crédito ou Cheques a receber. A conta caixa era utilizada como auxiliar e transitória, sem que fosse observada uma nomenclatura adequada.*
- Em relação ao item 2 da diligência, são refeitas as planilhas constantes a fls. 202 a 204, as quais são substituídas pelas novas. Conforme se vê nessas planilhas, após a exclusão dos valores originalmente constante das linhas referentes às operações com cartões de crédito e com os cheques a receber, os totais da base de cálculo do IRPJ para os anoscalendários de 2001, 2002 e 2003 passaram a ser respectivamente de R\$ 86.773.398,55, R\$132.646.111,92 e R\$198.981.967,95.*

- *Uma vez que os valores constantes das planilhas originais foram apurados mediante levantamentos manuais com base nos livros contábeis apresentados pelo contribuinte, após a exclusão referida eles passaram a apresentar um total para cada anocalendário ligeiramente inferior ao declarado em DIPJ, o que leva à conclusão de que não restou matéria tributável a ser objeto de lançamento.*

A decisão da DRJ cancelou integralmente o lançamento, conforme a íntegra do voto abaixo transcrita:

*Argüição de nulidades*

*De acordo com § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe-á falta.*

*Na apreciação do mérito que se segue é dada razão ao sujeito passivo, exonerando-o integralmente das exigências fiscais. Logo, consideram-se prejudicadas as argüições de nulidade, e cumpre à autoridade julgadora não se pronunciar sobre elas nem determinar a repetição de nenhum ato para suprir eventuais falhas processuais.*

*Apreciação do mérito*

*À imputação fiscal de que deixava de contabilizar como receita de vendas o valor das operações pagas pelos compradores por meio de cartão de crédito ou de cheque prédatado, a impugnante contrapõe dois argumentos, a saber: a) a exigência fiscal violaria as regras de contabilização segundo o regime de competência; b) a exigência fiscal implicaria bitributação, uma vez que o valor das vendas em causa já havia sido computado na base de cálculo da CSLL e do IRPJ.*

*No tocante ao primeiro argumento, ele é facilmente refutado pelos elementos dos autos. O plano de contas a folhas 887 a 889 revela que no balanço patrimonial da autuada se acha uma conta pertencente ao ativo chamada “operações com cartão de crédito” (código 1.1.3001.00001.00060) e outra chamada “cheques a receber” (código 1.1.1.005.00001.00016). As páginas do razão a folhas 930 a 999, referentes aos anoscalendários de 2001 a 2003, por sua vez, demonstram que em ambas as contas os valores nelas debitados e que aumentam o seu saldo correspondem ao montante das vendas quitadas pelos compradores mediante cheque prédatado ou cartão de crédito, enquanto os valores nelas creditados e que reduzem o seu saldo correspondem aos valores efetivamente recebidos pela autuada, seja das administradoras de cartão de crédito, seja dos bancos em que foram depositados os cheques. Confrontando-se os registros dessas páginas do razão com as planilhas a folhas 202 a 205 (em que o autuante demonstra as diferenças por ele apuradas), verifica-se que o que o autuante considerou como*

receita de vendas com cartão e cheque prédatado foi o total mensal dos valores debitados nas contas referidas, isto é, aqueles que correspondem a operações de vendas, nas datas em que foram realizadas. Seria acertada a argüição da impugnante se, em vez disso, o autuante tivesse tomado os totais mensais dos valores creditados nessas contas, porque esses efetivamente correspondem ao recebimento das administradoras de cartão de crédito ou dos bancos em que os cheques foram descontados. A fiscalização, assim, não impôs à autuada o regime de caixa, mas preservou as regras da contabilização segundo o regime de competência.

No tocante ao segundo argumento, as alegações da impugnante não estavam suficientemente comprovadas.

A fiscalização intimou a autuada repetidas vezes para que informasse em qual conta e de que maneira eram registradas as receitas correspondentes às vendas a prazo, ou seja, aquelas pagas pelos compradores por meio de cartão de crédito, cheque prédatado ou financiamento. A esse respeito, a única manifestação da autuada constava a folhas 112, na qual se limita a dizer que as vendas em causa são registradas na conta de código 311.01.00001.

Ocorre que, de acordo com o plano de contas a folhas 887 a 890, essa conta, que pertence ao grupo das contas de resultado, se destina ao registro das vendas à vista de mercadorias.

Compreende-se, pois, que a fiscalização tenha considerado não comprovado que as receitas em questão tenham sido computadas na base tributável. Sendo as vendas a prazo, não faz sentido que sejam registradas numa conta destinadas ao registro de vendas à vista.

Por ocasião da impugnação, a defesa acrescentou novas alegações à lacônica informação fornecida à fiscalização. A impugnante argumenta que num primeiro momento, todas as vendas, não importa a forma de pagamento, são registradas a débito da conta caixa (conta patrimonial) e a crédito de vendas de mercadorias (conta de resultado); posteriormente, num registro de natureza apenas patrimonial e permutativo, e com o fim apenas de aperfeiçoar sua classificação contábil, os valores correspondentes a operações de venda a prazo seriam transferidos para contas que representam créditos a receber. Mas aí, prossegue a impugnante, não haveria necessidade de tributar novamente esses valores, uma vez que já no primeiro lançamento (débito de caixa com contrapartida em vendas de mercadorias), a receita já havia sido integralmente reconhecida.

A impugnante afirmou ter juntado à defesa uma planilha em que demonstra a forma de contabilização alegada. Todavia, na documentação presente aos autos não se acha semelhante planilha. De qualquer forma, a explicação é suficiente clara e a falta da planilha pode ser relevada. Não obstante, a alegação não foi comprovada pela documentação juntada pela impugnante aos autos. Elemento crucial para atestar a versão dos fatos apresentada pela impugnante são as páginas do diário e do razão em que constam os registros efetuados na conta caixa

*e na conta vendas de mercadorias, bem como na documentação respectiva. No entanto, a impugnante trouxe aos autos apenas páginas em que constam registros efetuados na conta “créditos diversos – operações com cartões de crédito” e na conta “cheques a receber”. O que importa é verificar a origem ou a contrapartida dos valores debitados nessas duas últimas contas, uma vez que a impugnante afirma que eles correspondem às quantias que originalmente haviam sido registrados a débito de caixa e a crédito de vendas de mercadorias.*

*Por isso, com base no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e de acordo com o art. 15, §8º, e o art. 22, §2º, ambos da Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, o Presidente da 3ª Turma da DRJ/BHE, anuindo à proposta do relator, determinou a conversão do julgamento em diligência com a finalidade de efetuar as averiguações apontadas no parágrafo precedente. Solicitou-se, também, que, ao término da diligência, o Auditor Fiscal, caso concluisse que a base de cálculo dos lançamentos devesse ser alterada, elaborasse nova planilha para indicar tais alterações.*

*A diligência solicitada foi executada pelo mesmo Auditor Fiscal que lavrou o auto de infração. No termo de diligência fiscal a folhas 1.696 a 1.699 ele relata os trabalhos executados, os dados obtidos e as conclusões a que chegou. Ele é categórico ao afirmar que, após as verificações efetuadas, concluiu que as alegações da impugnante são verdadeiras, isto é, que de fato não houve omissão de receita alguma e que as vendas a prazo recebidas por meio de cartão de crédito e de cheques foram efetivamente computadas na determinação do lucro real. Confirmou, assim, a versão da impugnante segundo a qual na conta nominalmente destinada a registrar as vendas à vista eram, em verdade, registradas todas as vendas da empresa, incluindo as recebidas por meio de cartão de crédito e cheques. O que houve, portanto, foi uma simples impropriedade na nomenclatura contábil da autuada.*

**Embora no termo de diligência fiscal esteja ressalvado que as verificações se fizeram por amostragem, o autuante considerou as amostras significativas o bastante para formar sua convicção, tanto que nas novas planilhas que elaborou para a demonstração da base de cálculo dos lançamentos, juntadas a folhas 1.700 a 1.702, excluiu inteiramente as importâncias que havia adicionado a título de omissão de receita.**

*A idêntica conclusão o autuante já havia chegado ao encerrar diligência similar solicitada no âmbito do processo nº 10680.012140/200676, em que a imputação das mesmas omissões de receita deu ensejo a exigências fiscais relativas à contribuição para o PIS e à Cofins. Em verdade, graças à identidade de provas e fundamentos materiais de ambos os processos, o autuante aproveitou neste o fruto das averiguações da diligência naquele executada e julgou desnecessário reiterar os trabalhos. Por isso, juntou a este processo os documentos então colhidos e também o termo em que relata os trabalhos*

*efetuados e os resultados obtidos. Esse termo, juntado a folhas 1.705 a 1.711, é mais minucioso e abrangente que o referente expressamente a este processo. Nele o autuante descreve as amostras de que se valeu e as verificações efetuadas. Segundo sua exposição, quanto a cada amostra, foi rastreado o registro da operação na escrituração fiscal e comercial da autuada, desde a emissão da nota fiscal em virtude da venda com cartão de crédito até o recebimento da quantia respectiva paga pelo banco emissor do cartão. Observou-se, dessa forma, que as vendas com cartão e cheques eram escrituradas a crédito da conta de resultados denominada “Vendas à vista”, em contrapartida da conta “Caixa”. Em seguida, o valor dessas mesmas vendas era lançado a crédito da conta “Caixa” e a débito de contas patrimoniais. No caso das vendas com cartões, as mais significativas, a conta em causa se intitula “Operações c/ cartões de crédito”, a crédito da qual eram também lançados os pagamentos efetuados pelas instituições financeiras correspondentes às vendas com cartão.*

*Assim, devem ser restabelecidos os valores informados pela autuada em suas declarações de rendimentos. Uma vez que se havia apurado resultado tributável negativo em todos os períodos de apuração abrangidos pelo lançamento, tanto com respeito ao IRPJ quanto com respeito à CSLL, não subsiste nenhuma base de cálculo para os lançamentos de ofício. Segue-se também que o sujeito passivo deve ser inteiramente exonerado das exigências fiscais.*

Em razão da decisão proferida pela DRJ, os autos foram encaminhados a esse E. Tribunal diante da interposição de Recurso de Ofício.

Este é o relatório!

## Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Entendo que a decisão da DRJ não merece reparos.

Isso porque, como bem procedido pela Delegacia de Julgamento, os autos baixaram em diligência para se analisar a escrituração da autuada, e da respectiva documentação probatória, haja vista que a defesa apresentada pela contribuinte foi muito convincente e bem elaborada, apontando falhas graves no trabalho fiscal, que não se sustentam do ponto de vista contábil e jurídico.

Como narrado, a fiscalização deveria nessa diligência:

*1. averiguar se os valores lançados a débito das contas contábeis “operações c/ cartões de crédito” e “cheques a receber” estão ou não efetivamente incluídos na conta de resultado “Vendas de Mercadorias” e foram computados na*

*base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em mente a alegação da impugnante de que inicialmente tais valores foram registrados a débito da conta caixa e a crédito da conta de mercadorias e que posteriormente foram transferidos da conta caixa para as outras duas mencionadas no início deste item;*

*2. caso seja total ou parcialmente confirmada a alegação do impugnante, elaborar novas planilhas que substituam as juntadas a folhas 202 a 204, ajustadas à nova realidade;*

*3. prestar quaisquer outras informações e juntar documentos que se julguem necessários;*

*4. após a realização da diligência, se houver aumento das exigências fiscais ou se alterarem os fundamentos legais e probatórios das exigências atuais, especialmente a juntada de novos documentos e provas, cientificar a autuada do seu resultado e reabrir-lhe prazo para se manifestar.*

O mesmo auditor fiscal que lavrou o Auto de Infração, de forma louvável, reconheceu a procedência dos argumentos trazidos pela contribuinte, atestando que:

- *Em 15.02.2011 foi dada ciência do termo de constatação e intimação à empresa, no qual foram apontados os questionamentos da DRJ/BHE e informado que esses em essência coincidem com as mesmas dúvidas suscitadas no julgamento do processo nº 10680.012140/200676, relativo à contribuição para o PIS e à Cofins. Como na diligência relativa a este último processo foram apresentados documentos que permitiram o esclarecimento por amostragem das questões levantadas, o contribuinte foi intimado a se pronunciar a respeito das respostas prestadas na diligência anterior e, caso entendesse necessário, a apresentar elementos complementares.*
- *O contribuinte apresentou resposta em que transcreve parte do termo de intimação e a conclusão do termo de diligência fiscal lavrado naquele processo e tece algumas considerações. Em que pese à conclusão manifestada na resposta do contribuinte, o convencimento da fiscalização ocorreu por meio de amostragem, sem que se afirmasse, em momento algum, que todos os valores da receita bruta, ou que todas as vendas de mercadorias se encontram regularmente escrituradas.*
- *Após a resposta do contribuinte, que não continha nenhuma novidade nem novo elemento de prova em relação às respostas apresentadas durante a realização da primeira diligência, relativa ao PIS e à Cofins, foram anexados ao processo os anexos IV a X, que contêm os seguintes itens apresentados pelo contribuinte: planos de contas usados pela empresa nos anos-calendários de 1999 a 2003; a conta contábil 00675 Vendas à Vista constante do razão dos anos-calendários de 2000 a 2003; a conta contábil 00060 Operações c/Cartões de Crédito constante do razão dos anos-calendários de 2000 a 2003; relatório analítico de lançamentos diversos / ordem de filial – cartão de crédito – diário.*

- São ainda anexadas as planilhas apresentadas pelo contribuinte que se intitulam “Demonstrativo das vendas com cartão de crédito 1999 a 2003” e “Relação dos valores das vendas diárias dos estabelecimentos segundo NF registradas nos LRS nas datas”.
- Uma vez que o objeto das diligências determinadas pela DRJ/BHE em ambos os processos tratam de questionamento similar, a conclusão desta diligência não poderia ser diferente da outra. Dessa forma, conclui-se que, em relação ao item 1 da diligência, o contribuinte tem razão ao afirmar que as vendas de mercadorias, independentemente da forma de pagamento, foram contabilizadas na conta intitulada “Vendas à vista” (a crédito), com contrapartida na conta “Caixa” (a débito), e que o seu valor era posteriormente levado a crédito da conta caixa e a débito das contas Operações c/cartões de crédito ou Cheques a receber. A conta caixa era utilizada como auxiliar e transitória, sem que fosse observada uma nomenclatura adequada.
- Em relação ao item 2 da diligência, são refeitas as planilhas constantes a fls. 202 a 204, as quais são substituídas pelas novas. Conforme se vê nessas planilhas, após a exclusão dos valores originalmente constante das linhas referentes às operações com cartões de crédito e com os cheques a receber, os totais da base de cálculo do IRPJ para os anoscalendários de 2001, 2002 e 2003 passaram a ser respectivamente de R\$ 86.773.398,55, R\$132.646.111,92 e R\$198.981.967,95.
- Uma vez que os valores constantes das planilhas originais foram apurados mediante levantamentos manuais com base nos livros contábeis apresentados pelo contribuinte, após a exclusão referida eles passaram a apresentar um total para cada anoscalendário ligeiramente inferior ao declarado em DIPJ, o que leva à conclusão de que não restou matéria tributável a ser objeto de lançamento.

Diante disso, podemos concluir, como bem apontado pelo contribuinte, que houve uma impropriedade no termo de verificação fiscal ao determinar que às receitas de vendas deveriam ser somados os recebimentos das vendas com cartão de crédito e cheques pré-datados.

Tomando como elemento de decisão os apontamentos trazidos pela fiscalização em razão da baixa em diligência dos autos antes do julgamento da defesa pela DRJ, entendo pela manutenção integral da decisão recorrida.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito NEGO-LHE provimento, mantendo a decisão da DRJ.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator

CÓPIA