



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

**Processo nº** 10872.000643/2010-28  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** 1402-000.167 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Data** 5 de dezembro de 2012  
**Assunto** IRPJ E OUTROS  
**Recorrentes** OPERADORA DE POSTOS DE SERVICOS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que votaram por dar provimento ao recurso. O Conselheiro Antonio José Praga de Souza acompanhou pelas conclusões e apresenta declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a interessada acima identificada, por meio dos autos de infração de fls. 256/275, com lançamento dos tributos abaixo relacionados, todos referentes ao ano-calendário 2007:

- Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 5.204.469,50.
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 1.882.249,02.
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 685.028,05.
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 3.155.280,73.

Sobre os valores acima referidos foram acrescidos multa proporcional de 75% e juros de mora. O enquadramento legal consta dos referidos autos de infração.

Segundo o relatado no termo de constatação fiscal (TCF) de fls. 254/255, a interessada, embora intimada a fazê-lo, não comprovou suas vendas canceladas, no total de R\$ 41.516.851,72. Diante de tal fato, a fiscalização houve por bem glosar o valor integral da dedução, lançando o IRPJ e a CSLL resultante de tal operação. Em adição, entendendo que as receitas referentes às vendas vinculadas aos aludidos cancelamentos não foram oferecidas à tributação, promoveu os decorrentes lançamentos de PIS e Cofins. Os valores exigidos são os já explicitados ao norte.

Inconformada com os lançamentos, dos quais tomou ciência em 12/12/2010 (fls. 257), a interessada, interpôs, no dia 11 do mês seguinte, a impugnação de fls. 293/317, na qual, em síntese, alegou:

- que o auto de infração é "absolutamente insubsistente, pois: (a) funda-se exclusivamente em presunções; (b) não indica o fundamento fático da glosa (...); (c) não revela nenhum juízo ide valor sobre todos os documentos apresentados (...); (d) desconsiderou a validade do documento fiscal (...) ("Reduções Z"); (e) (...) não respeitou a opção do contribuinte em relação à apuração do IRPJ e CSLL; (f) apurou valor a pagar de PIS e COFINS em base de cálculo anual (...).";
- que "sempre primou pelo devido cumprimento de suas obrigações legais, pelo que não está, nem nunca esteve, compreendida no rol de empresas que praticam lesão ao patrimônio público (...), cabendo ressaltar "que a presente autuação é, até a presente data, o único processo administrativo fiscal decorrente de lançamento tributário existente contra a empresa na esfera federal";
- que apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização e que, agora, não tem como se defender sem saber o que foi considerado "inábil" pelo autuante, "vez que a autuação se dá por 'negativa geral' de tudo o que foi apresentado" no curso do procedimento fiscal, do que resultaria a nulidade do feito em face do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72;

do Rio de Janeiro e também de São Paulo", "verdadeiro espelho de todas as movimentações diárias (...), no qual é informada a movimentação financeira do dia, as vendas canceladas, o valor contábil das operações, dentre outros dados";

• que "não inventou os totais lançados em seu livro razão como Vendas Canceladas, nem tampouco omitiu receitas tributáveis. Simplesmente, diante de erros na emissão de notas fiscais, efetuava, no fim do período, ajustes de vendas canceladas, informando o evento como devido, em seus livros contábeis;

• que "questionar a idoneidade das informações contidas os Livros e nos registros contábeis de uma empresa sem a devida comprovação é o mesmo que presumir que as informações ali contidas são fraudulentas ou visam à sonegação", sendo que "se essa era a sua [do autuante] convicção (...), deveria ter aplicado a multa qualificada";

• que erros grosseiros de emissão de documento fiscal são "de se esperar quando se tem a obrigação de emitir documentos fiscais (operar ECF) atribuída a pessoas com baixo grau de escolaridade (frentistas)";

• que "ao preencher a sua DIPJ, informou que suas Vendas Canceladas no exercício de 2007 totalizaram R\$ 42.762.678,09, ao passo que as efetivas Vendas Canceladas registradas em seus registros contábeis foram de R\$ 43.036.565,35 para os postos de combustíveis e R\$ 8.182.224,71, para as lojas de conveniência desses postos (...) ou seja, (...) ofereceu a tributação, inclusive, quantia superior a devida";

• que "está sujeita a apuração dos resultados pelo lucro real anual e optou pelo pagamento mensal do IRPJ e da CSLL (...), razão pela qual deveria a fiscalização respeitar tal opção e efetuar o lançamento mensal, ao invés de lançar toda a quantia glosada, na competência de dezembro de 2007";

• que "uma vez constatada a existência de saldo de imposto a pagar, caberia, no máximo, a aplicação de uma multa isolada pelo não recolhimento do imposto";

• que "o PIS e a COFINS tem como fato gerador o faturamento mensal", razão pela qual "caberia então ao fiscal apurar a base tributável mensal, referente a cada mês que verificou a suposta omissão de receitas".

Culmina a pega de bloqueio com os pedidos alternativos de nulidade ou improcedência do lançamento que combate.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro prolatou o Acórdão 12-37.889 dando provimento parcial à impugnação para cancelar as autuações do PIS e da Cofins. As exigências do IRPJ e da CSLL foram mantidas.

Em relação à parcela exonerada, a primeira instância julgadora recorreu de ofício a este Colegiado.

Cientificado da decisão, a interessada apresentou recurso voluntário ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O exame dos autos leva-me a dar razão ao reclamante quanto a necessidade de apreciação dos documentos acostados.

Senão, vejamos.

O Termo de Constatação Fiscal é extremamente conciso quando, ao justificar a desconsideração das vendas canceladas, afirma que: *o contribuinte em epígrafe apesar de Intimado através dos Termos de Intimação Fiscal N° 006 de 18/mai/2010 ; N° 007 de 24/jun/2010 ; N° 010 de 14/jul/2010 ; N°11 de 28/jul/2010 e N° 012 de 24/ago/2010 a documentar as Vendas Canceladas , no valor total de R\$41.516.851,72, constantes do Quadro Demonstrativo I anexo ao Termo de Intimação Fiscal N° 006, não apresentou documentação hábil que comprovasse os referidos cancelamentos ficando assim sujeito glosa de tal parcela na forma do Auto de Infração , em anexo , ao presente Termo.*

A interessada apresentou grande volume de documentos para comprovar as operações sob investigação. A autoridade fiscal, referindo-se ao “Histórico de Vendas Canceladas”, entendeu que não seria hábil pois não estaria identificada a contrapartida contábil nem a tributação da venda original.

Entretanto, o Fisco não se manifestou sobre os demais documentos representados pela denominada “Redução Z” e “Mapa Resumo do ECF”.

Pois bem. De acordo com a legislação que regulamenta o ECF, dentre os documentos fiscais emitidos pelo sistema estão a Leitura X e a Redução Z.

A “Leitura X”, que aqui se comenta por uma questão didática, é o relatório que apresenta todos os valores dos contadores do ECF até o momento da emissão. Pode ser tirado a qualquer momento, salvo quando o equipamento fiscal acha-se com outro cupom ou relatório aberto. No inicio de cada expediente diário ou, no caso de funcionamento contínuo do estabelecimento, após a emissão do documento Redução Z, deverá ser emitido o documento Leitura X de todos os ECF do estabelecimento instalados no recinto de atendimento ao público, independentemente da utilização ou não do equipamento no dia, devendo o documento ser mantido junto ao equipamento respectivo até o encerramento do expediente, para exibição ao fisco.

Já a “Redução Z” documento fiscal emitido no fechamento diário. Mostra o conteúdo dos contadores e acumuladores após todas as operações diárias. Ao ser emitido, a memória fiscal é atualizada e os totalizadores diários são zerados.

Após a Redução Z, não é permitida venda no dia corrente. Caso não tenha sido emitida a Redução Z no final do dia, o ECF dá uma tolerância de 2 horas, após as 24 horas do corrente dia, para possibilitar o fechamento do dia. Depois destas duas horas de tolerância, não será permitida venda. O cupom de Redução Z deve ser mantido à disposição do fisco por 5 (cinco ) anos.

A Redução Z representa os valores dos acumuladores armazenados na Memória de Trabalho no momento de sua emissão, devendo ser possível sua emissão ainda que não haja valor acumulado no totalizador de Venda Bruta Diária. A emissão da Redução Z está condicionada à gravação dos dados pertinentes no dispositivo de armazenamento da Memória Fiscal antes de sua emissão. Com base nas Reduções Z emitidas pelo ECF, as operações ou prestações deverão ser registradas, diariamente, em Mapa Resumo ECF.

O Fisco ignorou as Reduções Z e os Mapas Resumos apresentados. Considerando que são documentos formais previstos na legislação de regência, caberia ao menos verificar se o valor total das vendas realizadas, bem como das canceladas, informados na DIPJ foram extraídos daqueles documentos fiscais. Num exame perfundatório parece-me que sim.

A meu ver tal verificação seria suficiente para demonstrar a licitude dos valores desconsiderados e que por esse motivo implicaram na formalização de exigência.

Nesse ponto, manifesto minha divergência em relação ao posicionamento da decisão recorrida que entendeu por desconsiderar os documentos fiscais por serem de emissão própria da recorrente. Esse posicionamento só se justificaria se questionada a idoneidade dessa documentação o que demandaria uma circularização junto a clientes procedimento esse, saliente-se, de responsabilidade da autoridade tributária.

Do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora intime o sujeito passivo a apresentar mapa demonstrativo, utilizando-se a redução Z, em comparação com a escrituração e a DIPJ, confirmado o oferecimento à tributação de toda a receita auferida pela pessoa jurídica, e a indicação precisa das vendas canceladas em sua integralidade.

Após, a autoridade fiscal poderá pronunciar-se em relatório circunstanciado, o qual será cientificado ao sujeito passivo com prazo para manifestação.

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto

**Declaração de voto**

Conselheiro Antonio José Praga de Souza

De início cumpre registrar que, à luz do art. 29 do Decreto 70.235/1972 (PAF), **“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”**. Logo, é possível sim solicitar que sejam carreados aos autos elementos probatórios não antes aventados, haja vista inexistir restrição no Processo Administrativo, pelo contrário, a disposição transcrita ampara tal procedimento.

É certo que tais requisições devem ser factíveis de consecução; por outro lado, em observância ao artigo 142 do CTN, bem com ao princípio do contraditório, os elementos colhidos em diligências não podem implicar em inovação da exigência.

A meu ver, no presente caso estamos diante de questão puramente de prova de cancelamento do registro de vendas, sendo que a principal alegação da defesa é de que houve erro nesses registros, ou seja, as vendas não foram efetivamente realizadas. Aqui não cabe qualquer presunção, legal ou simples, sendo possível a produção de prova direta para apurar a verdade dos fatos.

No lançamento de ofício, cumpre à autoridade fiscal fazer prova da omissão de receitas e também de outras irregularidades imputadas aos contribuintes, que impliquem no aumento da base de cálculo tributável, de igual forma, é do contribuinte o ônus da prova dos custos, despesas e de outros fatos/operações que impliquem na redução das bases de cálculo, a exemplo do cancelamento do registro de vendas aqui tratado.

É pacífico que a contabilidade regular, acompanhada da documentação pertinente, faz prova a favor do Contribuinte e também do Fisco, conforme disposto nos art. 923 a 925 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), e jurisprudência assente neste Conselho (vg. Acórdãos 108-07.616 de 3/12/2003).

Uma vez que a prova do cancelamento do registro de vendas deve estar na contabilidade e, diante da aparente regularidade dos registros contábeis da empresa (em tese), cabe mesmo ao Fisco aprofundar nas investigações: se o contribuinte apresentou registros regulares cumpre a Fiscalização infirmá-los.

Pois bem, de inicio entendi que a diligência seria infrutífera, mas no desenvolvimento dos debates realizados no julgamento deste processo, passei a concordar com o ilustre conselheiro Relator quanto a necessidade de realização de diligência para a correta solução do presente litígio.

Todavia, entendo que os trabalhos de diligência devem ser aprofundados em face das peculiaridades da atividade exercida pela contribuinte, bem como dos elementos constantes dos autos, pois:

1) verifica-se na DIPJ/2008 da Empresa, relativa ao ano-calendário de 2007 (objeto da tributação), fl. 7 do volume 1, que as vendas atingiram o montante de R\$ 139.713.629,79. Por sua vez, R\$42.762.678,09 foram canceladas, ou seja, mais de 30%. Isso quase que impossível no comércio varejista de combustível, onde os veículos são em sua maioria de pequeno porte e abastecidos em valores abaixo de \$200,00. É fato raro alguém não ter como pagar ou haver erro no abastecimento.

2) O CMV registrado na mesma DIPJ, que inclui as compras, R\$ 85.078.819,97, é compatível com o valor das vendas líquidas que foi de R\$ 96.950.951,70 02/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

(vendas efetivas subtraídas dos cancelamentos). É mais o lucro bruto está em consonância com as margens dos revendedores de combustível no varejo, cujos preços são monitorados pelo Governo Federal, bem como o fornecedor Nacional é uma empresa controlada pela União. Cite-se aqui os percentuais de presunção dos lucros (art. 539 do RIR/99), que são de 8% da Receita para as atividades gerais e apenas 1,6% na revenda de combustível.

Tais números e informações autorizam a seguinte conclusão prévia: i) ou o contribuinte incorreu mesmo em erro nos registros de vendas; ii) ou deixou de registrar parte de suas aquisições de combustíveis para revenda.

Do até aqui exposto, entendo que verificar apenas a “Redução Z” e os mapas apresentados pelo contribuinte, será insuficiente para formar convicção quanto a efetividade do cancelamento do registro de vendas.

Registro, de plano, que no procedimento de diligência fiscal é necessário também verificar por amostragem o arquivamento dos cupons fiscais das vendas canceladas. Isso porque, o registro de uma venda no sistema eletrônico, via de regra é efetivada com a emissão do cupom fiscal. Em se tratando de emissão errônea o documento deve ser arquivado para comprovação.

Noutro diapasão, é crível que a contribuinte não tenha guardado tais cupons, ou até mesmo que tenha havido falha de impressão. De igual forma, é do conhecimento público que os adquirentes de combustível são na maioria pessoas físicas e dificilmente pedem a impressão do cupom fiscal. Logo, essa verificação pode ser infrutífera.

Por fim, o procedimento que a meu ver deve espancar quaisquer dúvidas é a confirmação junto ao(s) fornecedor(es) da contribuinte se realmente o total das compras em 2007 foi de R\$ 82.292.723,87 (DIPJ/2007, cópia à fl. 5). Ora, são pouquíssimas as empresas que podem ter fornecido combustível à autuada, os quais podem ser apurados pelos notas fiscais de entrada, logo trata-se de uma circularização factível.

Lembro que a infração tributada é a “glosa de vendas canceladas por insuficiência de comprovação” (fl.254), sendo que a contribuinte, repito, alega que tais vendas não ocorreram e que se tratou de erros de seus funcionários. Portanto, uma forma cabal de comprovar a veracidade das alegações, ou a pertinência da acusação fiscal, é apurar se a contribuinte possuía mercadorias para realizar todas essas vendas (efetivas e canceladas). Reitero que as compras registradas são condizentes com as vendas líquidas (efetivas menos canceladas), logo, eventual apuração de compras omitidas em montantes compatíveis com as vendas canceladas, confirmará a acusação fiscal e, a contrário senso, as alegações de defesa.

Assevero que tais procedimentos complementares na diligência fiscal não implicam em eventual inovação da exigência, haja vista que, repito, se confirmada a realização de aquisições de combustíveis que deixaram de ser contabilizadas, teremos justamente a confirmação de que o registro contábil do cancelamento de vendas visou exatamente ocultar tais operações, robustecendo, em tese, a acusação fiscal.

Por todo exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, efetuando-se os procedimentos complementares, acima discorridos, além dos determinados pelo ilustre Relator.

*(assinado digitalmente)*  
Antonio Jose Praga de Souza

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/01/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/02/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 15/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA