



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.008872/2001-09
Recurso nº. : 129.995
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1998
Recorrente : BWU VÍDEO S/A
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 05 de novembro de 2002
Acórdão nº. : 101-94.001

IRPJ – PERÍODO PRÉ-OPERACIONAL. Os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser amortizados a partir do início das operações, independentemente do resultado positivo ou lucro. Quando a implantação da empresa se processar por etapas, cada fase da implantação deve ser bem definida, a fim de que a amortização das despesas pré-operacionais fique vinculada a cada etapa (PN/CST nº 110/75).

IRPJ – LANÇAMENTO – OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO INEXATA. Quando o contribuinte emite as notas fiscais de serviços e escritura o Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados instituído pela Prefeitura Municipal e estas receitas são contabilizadas a débito da conta Ativo Diferido (Custos/Despesas e Receitas pré-operacionais) e não declara receitas, por entender que se encontra em fase pré-operacional ou de implantação, está tipificada a infração definida na legislação tributária como de declaração inexata e não a omissão de receita (PN/CST nº 20/84).

LANÇAMENTO – NORMAS PROCESSUAIS. O ato de lançamento padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BWU VÍDEO S/A..

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:

25 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

RECURSO Nº. : 129.995
RECORRENTE : BWU VÍDEO S.A.

RELATÓRIO

BWU VÍDEO S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 832/878, da decisão prolatada às fls. 811/828, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 323; PIS, fls. 329; Cofins, fls. 335; e CSLL, fls. 340.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento decorre da constatação de omissão de receita operacional e da glosa de despesa de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 351/365.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência, conforme decisão nº 001795, de 24/05/01, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1997

PERÍODO PRÉ-OPERACIONAL. LIMITES.

O início das atividades determina o fim da fase pré-operacional. Incorreto o entendimento da contribuinte de que a fase pré-operacional se encerra apenas quando se atinge o ponto de equilíbrio do investimento.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício do período em que ocorrerem. A desobediência a essa prescrição legal impõe a tributação da receita omitida.

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO. TAXA.



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente da normalmente admitida pela SRF. Restabelecem-se os valores glosados na autuação.

TRIBUTOS REFLEXOS (PIS, CSLL E COFINS).

DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Ciente da decisão de primeira instância em 03/07/01 (fls. 823), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 02/08/01 (protocolo às fls. 832), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que tem como atividade principal a locação de fitas gravadas através de contrato de franquia com a empresa Blockbuster Internacional Inc;
- b) que, em face aos vultosos investimentos e do lento retorno, a direção da recorrente concluiu que o equilíbrio econômico financeiro do empreendimento só seria alcançado após a inauguração da 40ª loja. Por essa razão, considerou concluída a fase pré-operacional do empreendimento apenas em março de 1997, data em que ocorreu a referida inauguração;
- c) que a recorrente é composta por uma rede de lojas, devendo ser considerada como uma rede de estabelecimentos em funcionamento, e não apenas um ou outro estabelecimento isolado, considerado individualmente;
- d) que, naquela ocasião, o conjunto de lojas existente funcionava ainda precariamente, em fase experimental, impedindo inclusive que se pudesse extrair uma conclusão definitiva acerca da própria viabilidade do empreendimento;
- e) que, houve por bem computar, em conta do ativo diferido, os custos e despesas operacionais líquidos das receitas financeiras e das receitas operacionais eventualmente produzidas pelos estabelecimentos que já estivessem em funcionamento, até a data em que o empreendimento como um todo se mostrasse em plena condição de sustentar-se economicamente;



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

- f) que, perante a ciência contábil, não se pode dissociar as despesas das receitas do período. Justifica-se o lançamento em conta do ativo diferido, do resultado, e não apenas dos custos e despesas apurados durante a fase pré-operacional;
- g) que o valor dos custos e despesas pré-operacionais incorridos supera, em muito, o valor das receitas apontadas pelo autuante. Por essa razão, ainda que tributáveis fossem tais receitas, nada haveria a recolher a título de IRPJ e CSLL, na medida em que nenhum resultado positivo teria sido apurado;
- h) que a pretensão da autoridade de recusar a totalidade dos valores que permaneceram em conta do ativo diferido, não transitando pela conta de resultado mesmo após o que considerou o fim da fase pré-operacional é descabida. Ainda que pudesse fazê-lo, o máximo que poderia pretender a esse título seria as parcelas das receitas auferidas pelas lojas inauguradas, levando em conta também os custos e despesas incorridos especificamente em relação a tais estabelecimentos, que não deveriam, nesse caso, ser lançados em conta do ativo diferido, mas também no resultado do exercício. Adotado esse procedimento, a recorrente somente poderia sofrer exigência equivalente ao saldo apurado em conta de resultado, desde que positivo;
- i) que o autuante, ao invés de proceder ao cálculo do rateio dos custos e despesas atribuíveis a cada loja individualmente, preferiu fazê-lo da maneira menos trabalhosa e mais cômoda, exigindo a totalidade das receitas auferidas pelas referidas lojas, sem levar em conta os custos e despesas que deveriam ser a estas atribuídas;
- j) que a autoridade fiscal, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, está obrigada não apenas a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, mas também determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido etc;
- k) que inexistiu qualquer omissão de receitas, pois aquelas auferidas no ano-calendário de 1995, foram lançadas a crédito da conta do ativo diferido, reduzindo o valor das futuras amortizações;
- l) que, se houve escrituração de receitas no ativo diferido, é porque foram as mesmas registradas contabilmente em conta patrimonial. De igual forma, se foram constatados "Abatimentos/Deduções da Receita Bruta" é porque houve o prévio registro de receita bruta, caso contrário não haveria como se operacionalizar o abatimento ou dedução;
- m) que, não tendo ocorrido qualquer distribuição de valores mediante redução do lucro líquido, nem tampouco omitidos os lançamentos contábeis relacionados às receitas reclamadas pela fiscalização, é de se afastar de plano a injuriosa



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

acusação de omissão, com o cancelamento da exigência fiscal respectiva;

- n) que, em relação ao item 'abatimentos/descontos', na verdade, corresponde a lançamentos feitos em contas redutoras das receitas, pelo simples fato de o sistema operacional adotado pela recorrente não permitir a saída de qualquer fita sem que haja um lançamento em conta de receita de locação, ainda que essa saída não corresponda a uma locação, e como tal, não produza o efetivo ingresso de recursos no seu patrimônio, não deixando outra alternativa senão a de estornar o valor contabilizado a esse título;
- o) que a utilização desse sistema operacional não se dá por livre vontade da recorrente, e sim por obrigação estabelecida no próprio contrato de franquia, possibilitando à franqueadora a transparência e segurança ao controle da movimentação do estoque e dos royalties a ela devidos;
- p) que são as seguintes as situações em que ocorrem as saídas de fitas sem ingresso de receitas: 1) 'Prorrogação de entrega', serve para registrar valores que deixaram de ser recebidos, pela concordância com a prorrogação do prazo de entrega de fitas alugadas, levando em conta estratégia mercadológica; 2) 'Descontos especiais', que são descontos incondicionais concedidos a clientes especiais; 3) 'Descontos a funcionários/clientes', que registram as fitas retiradas por seus funcionários, que nada pagam para levar até o máximo de seis fitas por semana. O interesse da recorrente é manter seus vendedores devidamente atualizados a par dos últimos lançamentos, para orientar devidamente seus clientes; 4) 'Cupons/créditos promocionais', que registra valores relativos ao sistema de créditos concedidos a todos os clientes que retirarem um número mínimo de fitas por mês, colocado à disposição de toda a clientela. Assim, embora contabilizado como receita, o valor equivalente a esse bônus não resulta de faturamento, nem implica ingresso de novos recursos; 5) 'Perda com cheques incobráveis' e 'Devedores diversos', registram valores relativos a vendas e locações não honradas. Por se tratar de valores sempre inferiores a R\$ 5.000,00, por devedor, poderiam ser baixados como custo ou despesa após o decurso do prazo de seis meses, conforme art. 9º da Lei 9430/96, o que de fato foi promovido pela recorrente; 6) 'Desfalque de caixa', é empregada para registrar o prejuízo causado por ações criminosas praticadas por funcionários ou terceiros;
- q) que o sistema de controle adotado não proporciona a flexibilidade que permita registrar a saída de uma fita sem que essa saída seja, ao menos em um primeiro momento, registrada como receita de locação. Assim, só resta a opção de ajustar a receita mediante estornos;

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

- r) que o julgador de primeira instância não só manteve os desgastados argumentos da autuação, como fez pior, afirmando que a defesa é inócua em face da inexistência de provas que embasem suas afirmações. Provar o quê? Não existe outra fonte de prova para questões contábeis e procedimentais como estas, além da descrição dos fatos. Ademais, se o julgador não se deu por satisfeito com o que lhe fora apresentado, caberia a ele solicitar as provas que entendesse necessárias, convertendo a decisão em diligência e não optar pelo simples e cômodo não acolhimento sob a alegação de 'falta de provas';
- s) que o próprio autuante reconhece ter tido acesso a todos os elementos necessários à investigação da ocorrência do fato gerador, porém, ao invés de exercer a atividade administrativa à qual está vinculada por lei, preferiu, por mero comodismo, o caminho da simples amostragem .

Às fls. 927, o despacho da DRF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A parcela remanescente da exigência fiscal trata da omissão de receitas, descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 311/315), em resumo:

OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS DA ATIVIDADE NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO

“OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS DA ATIVIDADE NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO

O contribuinte em epígrafe, dedicado à atividade de locação e venda de fitas de vídeo e jogos (games), entre outras, conforme histórico acima apresentado, iniciou suas atividades em 1994, inaugurou a primeira loja em 3/1995. Até 01/04/97, foram inauguradas 41 lojas “Blockbuster”.

Até 3/97, o contribuinte considerou estar em fase pré-operacional e, até esta data a empresa efetuou o registro dos custos, encargos ou despesas necessárias à execução do empreendimento, no caso, abertura de estabelecimento comercial e/ou serviços, no ativo diferido.

O contribuinte, ao mesmo tempo em que levou os custos e despesas realizadas anteriormente e após a abertura das lojas, ao ativo diferido – sem distingui-los por estabelecimento, é fato, não ofereceu à tributação do imposto de renda, as receitas operacionais auferidas por aqueles estabelecimentos, a partir de sua abertura ao público, desde a 1ª loja até a de nº 41 (4/97).

Ao examinarmos os quadros de apuração do lucro real, lucro líquido e demais quadros de informações da DIRPJ/98 – AC 97, entregue pelo contribuinte, verificamos que as receitas referentes aos meses de jan/97 a mar/97, não foram oferecidas à tributação do imposto de renda,



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

em função da prática de lança-las contras as despesas, no ativo diferido.”

Como visto acima, a fiscalização tratou como omissão de receitas, os valores auferidos pela locação de fitas de vídeo e, eventualmente, vendas de fitas obsoletas, os quais foram registrados a crédito da conta do ativo permanente diferido, tendo em vista que a contribuinte adotara como fase pré-operacional todo o empreendimento, desde o início das suas instalações, até a inauguração da 40ª loja.

Em razão da adoção desse sistema a empresa procedeu ao registro em conta do ativo diferido, de todos os custos não relacionados diretamente com o ativo imobilizado, além das despesas incorridas na fase pré-operacional, tendo como conta redutora, todas as receitas financeiras e as receitas de vendas e serviços, cujo valor contábil seria amortizado a partir do momento em que entrasse efetivamente em operação.

A fiscalização entendeu e a autoridade julgadora de 1º grau confirmou que a fase pré-operacional terminaria com o início da operação, ou seja, no período mensal em que a empresa auferir a primeira parcela de receita operacional.

Com respeito à fase pré-operacional, o art. 266, do RIR/94, estabelece:

“Art. 266 – Poderão ser amortizados:

(...)

II – os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período-base, tais como:

a) despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;

(...)

b) parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

§ 1º - A amortização terá início

a) no caso da alínea 'a', do inciso II, a partir do início das operações;

...

c) no caso da alínea 'e', inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações;"

O artigo transcrito não estabelece exatamente a época em que encerra a fase pré-operacional de uma empresa, contudo, define dois momentos em que deve iniciar a amortização: a partir do início das operações e na fase inicial da operação, com a utilização apenas parcial do seu equipamento ou das suas instalações, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

A Administração Tributária interpretou o dispositivo legal acima citado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 110/75, o qual, entre outras considerações enfatiza os seguintes aspectos:

"4.2 - O termo inicial para a amortização das despesas pré-operacionais ou pré-industriais está fixado em dois momentos:

4.2.1 – A partir do início das operações quando a empresa for implantada em etapa única. Nesta hipótese, no mesmo ano em que a empresa entrar em funcionamento, deve ser iniciada a amortização, independentemente da ocorrência de lucros. A amortização das parcelas não está vinculada a existência de resultados positivos e sim, e tão somente, ao início das operações, devendo, inclusive, a primeira quota ser calculada com base em duodécimos.

4.2.2 – A partir do momento em que é iniciada a operação parcial, quando a empresa for implantada por etapas, relativamente ao custo de cada etapa. A expressão 'plena utilização das instalações' referida na letra 'd', do § 3º, do artigo 196 (RIR/75), designa o início da amortização da última etapa do projeto."

Assim, de acordo com a norma legal e o entendimento manifestado no parecer acima, quando cada uma das lojas inicia suas operações,

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

termina a fase pré-operacional da mesma e, portanto, as receitas auferidas pela loja em operação devem ser apropriadas na conta de resultados, juntamente com os custos e despesas operacionais, juntamente com a parcela correspondente a amortização do ativo diferido.

Em relação aos casos de empreendimentos cuja implantação se dá por etapas e ainda, nos casos de ampliações, o mesmo parecer normativo acrescenta, ainda, as seguintes recomendações:

“8.1 – Quando a implantação da empresa se processar por etapas deve-se ter o cuidado para que cada fase fique bem definida, a fim de que a amortização das despesas pré-operacionais fique vinculada a cada etapa.

8.2 – Exemplificando: Uma indústria, que encerra balanço em dezembro, implantou seu projeto em três etapas, começando a operar parcialmente, logo após a conclusão de primeira e segunda etapa. A implantação ocorreu nos seguintes prazos; 1ª etapa JAN/69 a JUN/71 – despesas pré-operacionais Cr\$ 10.000,00; 2ª etapa JUL/71 a OUT/73 – despesas pré-operacionais Cr\$ 200.000,00; 3ª etapa: NOV/73 a AGO/75 – despesas pré-operacionais Cr\$ 300.000,00.

8.3 – Nestas condições a amortização das despesas pré-operacionais da primeira etapa começaria em 1971, com uma parcela de 6/12 da quota anual. A segunda etapa teria seu termo inicial de amortização em 1973, com uma parcela de 2/12 de quota anual e a terceira etapa em 1975, com uma parcela de 4/12 da quota anual. O mesmo procedimento será observado em caso de ampliação. Este o entendimento extraído da letra ‘d’ do, § 3º, do artigo 196, do RIR/75.”

No caso em tela, trata-se de ampliação de negócio mediante abertura de filiais e, assim, a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 110/75, é perfeitamente aplicável. O próprio julgador de primeira instância expôs com muita propriedade a respeito da obrigatoriedade da apuração de resultados a partir do momento em que foi inaugurada a primeira loja.



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

Não obstante, a tributação das receitas auferidas no ano-calendário de 1997, a título de omissão de receitas, é passível de reparos como a seguir examinaremos.

A irregularidade fiscal consignada no auto de infração como receita omitida está fundada no artigo 24, da Lei nº 9.249/95, que tem a seguinte redação:

“Art.24 – Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará 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-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 3º Na hipótese deste artigo, a multa de lançamento de ofício será de trezentos por cento sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, observado o disposto no § 1º do art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.”

Por se tratar de matéria idêntica àquela apreciada por esta Câmara no Recurso nº 129.138, em sessão de 09/07/02, Acórdão nº 101-93.880, Relator o Conselheiro Kazuki Shiobara, o qual, com muita propriedade, manifestou-se no voto condutor daquele aresto, nos seguintes termos:

“O Parecer Normativo CST nº 20/84, embora tenha versado sobre tributação de imposto de renda na fonte para responder à consulta formulada pelo contribuinte sobre o alcance do termo ‘redução do lucro líquido’ contido no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, ao interpretar o dispositivo legal mencionado, delimitou o alcance do termo omissão de receita, nos seguintes termos:

“4. Quanto à segunda indagação proposta, é de ressaltar-se que o comando legal em causa somente tem aplicação nas hipóteses em que a redução no lucro líquido possa de fato ensejar distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, como, exemplificativamente, na omissão de receita proveniente de: saldo credor de Caixa, passivo

PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

fictício, suprimento fictício de Caixa, omissão de vendas, notas frias, notas calçadas, custos ou despesas inexistentes. Por outro lado, o dispositivo não é aplicável quando, embora haja redução no lucro líquido, o procedimento adotado pela empresa não propicie qualquer distribuição de valores, como se observa nos seguintes casos, dentre outros: diferença a menor na correção monetária do ativo permanente, apropriação como custo ou despesa de aplicação de capital na aquisição de bens do ativo imobilizado, apropriação de encargo de depreciação maior do que o legalmente admitido e sub-avaliação de estoques.”

A receita auferida pela recorrente foi contabilizada à débito da conta Ativo Diferido e, por conseqüência, não preencheu os quadros correspondentes a receita bruta, receita líquida mas também, não preencheu os quadros relativos aos custos, despesas operacionais e as adições e exclusões do lucro líquido para a determinação do lucro real.

O artigo 889 do RIR/94 dispõe:

“Art. 889 – O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

*...
III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;*

*...
VI – omitir receitas.”*

Na conjugação do artigo 889, do RIR/94, com a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 20/84, emerge claro que a infração cometida pela recorrente estaria classificada na categoria de declaração inexata e não de omissão de receita.

Nestas condições, sou pelo provimento do recurso voluntário.”

Se mais não bastasse, deve-se considerar ainda que, caso a fiscalização atentasse para o fato de que a empresa tivesse encerrado a fase pré-operacional no dia 23 de março de 1995, data da inauguração de sua primeira loja, sendo que, a partir dessa data, deveria reconhecer todas as receitas auferidas, da



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
 ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

mesma forma, deveria ser reconhecida a amortização dos custos e despesas suportados pela empresa até aquela data e registrados no ativo permanente diferido. Ou seja, a tributação deveria incidir sobre o resultado líquido apurado pela fiscalizada e não apenas sobre as receitas escrituradas como redutoras da conta do ativo diferido.

No caso de impossibilidade de apuração da amortização da conta do ativo diferido, tendo em vista a forma de escrituração adotada pela fiscalizada, no sentido de incluir todos os estabelecimentos em fase de instalação, deveria a fiscalização, nesse caso, arbitrar o lucro da empresa pela falta de possibilidade de apurar o efetivo lucro tributável, e não simplesmente desprezar os custos e despesas correspondentes, tomando como base de cálculo, toda a receita bruta e, sobre ela, aplicar a tributação sobre o lucro real.

Em consequência, o presente item deve ser provido.

OMISSÃO DE RECEITAS – ABATIMENTOS/REDUÇÃO/DESCONTOS À RECEITA BRUTA

O segundo item remanescente do auto de infração, objeto do presente recurso voluntário, tem a seguinte descrição:

OMISSÃO DE RECEITAS – ABATIMENTOS – REDUÇÃO – DESCONTOS À RECEITA BRUTA

(...)

O contribuinte deduziu da receita bruta de locação de filmes e vendas de produtos, valores de descontos promocionais, etc., conforme Demonstrativo de Descontos Concedidos – Reduções efetuadas à Receita Bruta de Locação e Vendas em anexo e, resumidos abaixo:

<i>Prorrogação de Entrega</i>	<i>270.116,00</i>
<i>Descontos Especiais</i>	<i>475.043,90</i>
<i>Descontos a Funcionários</i>	<i>619.003,00</i>
<i>Cupons / Créd. Promocionais</i>	<i>4.192.317,00</i>
<i>Perda e Cheques Incobráveis</i>	<i>12,00</i>



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

<i>Devedores Diversos</i>	147.850,00
<i>Desfalque de Caixa</i>	36.709,00
<i>Descontos Especiais</i>	16,00
<i>Descontos a Funcionários</i>	4.278,00
<i>Cupons / Créd. Promocionais</i>	160.687,00
<i>Perda c/Cheques Incobráveis</i>	32,00
<i>Devedores Duvidosos</i>	142.406,00
TOTAL	6.048.470,00

As deduções efetuadas à conta de receita, referentes às contas intituladas, Devedores Diversos, Desfalque de Caixa e Perdas com Cheques Incobráveis, caso fossem escrituradas em contas de despesas, em face de sua natureza, seriam consideradas indedutíveis para efeito de apuração do lucro real, portanto, gerando crédito tributário de IRPJ e CSLL, de modo análogo à infração a que foram submetidas (reduzindo valores creditados à conta de receita). Contudo, ao subtrair tais “despesas” da receita auferida em loja, antes mesmo de considera-la receita bruta, acabou por reduzir também a base de cálculo de PIS e COFINS.”

O presente item também teve como enquadramento legal o artigo 24 da Lei nº 9.249/95.

O procedimento adotado pela fiscalização foi no sentido de constituir o crédito tributário como omissão de receitas, apesar de a contribuinte haver emitido as notas fiscais correspondentes, registrado nos livros fiscais e na escrituração regular todos os valores relativos às receitas auferidas.

Trata-se, na verdade, de valores registrados a débito das contas de receitas, ou seja, deduções de vendas, as quais, se fosse o caso, caberia a glosa, por se tratarem de despesas.

É interessante observar que a própria autoridade autuante informa (fls. 318) que algumas das deduções registradas a débito da conta de receita, quais sejam, as seguintes contas: “Devedores Diversos”, “Desfalque de Caixa” e “Perdas com Cheques Incobráveis”, caso tivessem sido escrituradas em



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

contas de despesas, face a sua natureza, seriam consideradas indedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

Porém, apesar de haver incluído no lançamento as contas que entendeu não dedutíveis, sob o título de omissão de receitas, cujo total monta em R\$ 184.591,00, a fiscalização ainda tributou, além das rubricas mencionadas, mais as seguintes: Prorrogação de Entrega, Descontos Especiais, Descontos a Funcionários e Cupons/Créditos Promocionais, no valor de R\$ 5.864.149,00, as quais, no seu entendimento, seriam consideradas despesas dedutíveis.

Houve aqui, o lançamento em duplicidade sob o título de omissão de receitas, pois, no item anterior, apesar de se encontrarem devidamente escrituradas as receitas como redutoras do ativo diferido, mesmo assim houve o lançamento de ofício como omissão, abrangendo a totalidade dos valores registrados. Aqui, por ocasião dos lançamentos das rubricas redutoras das vendas, para as quais seria cabível a glosa das mesmas, se fosse o caso, novamente foi constituído o lançamento sob o título de omissão de vendas.

Em conclusão, deve prevalecer a máxima de que, como regra, o ônus da prova cabe a quem alega, e, no que se refere à legislação do Imposto sobre a Renda, este preceito torna-se mais nítido, pois constitui disposição expressa de lei, consolidada nos artigos 845, 923 e 924, do RIR/99, literalmente:

“Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

(...)

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

Art. 923. 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



PROCESSO Nº. : 10880.008872/2001-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.001

legais (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)."

Fica claro que os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização, como supostamente violadas, quer dizer, inexistindo subsunção dos fatos às normas, não procede a violação daquelas normas jurídicas invocadas.

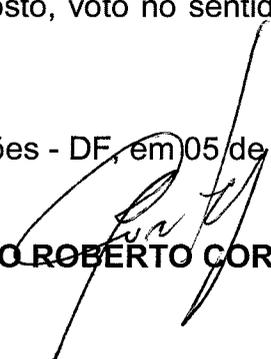
Embora, versando hipótese em que os dispositivos foram invocados pela então autoridade julgadora, este Conselho através de julgado de que foi Relatora a ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, já teve oportunidade de consignar em ementa:

"Nula é a decisão cujos fundamentos não guardem correlação com os fatos revelados nos autos. Preliminar acolhida". (Acórdão nº 106-10.818)

O ato praticado padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002


PAULO ROBERTO CORTEZ