



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

Processo nº	13808.003332/2001-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-001.081 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de novembro de 2012
Matéria	IRPJ/OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente	DROGARIA SÃO PAULO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

LUCRO REAL. CONTABILIDADE. AVALIAÇÃO DAS PROVAS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos nos cálculos da auditoria fiscal e do julgamento de primeiro grau. Conforme dispõe o artigo 112 do CTN, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º. e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Apesar das dificuldades relatadas e das incertezas decorrentes dos lançamentos contábeis da contribuinte, tendo os próprios lançamentos contábeis servido de base para apuração da glosa efetuada, é esta contabilidade que deverá servir para avaliação das provas apresentadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MCT nº 2.200-2 de 24/03/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 21/12/2012 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Trata a presente autuação do ano-calendário de 1996, exigidos IRPJ e CSLL (lucro real anual) no montante de R\$ 1.656.202,25, incluindo imposto, contribuição, multas de 75% e juros de mora calculados até 29/06/2001, em razão de contabilização e declaração de Compras em valor superior ao registrado no livro de Entradas, tendo sido apurada a diferença de R\$ 1.932.526,76 entre a escrituração fiscal e a contábil (fls. 6 a 141).

A empresa apresentou impugnação, em 09/08/2001 (fl. 143), alegando que a fiscalização confrontou o "valor de compras e o Somatório dos Códigos Fiscais de Operação - CFOP's 1.12 e 2.12 do Livro de registro de Entradas", mas deixou de considerar "a soma das BONIFICAÇÕES (CF0Ps 1.99 e 2.99), no montante de Compras no Exercício de 1.996, como também, não considerou os ajustes e estornos feitos nos Livros de Entrada, conforme documentação arquivada nos autos" (*sic*).

Acosta demonstrativos dos cálculos de cada depósito, por mês, com cópias de partes da escrituração fiscal, de partes de "extrato" correspondente ao razão contábil e de notas fiscais das bonificações (fls. 172 a 1059).

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/SPOI) por meio do Acórdão 16-10.765, de 22/09/2006 (fls. 1.087 e s.s.), decidiu a matéria considerando procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica/IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: MAJORAÇÃO DAS COMPRAS. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS/CMV. BONIFICAÇÕES. ESTORNOS. AJUSTES.

A contabilização e a declaração de Compras em valor superior ao registrado no livro de Entradas configura majoração indevida das Compras e, portanto, do CMV, visto que as mercadorias recebidas a título de bonificações não podem ser contabilizadas como se tivessem tido algum custo efetivo e que os estornos e os outros ajustes devem ser demonstrados, tanto na escrituração fiscal como na contábil, para justificar suas exclusões do valor tributável.

AUTO REFLEXO. CSLL.

0 voto referente ao IRPJ reflete-se na CSLL.

É o relatório do essencial a decidir.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A peça recursal repisa com algumas variações as argumentações iniciais, das quais transcrevo alguns excertos.

“A Recorrente buscou demonstrar a improcedência do lançamento pela apresentação de farta prova documental, cuja análise indica de forma suficientemente clara que a diferença de R\$ 1.932.526,76 entre compras registradas e compras declaradas é fruto da desconsideração, pelos agentes fiscais, das mercadorias recebidas pela empresa a título de bonificação, indicadas no livro de entrada pelos CFOPs nº 1.99 e 2.99.

Nesse sentido, as autoridades julgadoras de primeira instância mantiveram integralmente o Auto de Infração, por considerarem, grosso modo, que os valores representativos das bonificações recebidas pela empresa não poderiam ser lançados em conta de estoque, porquanto seu custo de aquisição - critério imposto para avaliação dos elementos do ativo circulante — equivaleria a zero.

A metodologia observada pela fiscalização para consolidar o lançamento foi imprópria, haja vista que eventual conclusão acerca da redução do lucro tributável no período deveria, necessariamente, ser precedida da análise dos valores representativos das bonificações que foram efetivamente baixados como custo no ano-calendário de 1996; e (ii) a contabilização das bonificações como custo de aquisição de mercadorias para revenda não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, uma vez que teve como contrapartida lançamento a crédito em conta de receita. Assim, a suposta redução do lucro tributável pelo aumento do custo de aquisição teve seus efeitos fiscais anulados pelo oferecimento à tributação das receitas decorrentes do recebimento de bonificações.”

Por pertinente, vejamos trechos do TVF:

“No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal (...) verificamos que a fiscalizada, na determinação dos custos das mercadorias vendidas, super avaliou o montante das compras com os valores lançados na contabilidade em comparação com os valores lançados no livro de registro de entradas, conforme tabela em anexo que passa a fazer parte integrante do presente termo. (...).

Em função da diferença acima apurada ficou alterado para maior o custo das mercadorias vendidas implicando em redução indevida do lucro líquido do exercício no mesmo montante. (...).

A diferença de R\$ 1.932.526,76 será adicionada ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real, conforme disposto no art. 249 do RIR/99, e será tributada de acordo com o disposto no art. 289 do mesmo Regulamento.”

A metodologia fiscal limitou-se, portanto, à mera valoração das compras

Documento assinado digitalmente em 21/12/2012 20-2de-21128/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 21/12/2012 por PLINIO RODRIGUES LIMA

MA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

resultado do exercício teria sido indevidamente reduzido, **sem, contudo, adotarem procedimento algum tendente à verificação da parcela de estoque superavaliado efetivamente computada na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 1996.**

É exatamente essa a falha no critério eleito pela fiscalização que inviabiliza a exigência de todo o valor constituído no presente Auto de Infração.

(...)

Não por outro motivo, a indicação de estoque superavaliado não permite, a princípio, que se conclua pela redução do lucro tributável no período. A bem da verdade, **essa redução só se verifica quando a venda da mercadoria for concretizada, momento em que o contribuinte procede a baixa de seu estoque, lançando, em contrapartida, o custo da mercadoria vendida a resultado.**

A redução do lucro tributável pelo aumento do custo de aquisição de mercadoria é compensado, na mesma proporção, pelo registro da parcela de bonificação em conta de receita.

Ou seja, as contas de resultado são afetadas por lançamentos a débito (custo de mercadoria vendida) e a crédito (receita de bonificação) de idêntico valor, sendo, portanto, **nulo** o efeito fiscal verificado.

Aliás, esclareça-se que os valores relativos às bonificações lançados como receitas foram efetivamente tributados pelo IRPJ e pela CSLL, na medida em que, de acordo com o que se verifica da Ficha 07 da DIRPJ, juntada as fls. 39 dos autos, as únicas exclusões verificadas no período para apuração do Lucro Real referem-se à diferença de correção monetária IPC/BNF, que em nada se relacionam com o caso em questão.”

Os autos do presente processo veio a julgamento nesta Corte Administrativa ocasião em que a Quinta Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello, analisando a impugnação e a vista dos documentos apresentados (cópia da conta "bonificações e amostras" do seu livro Razão relativas ao mês de março, que revelam o procedimento contábil adotado pela empresa), decidiu converter o julgamento em diligencia para que a autoridade lançadora traga aos autos o livro razão dos demais meses do ano calendário e se manifeste sobre a contabilização das bonificações e a interferência no resultado do exercício (Resolução 105-1.453, de 04/02/2009, às fls.1224).

Encontra-se às fls. 1.545 dos autos “Relatório de Encerramento de Diligencia Fiscal”, do qual, por pertinente ao deslinde da matéria, transcrevo suas conclusões:

Considerando a enormidade do Livro Razão dispensei a apresentação do todo solicitado na primeira intimação; bem como tendo em vista a falta dos lançamentos detalhados acima, por TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL — 2, abri novo prazo para a autuada apresentar:

“• Cópia do livro razão completo, todos os meses do ano em apreço, das contas com a classificação contábil:

115010002 - MERCADORIAS ADQUIRIDAS e 344020006-
BONIFICAÇÕES E AMOSTRAS GRATIS;

- Colocar A disposição todos os livros de entradas de mercadorias correspondentes ao ano acima reportado; ou seja, dos locais em que adentram mercadorias para revenda na empresa;
- Outras solicitações, se necessárias, serão requeridas no transcorrer do trabalho;

Toda e quaisquer dúvidas, informações ou esclarecimentos, devem ser prestadas/solicitadas sempre por escrito em papel timbrado da empresa ".

Resposta:

"3. Nossa solicitação com relação à conta 115010002 — Mercadorias Adquiridas, do grupo 115010000 — Mercadorias para Revenda, na qual temos movimento até o mês de junho/1996, prende-se ao aspecto do controle dos estoques. A partir do mês julho/1996, a empresa passou a utilizar a conta: 115010001 do mesmo grupo.

Encaminho em anexo o movimento anual de ambas para eventualmente, caso seja necessário alguma classe de informação quanto ao movimento de mercadorias na empresa.

4. Com relação a conta: 344020006 — Bonificações e Amostras Grátis, do grupo: 344020000 — Outras Receitas Operacionais, encaminho razão anual da mesma acompanhado de planilha na qual procedi a levantamento das contrapartidas a débito existentes na conta. Entendo que a planilha substitui os lançamentos contábeis e é explicativa.

5. Para complemento e confronto com o item acima, encaminho planilhas elaboradas pela empresa, mês a mês, nas quais podemos observar o montante (total) das mercadorias enviadas para estoque; o pagamento aos fornecedores e os totais apropriados de bonificações e amostras grátis. Acompanha movimento consolidado anual."

1. Por derradeiro dou ciência da tentativa de conciliar as planilhas. Baldados foram nossos esforços, pois na contabilidade da empresa ocorrem meses em que a contabilidade apresenta lançamentos não acusados pela empresa nas planilhas e vice versa em outros, isto pode ser observado do confronto entre os anexos.

2. Se me for permitido opinar no tocante a forma de apropriação das bonificações nos estoques, entendo, s.m.j, que a despeito dos lançamentos efetuados na conta outras receitas operacionais, ocorre na apropriação do estoque final mês a mês, com relação ao valor da mercadoria bonificada não às quantidades, distorção do item já que está gravado com valor indevido.

Assim colocado, considerando, ter atendido a solicitação do eminente Relator da Quinta Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes; por termo próprio abro prazo à empresa para conhecimento do que neste consta, fornecendo no ato cópia de inteiro teor deste relatório, reiterando que dentro do prazo estipulado, fica aberta à mesma a possibilidade de apresentar novas ponderações tão somente com relação ao exposto, se entender pertinente, sempre por escrito, para posterior prosseguimento.

É o que submeto à consideração superior.

Entendo, que a diligencia conforme proposta não foi atendida em seu inteiro teor. Fica claro que a principal lide discutida no presente processo diz respeito a diferença de valores da "Conta Compras", no montante de R\$ 1.932.526,76, registrado a maior na contabilidade (Livro Diário) em confronto com o Livro Registro de Entradas.

Documentado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 21/12/2012 por PLINIO RODRIGUES LI

Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 21/12/2012 por PLINIO RODRIGUES LI

MA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vê-se que a autoridade fiscal que procedeu a diligencia não cotejou os lançamentos contábeis (Livro Diário) com os lançamentos das bonificações descritas em planilhas elaboradas pela própria recorrente, deixando, desta maneira, de se manifestar sobre a contabilização das bonificações e a interferência no resultado do exercício, itens solicitados na Resolução 105-1.453.

Fato este reconhecido até pela recorrente conforme constata-se em suas razões alegadas após a diligencia.

A regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruíram a impugnação formalizada tempestivamente (arts. 14, 15 e 16, inc. III, do Decreto 70.235, de 1972), com alterações posteriores.

A impugnação apresentada em primeira instância administrativa sustenta que as bonificações, estornos e ajustes justificam as diferenças apuradas pela fiscalização. Colaciona provas de cada mês, por depósito, em planilhas e quadros na tentativa de provar que boa parte da diferença entre as compras registradas na escrituração fiscal e as contabilizadas e declaradas, para fins de apuração do CMV, prende-se ao tratamento contábil dado pela impugnante às bonificações.

O relatório e voto condutor de primeira instância após conceituar o termo “Bonificação” conclui que a base elementar de contabilização dos estoques é o seu custo efetivo.

Aduz, mais:

“que no caso de bonificação especificada em Nota Fiscal própria, sob o CFOP 1.99 ou 2.99, como é o caso em exame, que sempre representa parcela redutora do custo para o comprador, o registro contábil deve ser efetuado pelo custo efetivo das mercadorias adquiridas, ou seja, considerando como compra a mercadoria da Nota Fiscal de Venda e a da Nota Fiscal de Bonificação e rateando a bonificação obtida por todo o lote das mercadorias adquiridas, procedimento consentâneo com o princípio contábil do custo como base do valor, visto que esse custo é o que foi efetivamente despendido para adquirir o lote das mercadorias. E se a Nota Fiscal de Bonificação for isolada, ou seja, se não houver o lote, simplesmente não deve ser contabilizada (qual seria a contrapartida?), pois o seu custo é zero. Em resumo: tratar bonificações recebidas a custo zero como se houvesse um custo efetivo é um procedimento contábil inaceitável, que poderia, todavia, ser remediado por meio das respectivas adições por ocasião da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Não foi esse o procedimento adotado pela impugnante.”

Contudo, alega a ora recorrente que contabiliza os valores das bonificações a débito da conta “Estoque” o que aumenta o seu custo e, a crédito em conta de “Resultado” sendo, por conseguinte, tributada pelo IRPJ e CSLL, resultado que de fato tornaria nulo o efeito fiscal dos valores referentes as “bonificações”.

Insiste a recorrente:

“Não por outro motivo, a indicação de estoque superavaliado não permite, a princípio, que se conclua pela redução do lucro tributável no período. A bem da verdade, essa redução só se verifica quando a venda da mercadoria for concretizada, momento em que o contribuinte procede a baixa de seu estoque, lançando, em contrapartida, o custo da mercadoria vendida a resultado.”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 21/12/2012 por PLINIO RODRIGUES LIMA

MA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem, apesar da própria fiscalização reconhecer que as planilhas de contabilização elaboradas pela recorrente refletem as bonificações contabilizadas no respectivo Livro Diário não encontro nos autos o cotejo ou a confrontação relativas aos lançamentos efetuados mesmo que por amostragem. Melhor explicando, não foi realizada aferição dos lançamentos contábeis (nem mesma na diligencia determinada) em que a contribuinte alega a baixa do estoque lançando, em contrapartida, o custo da mercadoria vendida em conta de resultado, demonstrando por amostragem que tais lançamentos, não obstante possa ter havido impropriedade técnica na realização dos mesmos (lançamentos contábeis), o efeito fiscal foi nulo.

E mais, os artigos 923, 924 e 925 do RIR/1999 estabelecem que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados, salvo quando a lei atribua ao contribuinte a produção da prova daqueles:

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 legais (Decreto-Lei n 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 n 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º.)

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei n 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º.)

Finalizando, entendo que a fase litigiosa não se presta a exercícios de identificação de erros e acertos nos cálculos da auditoria fiscal e do julgamento de primeiro grau, mesmo assim, constato dos lançamentos contábeis apresentados, por amostragem, a veracidade da nulidade dos efeitos fiscais da conta “Bonificações”.

Por isso, dou provimento ao recurso para declarar insubsistente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator