



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

Processo n° 16095.720145/2015-43
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-002.643 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes PURATOS BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. ERRO SOBRE A COMPETÊNCIA E A MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O lançamento de ofício é nulo, quando houver erro sobre o período de apuração (critério temporal) e a matéria tributável (critério material).

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA CONTABILIZAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RECEITAS APURADAS COM BASE EM NOTAS FISCAIS.

O procedimento fiscal sobre omissão de receita, necessariamente, exige a intimação prévia do contribuinte, a fim de que esclareça os fatos lhe imputados, mediante documentação hábil e idônea.

REGIME DE COMPETÊNCIA. APURAÇÃO TRIMESTRAL. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

A eventual inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, identificada através de diligência instaurada durante o contencioso fiscal, não possibilita o saneamento do lançamento de ofício, modificando seu critério jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que dava parcial provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa. Ausente, justificadamente, o conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC), por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação administrativa, conforme se extrai da ementa do acórdão nº 11-57.164:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA CONTABILIZAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RECEITAS APURADAS COM BASE EM NOTAS FISCAIS.

Considera-se omissão de receitas o valor correspondente à diferença entre o montante das receitas apuradas com base nas NFe e o valor das receitas contabilizadas e declaradas em DIPJ.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Uma vez comprovada a ocorrência de inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, o montante do tributo postergado deve ser excluído do apurado no lançamento.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE O DECLARADO NA DIPJ E O CONFESSADO EM DCTF. NEGAÇÃO GERAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não é admitida no processo administrativo tributário federal a negação geral. A alegação deve estar acompanhada das razões que conduziram à mesma. Matéria não impugnada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE O DECLARADO NA DIPJ E O CONFESSADO EM DCTF. NEGAÇÃO GERAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não é admitida no processo administrativo tributário federal a negação geral. A alegação deve estar acompanhada das razões que conduziram à mesma. Matéria não impugnada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração às fls. 166 a 214, referentes ao ano-calendário 2011, com crédito tributário total de R\$ 28.640.669,52, assim distribuído:

| TRIBUTO | VALOR (R\$) |
|---------|---------------|
| IRPJ | 8.473.564,13 |
| CSLL* | 2.845.999,23 |
| CSLL | 149.360,98 |
| PIS | 14.005.187,88 |
| COFINS | 3.166.557,30 |

**Considerado reflexo pela autoridade fiscal*

2. Consoante consta dos autos de infração, a autoridade fiscal apurou as seguintes irregularidades: (i) omissão de receita sujeita ao IRPJ e à CSLL; (ii) insuficiência de declaração/recolhimento do PIS e da Cofins; e (iii) insuficiência de declaração/recolhimento do IRPJ e da CSLL.

3. No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (às fls. 157 a 165), parte integrante dos autos de infração, consta que:

3.1. o contribuinte entregou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) como optante pelo lucro real, bem assim entregou Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) apurando as contribuições pelo regime não-cumulativo;

3.2. foi determinada a receita tributável de IRPJ e de CSLL para o ano 2011 a partir das notas fiscais eletrônicas (Nfe) de saída, com a exclusão das remessas de mercadorias, dos cancelamentos e devoluções de vendas, dos descontos incondicionais concedidos e dos impostos incidentes sobre

vendas, IPI e ICMS por substituição tributária. Para o PIS e a Cofins foram excluídas, adicionalmente, exportações e vendas para Zona Franca de Manaus. O valor da receita bruta apurada com base na Nfe foi confrontado com o constante da escrituração contábil digital, tendo sido observados valores semelhantes;

PLANILHA 4 - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - IRPJ e CSLL

| MÊS | RECEITA BRUTA | IPI (-) | ICMS S.T. (-) | CANCEL (-) | IPI S/ CANCEL DEV (+) | S.T. S/CANCEL E DEV (+) | DEVOL VEND (-) | B.CALC IRPJ |
|--------------|-----------------------|-------------------|-------------------|----------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------|-----------------------|
| 01/2011 | 12.478.188,32 | 3,87 | 43.524,38 | 5.590.239,33 | 3,87 | 8.161,29 | 392.556,13 | 6.460.030,77 |
| 02/2011 | 9.904.157,41 | 48.450,63 | 47.252,67 | 457.155,86 | 4.009,19 | 1.125,07 | 121.769,74 | 9.234.662,77 |
| 03/2011 | 13.232.574,21 | 59.644,86 | 58.251,66 | 816.229,33 | 4.824,11 | 4.277,52 | 135.168,00 | 12.172.381,97 |
| 04/2011 | 13.997.770,41 | 72.042,17 | 77.532,51 | 758.039,48 | 7.971,32 | 2.231,41 | 1.297.678,89 | 11.802.680,29 |
| 05/2011 | 11.926.132,25 | 57.835,56 | 66.955,84 | 697.499,61 | 4.724,46 | 2.408,69 | 19.717,98 | 11.091.246,41 |
| 06/2011 | 13.885.128,00 | 88.560,62 | 85.914,04 | 1.068.776,84 | 8.203,33 | 17.957,81 | 35.841,47 | 12.742.256,17 |
| 07/2011 | 12.455.638,87 | 55.497,96 | 85.153,50 | 744.719,41 | 3.465,56 | 3.371,37 | 132.258,50 | 11.444.846,42 |
| 08/2011 | 16.740.704,06 | 81.681,91 | 99.780,32 | 918.254,94 | 6.947,93 | 5.920,58 | 296.282,07 | 15.355.593,31 |
| 09/2011 | 16.299.698,44 | 81.189,10 | 72.402,67 | 1.244.210,29 | 3.844,34 | 3.748,33 | 427.525,49 | 14.501.963,56 |
| 10/2011 | 18.012.473,24 | 77.182,03 | 83.358,79 | 1.317.528,75 | 8.148,64 | 2.348,42 | 166.546,83 | 16.380.353,90 |
| 11/2011 | 19.083.989,21 | 70.284,94 | 80.489,29 | 1.275.598,72 | 9.829,35 | 7.179,61 | 120.744,88 | 17.533.280,38 |
| 12/2011 | 12.128.602,98 | 53.042,05 | 62.930,22 | 678.956,34 | 4.615,40 | 671,71 | 103.616,00 | 11.235.345,48 |
| TOTAL | 170.224.437,40 | 705.415,72 | 873.515,85 | 15.567.207,90 | 67.647,69 | 59.401,79 | 3.250.705,98 | 149.954.641,43 |

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - PIS/COFINS

| MÊS | B.CALC IRPJ | EXPORT. (-) | ZONA FRANCA (-) | B. CALC. PIS/COFINS |
|--------------|-----------------------|----------------------|---------------------|-----------------------|
| 01/2011 | 6.460.030,77 | 1.281.512,88 | 126.864,75 | 5.051.653,14 |
| 02/2011 | 9.234.662,77 | 1.375.309,91 | 200.708,19 | 7.658.644,67 |
| 03/2011 | 12.172.381,97 | 2.148.546,48 | 202.671,12 | 9.821.164,37 |
| 04/2011 | 11.802.680,29 | 1.783.258,09 | 179.015,08 | 9.840.407,12 |
| 05/2011 | 11.091.246,41 | 1.570.716,42 | 241.654,26 | 9.278.875,73 |
| 06/2011 | 12.742.256,17 | 1.683.886,54 | 259.812,86 | 10.798.556,77 |
| 07/2011 | 11.444.846,42 | 1.605.666,43 | 301.734,55 | 9.537.445,44 |
| 08/2011 | 15.355.593,31 | 1.645.075,09 | 304.255,30 | 13.406.262,92 |
| 09/2011 | 14.501.963,56 | 1.664.354,67 | 312.765,14 | 12.524.843,75 |
| 10/2011 | 16.380.353,90 | 440.191,01 | 184.218,83 | 15.755.944,06 |
| 11/2011 | 17.533.280,38 | 1.843.734,60 | 340.620,15 | 15.348.925,63 |
| 12/2011 | 11.235.345,48 | 390.758,46 | 190.291,24 | 10.654.295,78 |
| TOTAL | 149.954.641,43 | 17.433.010,58 | 2.844.611,47 | 129.677.019,38 |

3.3. constatou-se divergência entre os valores das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL apuradas com base nas Nfe e os valores declarados em DIPJ, a qual foi lançada como omissão de receitas:

| | 1º TRIMESTRE | 2º TRIMESTRE | 3º TRIMESTRE | 4º TRIMESTRE |
|------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| RB (DIPJ) | 23.828.573,22 | 30.821.364,89 | 37.848.896,24 | 42.937.511,07 |
| Base de Cálculo- Nfe | 27.867.075,51 | 35.636.182,87 | 41.302.403,29 | 45.148.979,76 |
| Diferença BC IRPJ/CSLL | 4.038.502,29 | 4.814.817,98 | 3.453.507,05 | 2.211.468,69 |

3.4. constataram-se também diferenças entre os valores apurados de IRPJ e de CSLL na DIPJ e os declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), sendo lançada como insuficiência de declaração/recolhimento;

| INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO IRPJ | | | |
|----------------------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------|
| Período | Vi. IRPJ a Pagar (DIPJ) | Vi. IRPJ Declarado (DCTF) | Vi. Devido (DIPJ-DCTF) |
| 2º Trimestre | 169.959,73 | 7.646,93 | 162.312,80 |
| 3º Trimestre | 318.452,63 | 201.291,75 | 117.160,88 |
| Total | 488.412,36 | 208.938,68 | 279.473,68 |

| INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO CSLL | | | |
|----------------------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------|
| Período | Vi. CSLL a Pagar (DIPJ) | Vi. CSLL Declarado (DCTF) | Vi. Devido (DIPJ-DCTF) |
| 2º Trimestre | 63.345,50 | 38.038,52 | 25.306,98 |
| 3º Trimestre | 116.802,95 | 73.185,03 | 43.617,92 |
| Total | 180.148,45 | 111.223,55 | 68.924,90 |

3.5. Apuraram-se divergências de base de cálculo de PIS e Cofins nos meses de janeiro a novembro ao confrontar os montantes apurados com base nas Nfe e os declarados em Dacon. Confrontando a Cofins e o PIS calculados com bases nessas bases de cálculo e os confessados em DCTF, constataram-se diferenças que foram lançadas como insuficiência de declaração/recolhimento:

| MÊS | B. CALC. NFe PIS/COFINS | B. CALC. DAICON |
|---------|-------------------------|-----------------|
| 01/2011 | 5.051.653,14 | 0,00 |
| 02/2011 | 7.658.644,67 | 0,00 |
| 03/2011 | 9.821.164,37 | 0,00 |
| 04/2011 | 9.840.407,12 | 0,00 |
| 05/2011 | 9.278.875,73 | 0,00 |
| 06/2011 | 10.798.556,77 | 0,00 |
| 07/2011 | 9.537.445,44 | 0,00 |
| 08/2011 | 13.406.262,92 | 0,00 |
| 09/2011 | 12.524.843,75 | 0,00 |
| 10/2011 | 15.755.944,06 | 0,00 |
| 11/2011 | 15.348.925,63 | 0,00 |

| MÊS | B. CALC. PIS/COFINS | PIS CALCULADO | COFINS CALCULADA | PIS EM DCTF | COFINS EM DCTF | PIS DIFERENÇA | COFINS DIFERENÇA |
|---------|---------------------|---------------|------------------|-------------|----------------|---------------|------------------|
| 01/2011 | 5.051.653,14 | 83.352,28 | 383.925,64 | 19.693,22 | 90.248,92 | 63.759,06 | 293.676,72 |
| 02/2011 | 7.658.644,67 | 126.367,64 | 582.056,99 | 24.497,81 | 155.166,62 | 101.869,83 | 426.890,37 |
| 03/2011 | 9.821.164,37 | 162.049,21 | 746.408,49 | 66.536,86 | 306.468,92 | 95.512,35 | 439.939,57 |
| 04/2011 | 9.840.407,12 | 162.366,72 | 747.870,94 | 41.251,53 | 202.920,96 | 121.115,19 | 544.949,96 |
| 05/2011 | 9.278.875,73 | 153.101,45 | 705.194,56 | 25.843,31 | 118.987,55 | 127.258,14 | 586.207,01 |
| 06/2011 | 10.798.556,77 | 178.176,19 | 820.690,31 | 31.989,90 | 148.717,21 | 146.186,29 | 671.973,10 |
| 07/2011 | 9.537.445,44 | 157.367,85 | 724.845,85 | 44.869,84 | 193.655,26 | 112.498,01 | 631.190,59 |
| 08/2011 | 13.406.262,92 | 221.203,34 | 1.018.875,98 | 89.940,18 | 414.262,64 | 131.263,16 | 604.613,34 |
| 09/2011 | 12.524.843,75 | 206.659,92 | 951.888,13 | 0,00 | 224.045,22 | 206.659,92 | 727.842,91 |
| 10/2011 | 15.755.944,06 | 259.973,06 | 1.197.451,75 | 82.789,52 | 381.333,55 | 177.183,56 | 816.118,20 |
| 11/2011 | 15.348.925,63 | 253.257,27 | 1.166.518,35 | 82.381,68 | 379.454,99 | 170.875,59 | 787.063,36 |

4. Cientificado dos lançamentos por via postal em 12/12/2015, conforme cópia do Aviso de Recebimento (AR) à fl. 217, em 12/01/2016 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 222 a 236, instruída com os documentos às fls. 237 a 26112, onde argumentou, em síntese, o que segue:

4.1. no seu sistema gerencial as receitas oriundas da venda de seus produtos são reconhecidas e contabilizadas em quatro contas, a saber:

| Código SAP | Descrição |
|------------|---|
| 31110000 | Vendas - Terceiras partes |
| 31120000 | Trasnportes refaturados para Terceira P |
| 33110000 | Vendas Intercompany |
| 33120000 | Trasnportes refaturados para Intercompa |

4.2. as receitas são registradas nessas contas diminuídas dos impostos não cumulativos (ICMS-st e IPI), bem como das devoluções de vendas canceladas. No caso de vendas em que há destaque de frete, os respectivos valores são contabilizados nas contas 3112 e 3312 acima indicadas. Assim, para verificar a totalidade de receitas necessita-se somar as quatro rubricas referidas. No ano 2011, juntas elas perfizeram o montante de R\$ 149.924.606,64, que ao se comparar com o valor apurado pela fiscalização, qual seja, R\$ 149.954.641,43, chega-se a uma diferença de apenas R\$ 30.035,00, bem diferente dos R\$ 14.518.295,00 constantes do lançamento;

4.3. em análise da DIPJ, verifica-se que os valores de receitas informados na Linha 03 da Ficha 06A, em cada trimestre, quando somados perfazem um total de R\$ 135.436.345,42, que é exatamente o valor constante da conta 31110000 (Vendas – Terceiras partes). Portanto, resta entender onde foram informados os valores das contas 31120000, 33110000 e 33120000;

4.4. em realidade, houve um equívoco na forma em que esses valores foram informados, pois foram inseridos na DIPJ em sua Ficha 04A (apuração do custo de mercadoria vendida) como redutores do custo da mercadoria vendida. Ao reduzir o custo, tais valores produziram o mesmo efeito que seria sentido se corretamente declarados na Ficha 06A. Assim, o que houve foi um mero erro de preenchimento da declaração, estando os valores informados na DIPJ condizentes com sua contabilidade;

4.5. conclui-se que há apenas uma diferença irrisória de cerca de R\$ 30.000,00 entre as receitas apuradas pela fiscalização e as calculadas pelo contribuinte, tendo havido apenas erro de preenchimento da DIPJ;

4.6. relativamente ao PIS e à Cofins, a autoridade fiscal realizou os cálculos das contribuições sujeitas ao regime não-cumulativo de forma cumulativa, vez que não considerou o creditamento de insumos a que o contribuinte fazia jus nos termos das Leis nºs

10.637, de 1001, e 10.833, de 2002, ainda que o Dacon transmitido não tenha trazido informações quanto aos créditos. O fato de ter sido ignorada a norma que rege o cálculo desses tributos, fazendo a apuração de forma simplista, implica na nulidade dos lançamentos. A autoridade fiscal tinha acesso ao Sped contábil do contribuinte e, portanto, poderia ter procedido ao lançamento correto. Em momento algum o contribuinte foi intimado sobre a extensão da fiscalização para o PIS e a Cofins, e em nenhum momento foi intimado a se manifestar para apresentar esclarecimento que poderiam ter elidido tais lançamentos. Junta Dacons devidamente retificados, comprovando que os valores declarados, pagos e constantes das DCTFs são os mesmos. Ressalta que entregou originariamente em branco seus Dacons por estar passando por mudanças em seus sistemas, mas não pode ser penalizada por tal motivo, devendo ser respeitada a correta apuração dos tributos. O direito creditório existente não pode ser afastado em virtude de erro no preenchimento dos demonstrativos;

4.8. ante o exposto não há crédito tributário a ser constituído e, por conseguinte, não há que se falar em qualquer tipo de penalidade.

4.9. requer o provimento da impugnação, o deferimento de perícia para análise dos documentos apresentados, a juntada de DVD-ROM contendo os arquivos eletrônicos informados na impugnação, protesta pela juntada de quaisquer documentos complementares e produção de provas para auxiliar o julgamento.

5. Posteriormente, em 05/02/2016, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto –SP para apreciação da impugnação, com pronunciamento pela sua tempestividade (fls. 26115 e 26126). Entretanto, tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 2013, em 17/03/2016 os autos foram remetidos a esta DRJ/Recife para proceder ao julgamento da lide (fl. 26130).

6. Em decorrência da análise dos lançamentos e das razões de defesa do contribuinte, foram feitas as considerações abaixo por este julgador no Despacho nº 3.845 (fls. 26.131 a 26.137), de 04/05/2016, que converteu o julgamento em diligência:

"7. A partir da denominada (pelo contribuinte) "planilha de apuração preparada para o preenchimento da DIPJ 2012", apresentada às fls. 22789 a 22792, comparada com a DIPJ 2012 às fls. 55 a 153, elaborei o demonstrativo abaixo, com base no qual, é possível fazer as seguintes considerações:

| | PLANILHA | | | | DIPJ | PLANILHA | | | | DIPJ |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|
| | jan | fev | mar | 1º trim | 1º trim | abr | mai | jun | 2º trim | 2º trim |
| A) Rec de Venda terç parte 311110000 | 5.332.604,75 | 8.177.786,05 | 10.318.182,42 | 23.828.573,22 | 23.828.573,22 | 10.124.985,30 | 9.416.066,71 | 11.280.312,98 | 30.821.364,99 | 30.821.364,99 |
| B) Rec. Deduzidas do CPV | | | | 4.430.852,55 | | | | | 3.974.747,73 | |
| Transp refat terceira 31120000 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | |
| Venda intercompany 33110000 | 1.154.739,53 | 1.312.057,76 | 1.964.055,26 | 4.430.852,55 | | 1.430.663,46 | 1.351.766,63 | 1.192.317,62 | 3.974.747,73 | |
| Transp refat intercompany 33120000 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | |
| C) Rec total considerada na DIPJ (A+B) | 10.918.196,13 | 9.489.843,11 | 12.282.237,68 | 28.259.425,77 | | 15.556.396,49 | 10.767.833,36 | 12.472.630,50 | 34.796.112,62 | |
| D) CPV | 2.511.165,75 | 3.534.912,02 | 3.924.615,91 | 9.970.693,68 | 9.970.693,68 | 4.021.409,47 | 3.982.893,75 | 4.514.985,84 | 12.520.289,06 | 12.520.289,06 |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | PLANILHA | | | | DIPJ | PLANILHA | | | | DIPJ |
| | jul | ago | set | 3º trim | 3º trim | out | nov | dez | 4º trim | 4º trim |
| A) Rec de Venda terç parte 311110000 | 10.077.867,05 | 14.032.888,48 | 13.731.140,71 | 37.841.896,24 | 37.841.896,24 | 16.046.599,80 | 15.892.610,04 | 11.004.501,23 | 42.937.511,07 | 42.937.511,07 |
| B) Rec. Deduzidas do CPV | | | | 3.709.123,83 | | | | | 2.573.537,11 | |
| Transp refat terceira 31120000 | 22.272,29 | 11.069,48 | 47.820,16 | 81.161,93 | | 28.046,55 | 49.484,94 | 12.081,78 | 89.613,07 | |
| Venda intercompany 33110000 | 1.147.959,65 | 1.397.347,21 | 823.044,30 | 3.370.351,16 | | 420.494,69 | 1.470.282,03 | 234.366,83 | 2.125.143,57 | |
| Transp refat intercompany 33120000 | 98.397,58 | 110.832,36 | 41.380,60 | 257.610,74 | | 13.886,81 | 108.601,97 | 36.291,69 | 178.780,47 | |
| C) Rec total considerada na DIPJ (A+B) | 11.346.406,57 | 15.552.157,73 | 14.659.385,77 | 41.358.020,07 | | 16.501.027,63 | 17.520.970,00 | 11.287.041,53 | 45.311.048,18 | |
| D) CPV | 4.167.493,38 | 6.085.670,10 | 5.381.874,61 | 15.642.038,79 | 15.642.038,79 | 6.831.900,75 | 6.753.888,56 | 5.556.835,48 | 19.146.624,79 | 19.146.624,79 |
| SOMA DE TODAS AS RECEITAS (A+B) NO ANO | | | | | | | | | 149.924.606,64 | |

7.1 em se confirmando que as receitas oriundas de vendas de seus produtos eram escrituradas em quatro contas, quais sejam, 31110000 (vendas –terceiras partes), 31120000 (transportes refaturados para terceiros), 33110000 (vendas intercompany) e 33120000 (transportes refaturados para intercompany), conforme alegado pelo contribuinte, e que a planilha antes referida corresponde à escrituração, restaria demonstrado que foi tributada no ano 2011 na DIPJ a receita total de R\$ 149.924.606,64, muito próxima do valor apurado pela autoridade fiscal com base nas notas fiscais eletrônicas. Isto porque se confirmaria o registro das receitas lançadas nas rubricas 3112000, 3311000 e 3312000 como redutoras do custo dos produtos vendidos na DIPJ;

7.3. em que pese o preenchimento da declaração na forma como efetuado ser equivocado, o fato de considerar receitas como conta redutora do custo dos produtos vendidos gera no ano o mesmo resultado tributável de IRPJ e de CSLL que seria alcançado com o registro correto das receitas na Ficha 06.

8. Contudo, diante da ausência de informações nos autos quanto às Nfe consideradas nos lançamentos e dos respectivos arquivos digitais de levantamento e apuração elaborados pela autoridade fiscal, bem assim dos registros contábeis do contribuinte (também em arquivo digital), tal verificação se torna impossível de ser feita por este julgador.

9. Outra questão a ser observada é o fato de que a autoridade fiscal lançou Cofins e PIS pelo regime não-cumulativo sem qualquer dedução relativa aos créditos previstos na legislação respectiva.

10. Uma vez que o contribuinte não foi intimado a demonstrar e comprovar a existência de créditos passíveis de dedução, há que se considerar que a autoridade se baseou exclusivamente no fato dos Dacons estarem zerados para os meses de janeiro a novembro de 2011.

11. Entendo que ao apurar a receita tributável a partir das Notas Fiscais Eletrônicas (Nfe) do Sistema Público de Escrituração

Digital (SPED), a autoridade poderia, ou melhor, a meu ver deveria ter intimado o contribuinte a apresentar os créditos porventura existentes a que fazia jus, em respeito ao regime não-cumulativo.

12. Em anexo à impugnação o contribuinte apresentou Dacons retificadores, porém não é possível a este julgador verificar se as informações correspondem à realidade contábil do contribuinte.

13. Por fim, é devido considerar que os autos de infração de Cofins e de PIS foram indevidamente formalizados no mesmo processo dos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL. Consoante o disposto no art. 1º, I, alíneas "a" e "b" da Portaria RFB nº 666, de 2008, os autos de infração de PIS e Cofins somente acompanham o auto de IRPJ quando forem reflexos (decorrentes) deste, o que não é o caso. Não sendo decorrentes, deve ser formalizado um processo específico para os autos de PIS e Cofins.

13.1. Tal metodologia de formalização de processo foi mantida para o caso em interesse na Portaria RFB nº 354, de 2016, em seu art. 2º, I, alíneas "b" e "e".

7. No referido despacho foram solicitadas à autoridade fiscal autuante as providências abaixo listadas. Além disso, foi determinada a ciência do resultado da diligência ao contribuinte, sendo assegurado prazo de trinta dias para manifestação:

7.1. verificar se as receitas decorrentes das notas fiscais eletrônicas levantadas pela autoridade fiscal foram escrituradas nas contas 31110000 (vendas –terceiras partes), 31120000 (transportes refaturados para terceiros), 33110000 (vendas intercompany) e 33120000 (transportes refaturados para intercompany), conforme alegado pelo contribuinte; e, por conseguinte, se efetivamente os montantes relativos às três últimas contas de receita foram considerados na DIPJ como valores redutores do custo de produtos vendidos. Após, refazer os cálculos do IRPJ e da CSLL com base nas constatações feitas;

7.2. confirmar os valores dos créditos apontados pelo contribuinte nos Dacons retificadores e, após, refazer os cálculos das contribuições que deixaram de ser confessadas em DCTF;

7.3. apartar os autos de infração de PIS e Cofins para processo específico, que deverá ser instruído com os mesmos demais documentos de instrução do processo de IRPJ, inclusive o presente despacho de diligência;

7.4. elaborar dois relatórios conclusivos, separadamente para IRPJ/CSLL e para PIS/Cofins, com as devidas planilhas de apuração conforme o caso. Cada relatório deverá integrar o processo respectivo.

8. Em razão da diligência foram anexados os documentos às fls. 26.141 a 26.326. O relatório da diligência, intitulado "Despacho de Conclusão de Diligência", foi juntado às fls. 26.145 a 26.152, e devidamente cientificado ao contribuinte via caixa postal eletrônica em 25/04/2017 conforme documentos às fls. 26.341 a 26.344, o qual não contestou o as considerações feita pela autoridade fiscal. Além disso, em cumprimento à determinação desta DRJ/REC, os autos foram apartados para transferir os lançamentos de PIS e Cofins, bem assim a documentação correspondente, para o processo nº 16095.720089/2017-17.

9. Devido ao apartamento dos autos, estão resumidas a seguir apenas as considerações da autoridade fiscal relativas à parte da diligência concernente aos lançamentos de IRPJ e da CSLL, que permanecem sendo objeto do presente processo:

9.1. As contas 31110000 (Vendas - Terceiras Partes); 31120000 (Transportes Refaturados para Terceiras Partes), 33110000 (Vendas Intercompany) e 33120000 (Transportes Refaturados para Intercompany) não foram localizadas na escrituração contábil, mas com base nesta mesma escrituração pôde-se concluir que:

9.1.1. Os valores das receitas estão distribuídos nas contas: (i) 31010101 (Receita Bruta da Venda de Produtos), aí englobados os valores apurados com vendas - terceiras partes e vendas intercompany; (ii) 31010102 (Receita de Faturamento com Transportes), que engloba valores decorrentes de transportes refaturados para terceiras partes e transportes refaturados para intercompany;

9.1.2. O faturamento apurado pela empresa abrange: (i) vendas - terceiras parte;

(ii) vendas intercompany; (iii) transportes refaturados para terceiras partes; e (iv) transportes refaturados para intercompany;

9.2. A empresa erroneamente utilizou os valores apurados com transportes refaturados para terceiras partes e intercompany, e com vendas intercompany como redutores do Custo dos Produtos vendidos (CPV), e não como faturamento normal. Este procedimento não acarretou alteração nos valores do IRPJ e da CSLL, porém ocasionaram uma falsa constatação de omissão de receitas. Assim, restou comprovado que o contribuinte considerou um receita bruta total de R\$ 149.924.606,64, havendo uma divergência de R\$ 30.034,79 conforme abaixo:

| CONTA | DESCRIÇÃO | 1ºTRIM | 2ºTRIM | 3ºTRIM | 4ºTRIM | TOTAIS |
|----------|--|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| 31010101 | (1) RECEITA BRUTA DE VENDA DE PRODUTOS = (2+3) | 28.259.425,77 | 34.796.112,62 | 41.219.247,40 | 46.071.371,44 | |
| | (2) TERCEIRA PARTE | 23.828.573,22 | 30.821.364,89 | 37.848.896,24 | 42.937.511,07 | 135.436.345,42 |
| | (3) INTERCOMPANY | 4.430.852,55 | 3.974.747,73 | 3.370.351,16 | 2.125.143,57 | 13.901.095,01 |
| 31010102 | (4) RECEITA DE FATURAMENTO TRANSPORTE = (5+6) | 0,00 | 0,00 | 338.772,67 | 248.393,54 | 587.166,21 |
| | (5) TRANSPORTES REFAT. TERCEIRA PARTE | 0,00 | 0,00 | 81.161,03 | 89.613,07 | |
| | (6) TRANSP. REFAT. INTERCOMPANY | 0,00 | 0,00 | 257.610,74 | 156.780,47 | |
| | RECEITA DEDUZIDA DO CUSTO PROD. VEND = (3+4) | 4.430.852,55 | 3.974.747,73 | 3.709.123,83 | 2.373.537,11 | 14.488.261,22 |
| | RECEITA UTILIZADA NA DIPJ Nº0001322201 DE 29/06/2012 | 23.828.573,22 | 30.821.364,89 | 37.848.896,24 | 42.937.511,07 | 135.436.345,42 |

Conforme observado no quadro acima:

| | |
|---|---------------------------|
| - Receita bruta considerada na DIPJ = | R\$ 135.436.345,42 |
| - Receita bruta utilizada como redutora do custo: | |
| - VENDAS INTERCOMPANY = | R\$ 13.901.095,01 |
| - RECEITA DE FATURAMENTO DE TRANSPORTES: | R\$ 587.166,21 |
| TOTAL DO FATURAMENTO CONSIDERADO: | R\$ 149.924.606,64 |

| | |
|--------------------------------------|----------------------|
| - Receita Bruta apurada em Nfe: | R\$ 149.954.641,43 |
| - Receita Bruta Considerada em DIPJ: | R\$ 149.924.606,64 |
| - TOTAL DA DIVERGÊNCIA | R\$ 30.034,79 |

9.3. Acontece que o contribuinte informou valores superiores aos extraídos das NFe para os 1º, 3º e 4º trimestres, e inferior para o 2º trimestre. A soma dessas divergências totaliza R\$ 30.034,79. Devido cobrar a diferença apurada de R\$ 30.034,79 no 2º trimestre, mês em que houve omissão de receitas (DIPJ < NFe):

| TRIM | DIPJ | TERC PARTE | INTERCOMPANY | TRANSPORTES | TOTAL CONTAB. | NFE |
|--------|-----------------------|-----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1ºTRIM | 23.828.573,22 | 23.828.573,22 | 4.430.852,55 | 0,00 | 28.259.425,77 | 27.867.075,51 |
| 2ºTRIM | 30.821.364,89 | 30.821.364,89 | 3.974.747,73 | 0,00 | 34.796.112,62 | 35.836.182,87 |
| 3ºTRIM | 37.848.896,24 | 37.848.896,24 | 3.370.351,16 | 338.772,67 | 41.558.020,07 | 41.302.403,29 |
| 4ºTRIM | 42.937.511,07 | 42.937.511,07 | 2.125.143,57 | 248.393,54 | 45.311.048,18 | 45.148.979,76 |
| | 135.436.345,42 | 135.436.345,42 | 13.901.095,01 | 587.166,21 | 149.924.606,64 | 149.954.641,43 |

| TRIM. | CONSIDERADO | NFE | DIFERENÇA |
|--------------|-----------------------|-----------------------|------------------|
| 1ºTRIM | 28.259.425,77 | 27.867.075,51 | -392.350,26 |
| 2ºTRIM | 34.796.112,62 | 35.836.182,87 | 840.070,25 |
| 3ºTRIM | 41.558.020,07 | 41.302.403,29 | -255.616,78 |
| 4ºTRIM | 45.311.048,18 | 45.148.979,76 | -162.068,42 |
| TOTAL | 149.924.606,64 | 149.954.641,43 | 30.034,79 |

9.4. Vale destacar que os lançamentos referentes à insuficiência e declaração/recolhimentos permanecem inalterados.

10. Em 13/06/2017 os autos retornaram a esta DRJ/REC para dar prosseguimento ao julgamento (fl. 26.350).

A contribuinte interpôs tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os argumentos da impugnação administrativa e concluindo que o resultado da diligência inviabiliza a exigência do crédito tributário remanescente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, considerando o valor exonerado pelo acórdão recorrido, efetivou a remessa necessária do recurso de ofício para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

De acordo com artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de setembro de 2017, "*O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00*", sendo assim, existindo esse requisito de admissibilidade e conhecimento do Recurso de Ofício. Frise-se que o Recurso de Ofício se limita à exoneração do crédito tributário, reduzido após diligência, resultando no seguinte demonstrativo:

| IRPJ | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|----------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | | 840.070,25 | | 0,00 | | 0,00 | |
| IR 15% | 0,00 | | 126.010,54 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (+) Adicional (**) | 0,00 | | 84.007,03 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Total Apurado | 0,00 | | 210.017,57 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (-) Imposto Postergado | 0,00 | | 84.193,83 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Mantido por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 125.823,74 | 162.312,89 | 0,00 | 117.160,88 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Mantido Total | 0,00 | | 288.136,54 | | 117.160,88 | | 0,00 | |

(*) A parcela do imposto mantido referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva, vez que não impugnada.

(**) O redutor de R\$ 60.000,00 no cálculo do Adicional já foi utilizado no cálculo da DIPJ, razão pela qual não foi deduzido aqui.

| CSLL | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|-------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | | 840.070,25 | | 0,00 | | 0,00 | |
| CSLL 9% | 0,00 | | 75.606,32 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (-) CSLL Postergada | 0,00 | | 30.309,77 | | 0,00 | | 0,00 | |
| CSLL Mantida por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 45.296,55 | 25.306,98 | 0,00 | 43.617,92 | 0,00 | 0,00 |
| CSLL Mantida Total | 0,00 | | 70.603,53 | | 43.617,92 | | 0,00 | |

(*) A parcela da CSLL mantida referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva, vez que não impugnada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento opinou pela parcial procedência do lançamento de ofício, conforme o acórdão recorrido, *in litteris*:

12. *A impugnação é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecida.*

13. *De início é devido esclarecer que os lançamentos relativos ao PIS e à Cofins foram transferidos para o processo nº 16095.720089/2017-17, haja vista o disposto no art. 1º, I, alíneas "a" e "b" da Portaria RFB nº 666, de 2008, que determina que os autos de infração de PIS e Cofins somente acompanham o auto de IRPJ quando forem reflexos (decorrentes) deste; o que não é o caso. Em função disto, as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte relativas a tais tributos serão apreciadas no referido processo.*

14. *Quanto aos lançamentos de IRPJ e de CSLL, que permaneceram no presente processo, estes decorreram das infrações abaixo indicadas conforme consta dos autos de infração e do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:*

14.1. *Omissão de receitas - foi apurada diferença entre a receita tributável determinada a partir das NFe e aquela informada na DIPJ. Esta matéria foi expressamente impugnada, tendo sido objeto de investigação mais aprofundada em diligência;*

14.2. *Insuficiência de declaração/recolhimento - foi apurada diferença entre o montante de tributo apurado na DIPJ e aquele declarado em DCTF. Tal matéria não foi expressamente impugnada, havendo ao final da impugnação apenas uma menção genérica de não haver crédito tributário a ser constituído:*

II.D) DA INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO.

38. *Provado que não há qualquer crédito tributário a ser constituído, não há que se falar em qualquer tipo de penalidade quanto ao não pagamento.*

15. *É devido ressaltar que a apresentação das razões de discordância um dos requisitos da impugnação (art. 16, III do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação da Lei nº 8.748, de 1993), não sendo admitida no processo administrativo tributário federal a negação geral. Em vista disso, há que se considerar que a segunda infração, insuficiência de declaração/recolhimento, é matéria não contestada e, por conseguinte não impugnada nos termos do art. 17 do referido decreto, com redação da Lei nº 9.532, de 1997. Cabe à unidade preparadora providenciar a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada segundo o disposto no art. 21, §1º do mencionado decreto, com redação da Lei nº 8.748, de 1993:*

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 21. (...)

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

16. Quanto à primeira infração, relativa à omissão de receitas apurada em decorrência de verificação de diferença entre a

receita tributável determinada com base nas NFe e aquela informada na DIPJ, o contribuinte argumentou que informou equivocadamente na DIPJ os valores referentes às receitas com transportes refaturados para terceiras partes e intercompany, e com vendas intercompany como redutores do CPV, mas que tal procedimento não ocasionou redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

17. Segundo ele, somando-se o valor das vendas para terceiras partes, corretamente declarado como receita bruta na DIPJ, com as receitas declaradas como redutoras do CPV, a receita bruta total tributada foi de R\$ 149.924.606,64, havendo uma divergência anual em relação às receitas apuradas com base nas NFe (R\$ 149.954.641,43) de apenas R\$ 30.034,79 e não de R\$ 14.518.295,00 conforme considerado nos lançamentos. Além disso, indicou em quais contas contábeis tais valores estavam registrados: 31110000 (Vendas - 11 Terceiras Partes); 31120000 (Transportes Refaturados para Terceiras Partes), 33110000 (Vendas Intercompany) e 33120000 (Transportes Refaturados para Intercompany).

18. Em se confirmando o alegado pelo contribuinte, restaria demonstrado que foi tributada no ano 2011 na DIPJ a receita total de R\$ 149.924.606,64, já que o preenchimento da declaração na forma como efetuado (considerar receitas como conta redutora do CPV), apesar de incorreto, gera no ano o mesmo resultado tributável de IRPJ e de CSLL que seria alcançado com o registro correto das receitas na Ficha 06.

19. Todavia, diante da ausência de informações nos autos quanto às Nfe consideradas nos lançamentos e dos respectivos arquivos digitais de levantamento e apuração elaborados pela autoridade fiscal, bem assim dos registros contábeis do contribuinte (também em arquivo digital), tal verificação se tornou impossível de ser feita por este julgador, razão pela qual os autos foram baixados em diligência.

20. A autoridade fiscal que realizou a diligência não encontrou as contas contábeis mencionadas, mas informou que os valores das receitas de vendas de produtos a terceiras partes e intercompany estavam registrados na conta 31010101 (Receita Bruta a Venda de Produtos) e que os valores das receitas de transportes refaturados para terceiras partes e para intercompany estavam contabilizados na conta 31010102. Além disso, confirmou que as receitas de vendas a intercompany e de transportes refaturados foram declaradas como redutoras do CPV, bem assim que tal procedimento não acarretou alteração nos valores do IRPJ e da CSLL. Reconheceu, pois, que o contribuinte tributou uma receita bruta de R\$ 149.924.606,64, havendo uma divergência no ano de apenas R\$ 30.034,79 conforme alegado pelo contribuinte, e devidamente demonstrado na planilha e cálculos abaixo:

| CONTA | DESCRIÇÃO | 1ºTRIM | 2ºTRIM | 3ºTRIM | 4ºTRIM | TOTAIS |
|--|--|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| 31010101 | (1) RECEITA BRUTA DE VENDA DE PRODUTOS = (2+3) | 28.259.425,77 | 34.796.112,62 | 41.219.247,40 | 45.071.371,44 | |
| | (2) TERCEIRA PARTE | 23.828.573,22 | 30.821.364,89 | 37.848.896,24 | 42.937.511,07 | 135.436.345,42 |
| | (3) INTERCOMPANY | 4.430.852,55 | 3.974.747,73 | 3.370.351,16 | 2.125.143,57 | 13.901.095,01 |
| 31010102 | (4) RECEITA DE FATURAMENTO TRANSPORTE = (5+6) | 0,00 | 0,00 | 338.772,67 | 248.309,54 | 587.166,21 |
| | (5) TRANSPORTES REFAT. TERCEIRA PARTE | 0,00 | 0,00 | 81.191,03 | 89.613,07 | |
| | (6) TRANSP. REFAT. INTERCOMPANY | 0,00 | 0,00 | 257.610,74 | 158.796,47 | |
| RECEITA DEDUZIDA DO CUSTO PROD. VEND = (3+4) | | 4.430.852,55 | 3.974.747,73 | 3.708.123,83 | 2.373.537,11 | 14.488.261,22 |
| RECEITA UTILIZADA NA DIPJ Nº0001322201 DE 29/09/2012 | | 23.828.573,22 | 30.821.364,89 | 37.848.896,24 | 42.937.511,07 | 135.436.345,42 |

Conforme observado no quadro acima:

| | |
|---|--------------------|
| - Receita bruta considerada na DIPJ = | R\$ 135.436.345,42 |
| - Receita bruta utilizada como redutora do custo: | |
| - VENDAS INTERCOMPANY = | R\$ 13.901.095,01 |
| - RECEITA DE FATURAMENTO DE TRANSPORTES: | R\$ 587.166,21 |
| TOTAL DO FATURAMENTO CONSIDERADO: | R\$ 149.924.606,64 |
| | |
| - Receita Bruta apurada em NFe: | R\$ 149.954.641,43 |
| - Receita Bruta Considerada em DIPJ: | R\$ 149.924.606,64 |
| - TOTAL DA DIVERGÊNCIA | R\$ 30.034,79 |

21. Acontece que o contribuinte apurou lucro real trimestral, sendo necessário calcular o montante da receita omitida trimestralmente e não simplesmente considerar somente a diferença anual de R\$ 30.034,79, conforme sugeriu a autoridade fiscal como valor a ser mantido a título de omissão de receitas. Não se pode apurar a omissão anual e após atribuir tal omissão a um trimestre específico.

22. Consoante planilhas abaixo, extraídas do relatório da diligência, o contribuinte informou na DIPJ valores superiores aos extraídos das NFe para os 1º, 3º e 4º trimestres, e inferior para o 2º trimestre. Ou seja, apenas no 2º trimestre o contribuinte deixou de submeter receitas à tributação (omitiu), e para os demais trimestres, tributou montante superior ao apurado com base nas NFe. Por óbvio, a soma das divergências trimestrais totaliza R\$ 30.034,79, que corresponde à diferença anual antes mencionada.

| TRIM | DIPJ | TERC PARTE | INTERCOMPANY | TRANSPORTES | TOTAL CONTAB. | NFE |
|--------|----------------|----------------|---------------|-------------|----------------|----------------|
| 1ºTRIM | 23.828.573,22 | 23.828.573,22 | 4.430.852,56 | 0,00 | 28.259.425,77 | 27.867.075,51 |
| 2ºTRIM | 30.821.364,89 | 30.821.364,89 | 3.974.747,73 | 0,00 | 34.796.112,62 | 35.636.182,87 |
| 3ºTRIM | 37.848.896,24 | 37.848.896,24 | 3.370.351,16 | 338.772,67 | 41.558.020,07 | 41.302.403,29 |
| 4ºTRIM | 42.937.511,07 | 42.937.511,07 | 2.125.143,57 | 248.309,54 | 45.311.048,18 | 45.148.979,70 |
| | 135.436.345,42 | 135.436.345,42 | 13.901.095,01 | 587.166,21 | 149.924.606,64 | 149.954.641,43 |

| TRIM. | CONSIDERADO | NFE | DIFERENÇA |
|--------|----------------|----------------|-------------|
| 1ºTRIM | 28.259.425,77 | 27.867.075,51 | -392.350,26 |
| 2ºTRIM | 34.796.112,62 | 35.636.182,87 | 840.070,25 |
| 3ºTRIM | 41.558.020,07 | 41.302.403,29 | -255.616,78 |
| 4ºTRIM | 45.311.048,18 | 45.148.979,70 | -162.068,42 |
| TOTAL | 149.924.606,64 | 149.954.641,43 | 30.034,79 |

23. A princípio caberia manter integralmente os tributos incidentes sobre a omissão de R\$ 840.070,25 apurada para o 2º trimestre. Por outro lado, não se pode desconsiderar o fato de que, ao tributar mais receitas no 3º e 4º trimestres, podemos estar diante de uma postergação, com pagamento em atraso de parte do tributo devido. Além disso, em relação ao 1º trimestre, a tributação de mais receita do que seria devida ensejaria

considerar que o contribuinte antecipou parte dos tributos devidos do 2º trimestre.

24. Todavia, para que tais situações (postergação e antecipação) possam ter ocorrido, é necessário que as receitas declaradas a maior nos 1º, 3º e 4º trimestres correspondam às notas fiscais que deixaram de ser declaradas no 2º trimestre, ou seja, que tenha havido um erro quanto ao período de apropriação (inobservância do regime de competência).

25. Tal constatação poderia ser feita a partir da identificação das NFe consideradas pela autoridade fiscal nos lançamentos e a visualização dos seus registros na escrituração do contribuinte. Contudo os registros contábeis e as notas fiscais levantadas pela autoridade fiscal (ou, ao menos, os seus números) não foram juntados aos autos, inviabilizando tal medida.

26. Não obstante isso, é devido atentar para o fato de que no despacho de diligência foi determinado no parágrafo 14.1 que a autoridade fiscal verificasse se as receitas decorrentes das NFe levantadas por ela estavam escrituradas nas contas mencionadas pelo contribuinte. Em que pese não ter encontrado as contas, a autoridade fiscal afirmou que os valores estavam distribuídos em outras duas contas, confirmando integralmente o montante de receita bruta defendido pelo contribuinte e, por conseguinte, reconhecendo a não contabilização apenas R\$ 30.034,79 no ano. Salvo melhor juízo, tal resposta indica que das NFe identificadas pela autoridade fiscal, apenas parte delas não foram contabilizadas, ou seja, que os valores declarados a maior em três trimestres correspondem a notas não declaradas no 2º trimestre, permanecendo não contabilizada/declarada apenas a parcela de R\$ 30.034,79 das NFe.

27. Tal conclusão resta corroborada quando se atenta para a proposição da autoridade fiscal de manter a tributação apenas sobre R\$ 30.034,79. Ora, se ele tivesse verificado que os valores a maior escriturados/declarados nos 1º, 3º e 4º trimestres não correspondiam às notas fiscais por ele identificadas, certamente teria proposto a manutenção da exigência sobre valor tributável superior, qual seja, toda a diferença apurada no 2º trimestre (R\$ 840.070,25); o que não ocorreu como visto.

28. Assim, resta considerar que pode ter havido tanto antecipação (1º trim.) como postergação (3º e 4º trim.) de parte do tributo que seria devido no 2º trimestre. É o que se passa a apurar.

29. Em relação ao primeiro trimestre observa-se na planilha fiscal que o contribuinte considerou receita a maior no montante de R\$ 392.350,26. Todavia, a partir da cópia da DIPJ às fls. 55 a 153 verifica-se que foram apurados prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de R\$ 599.809,69, ou seja, não foram apurados IRPJ e CSLL a pagar no período. Em vista disso, não há que se falar em antecipação da tributação da receita, vez que a sua consideração neste trimestre não acarretou pagamento dos tributos devidos.

30. Em relação aos 3º e 4º trimestres, para determinar se houve postergação deve ser levado em conta o disposto no art. 273 do RIR de 1999, in verbis:

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º. O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16). (grifou-se)

31. Sobre o assunto, o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, em seu subitem 6.2, esclareceu que o fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa:

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

(...)

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação”. (grifou-se)

32. Então, interpretando-se o disposto nas referidas normas, conclui-se pela adoção das providências abaixo elencadas para apurar se houve ou não postergação de tributo em decorrência da inobservância do regime de competência das receitas aqui tratadas: 32.1. exclusão, do lucro real apurado nos 3º e 4º trimestres, das receitas declaradas indevidamente nestes períodos, e determinar o valor dos tributos que seriam devidos exclusivamente sobre as receitas que competiam a tais períodos;

32.2. subtração, dos tributos apurados na DIPJ nos 3º e 4º trimestres, dos valores apurados no tópico anterior, a fim de verificar se houve pagamento a maior;

32.3. tendo havido pagamento a maior (postergação), determinar o valor postergado por meio de imputação proporcional entre principal, multa de mora (20%, pois atraso superior a 60 dias) e juros de mora [este determinado pela aplicação da Selic a partir de agosto de 2011 (vencimento do 2º trimestre) até o mês anterior ao do vencimento do 3º trimestre (setembro) ou do 4º trimestre (dezembro), mais um por cento para o mês do vencimento (outubro/2011 e janeiro/2012, respectivamente)];

32.4. do valor do tributo apurado com base na receita bruta considerada omitida no 2º trimestre após a diligência (R\$ 840.070,25), excluir a parcela do principal do tributo postergado.

33. Cabe destacar que o art. 273 do RIR/99, com redação do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece a ocorrência de postergação quando houver pagamento(s) do tributo devido em período(s) posterior(es). O parecer faz menção a pagamento efetivo e espontâneo.

34. Entendo, todavia, que a confissão em DCTF do valor apurado na DIPJ pode ser considerado como pagamento para fins de análise da postergação, vez que o débito confessado é passível de inscrição em dívida ativa caso não haja o efetivo recolhimento espontaneamente (conforme art. 8º, §1º da IN RFB nº 1.110, de 2010 e alterações posteriores, vigente à época dos fatos).

35. Não fosse assim, na hipótese de o valor confessado em DCTF não ter sido recolhido, a situação não se enquadraria em postergação, acarretando o lançamento do tributo sobre a receita no período da omissão, e também a cobrança do montante do tributo correspondente confessado em DCTF em período posterior, exigindo-se, assim, os tributos sobre a mesma base de cálculo em duplicidade.

35. Portanto, para fins de análise da efetividade da postergação, será considerado pago o tributo quando confessado em DCTF.

36. Em função deste entendimento é devido ressaltar que a autoridade fiscal verificou que no 3º trimestre o contribuinte confessou IRPJ e CSLL em montantes inferiores aos apurados na DIPJ, o que ensejaria considerar não ocorrido o pagamento do tributo, afastando a postergação se seu valor fosse inferior ou igual à diferença que deixou de ser confessada. Contudo, esta diferença foi objeto de lançamento como insuficiência de declaração/recolhimento, o qual não foi impugnado, sendo crédito tributário definitivo e passível de cobrança imediata. Assim, a fim de evitar dupla exigência sobre o mesmo valor tributável, será considerado novamente ter havido "pagamento" para fins de caracterização de postergação.

37. Feitas as considerações acima, foi elaborado o demonstrativo abaixo para apurar se houve postergação de receita para o 3º e o 4º trimestres e quais os montantes dos tributos porventura postergados:

| IRPJ | 3º trimestre | | 4º trimestre | |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | Declarado | Voto | Declarado | Voto |
| A Lucro Real antes Compensação | 1.595.974,99 | 1.595.974,99 | 2.481.489,49 | 2.481.489,49 |
| B (-) Receita diferida do 2º trimestre | 0,00 | 255.616,78 | 0,00 | 162.068,42 |
| C Lucro Real antes Compensação (A - B) | 1.595.974,99 | 1.340.358,21 | 2.481.489,49 | 2.319.421,07 |
| D (-) Compensação declarada | 298.164,45 | 298.164,45 | 0,00 | 0,00 |
| E Lucro Real (C - D) | 1.297.810,54 | 1.042.193,76 | 2.481.489,49 | 2.319.421,07 |
| F IR (15% de E) | 194.671,58 | 156.329,06 | 372.223,42 | 347.913,16 |
| G Adicional (10% de (E - 60.000,00)) | 123.781,05 | 98.219,38 | 242.148,95 | 225.942,11 |
| H Imposto a pagar (F + G) | 318.452,63 | 254.548,44 | 614.372,37 | 573.855,27 |
| I Diferença paga a maior (Principal + Juros + Multa) (= H _{declarado} - H _{voto}) | 63.904,19 | | 40.517,10 | |
| J Juros de Mora (*) | 0,0301 | | 0,0566 | |
| K Multa de Mora | 0,20 | | 0,20 | |
| L IR postergado = Principal = [I x (1 / (1 + J + K))] | 51.950,40 | | 32.243,43 | |
| M IR postergado total | | | 64.193,83 | |

(*) Juros de mora atraso até 3º trimestre = Selic de agosto a setembro + 1%

Juros de mora atraso até 4º trimestre = Selic de agosto a dezembro + 1%

| CSLL | | 3º trimestre | | 4º trimestre | |
|------|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | | Declarado | Voto | Declarado | Voto |
| A | Base de Cálculo antes Compensação | 1.595.974,99 | 1.595.974,99 | 2.481.489,49 | 2.481.489,49 |
| B | (-) Receita diferida do 2º trimestre | 0,00 | 255.616,78 | 0,00 | 162.068,42 |
| C | Base de Cálculo antes Compensação (A - B) | 1.595.974,99 | 1.340.358,21 | 2.481.489,49 | 2.319.421,07 |
| D | (-) Compensação declarada | 298.164,45 | 298.164,45 | 0,00 | 0,00 |
| E | Base de Cálculo (C - D) | 1.297.810,54 | 1.042.193,76 | 2.481.489,49 | 2.319.421,07 |
| F | CSLL (9% de E) | 116.802,95 | 93.797,44 | 223.334,05 | 208.747,90 |
| G | Diferença paga a maior (Principal + Juros + Multa) (= F _{declarado} - F _{voto}) | 23.005,51 | | 14.586,15 | |
| H | Juros de Mora (*) | 0,0301 | | 0,0566 | |
| I | Multa de Mora | 0,20 | | 0,20 | |
| J | CSLL postergada = Principal = [I x (1 / (1 + H + I))]] | 18.702,14 | | 11.607,63 | |
| M | CSLL postergada total | 30.309,77 | | | |

(*) Juros de mora atraso até 3º trimestre = Selic de agosto a setembro + 1%

Juros de mora atraso até 4º trimestre = Selic de agosto a dezembro + 1%

38. Como dito, estes tributos postergados para o 3º e 4º trimestres de 2011 serão excluídos o montante dos tributos apurados sobre a omissão de receita verificada para o 2º trimestre após a diligência. Os tributos lançados para os 1º, 3º e 4º trimestres devem ser exonerados conforme proposição presente no relatório de diligência, haja vista ter sido verificado não ter ocorrido omissão de receitas para tais períodos.

39. Devido, então, refazer os cálculos dos tributos lançados conforme abaixo, adequando-os ao entendimento deste voto:

| IRPJ | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|----------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | | 840.070,25 | | 0,00 | | 0,00 | |
| IR 15% | 0,00 | | 126.010,54 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (+) Adicional (**) | 0,00 | | 84.007,03 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Total Apurado | 0,00 | | 210.017,57 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (-) Imposto Postergado | 0,00 | | 84.193,83 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Mantido por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 125.823,74 | 162.312,80 | 0,00 | 117.160,88 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Mantido Total | 0,00 | | 288.136,54 | | 117.160,88 | | 0,00 | |

(*) A parcela do imposto mantido referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva, vez que não impugnada.

(**) O redutor de R\$ 60.000,00 no cálculo do Adicional já foi utilizado no cálculo da DIPJ, razão pela qual não foi deduzido aqui.

| CSLL | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|-------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | | 840.070,25 | | 0,00 | | 0,00 | |
| CSLL 9% | 0,00 | | 75.606,32 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (-) CSLL Postergada | 0,00 | | 30.309,77 | | 0,00 | | 0,00 | |
| CSLL Mantida por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 45.296,55 | 25.306,98 | 0,00 | 43.617,92 | 0,00 | 0,00 |
| CSLL Mantida Total | 0,00 | | 70.603,53 | | 43.617,92 | | 0,00 | |

(*) A parcela da CSLL mantida referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva, vez que não impugnada.

40. No que se refere pleito de juntada de quaisquer documentos complementares e produção de provas para auxiliar o julgamento, trata-se de direito assegurado ao contribuinte, atendidos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual não foi exercido. Não obstante isso, salienta-se que as alegações apresentadas pelo contribuinte na impugnação foram objeto de diligência, a qual foi conclusiva pelo seu cabimento.

41. VOTO, pois, pela procedência parcial dos lançamentos de IRPJ e de CSLL conforme demonstrado acima (parágrafo 39), mantidos os juros de mora e a multa de ofício incidentes. Atentar para o fato de que o crédito tributário decorrente da matéria "Insuficiência de Declaração/Recolhimento" é definitiva, vez que considerada não impugnada por falta de contestação expressa. A unidade preparadora deverá providenciar a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada em cumprimento ao disposto no art. 21, §1º do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação da Lei nº 8.748, de 1993.

Em Recurso Voluntário, a contribuinte diverge do acórdão recorrido, em síntese, aduzindo a inexistência do lançamento de ofício, pois: "i) na apuração dos tributos com base no lucro trimestral não foi observada a correta apuração da base de cálculo; ii) a suposta matéria confessada foi objeto de lançamento de ofício, com a efetiva apuração do tributo devido demonstrando a incoerência entre DCTF e DIPJ; e iii) ainda que pudesse prosperar a tese da confissão via DCTF, a autoridade perderia o prazo para efetuar essas cobranças, visto que não dependia de processo administrativo para esse fim."

O montante indicado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) foi encaminhando para cobrança, mediante a representação nº 278/2017 (processo administrativo nº 10875.722516/2017-20), pois, que segundo o acórdão recorrido "Tal matéria não foi expressamente impugnada, havendo ao final da impugnação apenas uma menção genérica de não haver crédito tributário a ser constituído",

De acordo com a Recorrente, não existia valor devido para o período de apuração, consoante o resultado da diligência e sua exposição no Recurso Voluntário:

6. Ora, o auto inteiro versa sobre a apuração do IRPJ e CSLL, no item ii.B da impugnação, há farta matéria demonstrando equívoco no preenchimento da DIPJ e que consequente afeta à DCTF e, portanto, existe matéria farta e específica, e não genérica, demonstrando a correta apuração dos tributos. Ao final se conclui que não havia imposto para o período e por fim se conclui que havia imposto por confissão? Veja, não existe imposto devido pela apuração do i. Julgador. E não é por omissão de receita é por ausência de base mesmo:

| IRPJ | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|----------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | | 840.070,25 | | 0,00 | | 0,00 | |
| IR 15% | 0,00 | | 126.010,54 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (+) Adicional (**) | 0,00 | | 64.067,03 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Total Apurado | 0,00 | | 210.077,57 | | 0,00 | | 0,00 | |
| (-) Imposto Postergado | 0,00 | | 64.193,83 | | 0,00 | | 0,00 | |
| Imposto Mantido por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 125.823,74 | 162.312,80 | 0,00 | 117.160,86 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Mantido Total | 0,00 | | 286.136,54 | | 117.160,86 | | 0,00 | |

(*) A parcela do imposto mantido referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva, vez que não impugnada.
(**) O redutor de R\$ 60.000,00 no cálculo do Adicional já foi utilizado no cálculo da DIPJ, razão pela qual não foi deduzido aqui.

07. As fls. 26.365 o Julgador conclui pela existência de prejuízo fiscal no 1º, 3º e 4º, como pode então decidir diferentemente do apurado apenas por simples declaração, já alegada e provada nos autos equivocada, e precoce der à simples cobrança. Proceder dessa forma é dar dois pesos e duas medidas a um mesmo fato:

| TRIM. | CONSIDERADO | NFE | DIFERENÇA |
|--------------|-----------------------|-----------------------|------------------|
| 1º TRIM | 28.259.425,77 | 27.867.075,61 | -392.350,25 |
| 2º TRIM | 34.796.112,62 | 35.836.182,87 | 840.070,25 |
| 3º TRIM | 41.558.020,07 | 41.302.403,29 | -255.616,78 |
| 4º TRIM | 45.311.048,18 | 45.148.979,76 | -162.068,42 |
| TOTAL | 149.924.606,64 | 149.954.641,43 | 30.834,79 |

Adicionalmente, a Recorrente expõe que uma vez apurado prejuízo fiscal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), proporcionaria a redução do valor devido nos próximos trimestres:

13. Segundo a autoridade Julgadora às fls. 26.366, no 1º Trimestre de 2011, foram apurados prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante de R\$ 599.809,69.

14. Porém na apuração do 2º Trimestre de 2011 não foi utilizado o prejuízo acumulado na dedução de 30% da base de cálculo, veja-se:

| IRPJ | 1º TRIMESTRE | | 2º TRIMESTRE | | 3º TRIMESTRE | | 4º TRIMESTRE | |
|----------------------------------|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|--------------------|---|
| | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento | Omissão de Receita | Insuficiência de Declaração ou Recolhimento |
| Valor Tributável | 0,00 | 840.070,25 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IR 15% | 0,00 | 126.010,54 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| (+) Adicional (**) | 0,00 | 84.087,03 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Total Apurado | 0,00 | 210.097,57 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| (-) Imposto Postergado | 0,00 | 84.193,83 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Mantido por Infração (*) | 0,00 | 0,00 | 125.823,74 | 162.312,80 | 0,00 | 117.160,88 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Mantido Total | 0,00 | 0,00 | 288.136,54 | 162.312,80 | 0,00 | 117.160,88 | 0,00 | 0,00 |

(*) A parcela do imposto mantido referente à infração insuficiência de declaração/recolhimento é definitiva vez que não impugnada.
 (***) O reductor de R\$ 60.000,00 no cálculo do Adicional já foi utilizado no cálculo da DIPJ, razão pela qual não foi deduzido aqui.

O acórdão recorrido presumiu que existiu uma postergação da receita, eventualmente, infringindo o regime de competência, modificando o critério do lançamento de ofício, como se infere adiante:

27. Tal conclusão resta corroborada quando se atenta para a proposição da autoridade fiscal de manter a tributação apenas sobre R\$ 30.034,79. Ora, se ele tivesse verificado que os valores a maior escriturados/declarados nos 1º, 3º e 4º trimestres não correspondiam às notas fiscais por ele identificadas, certamente teria proposto a manutenção da exigência sobre valor tributável superior, qual seja, toda a diferença apurada no 2º trimestre (R\$ 840.070,25); o que não ocorreu como visto.

28. Assim, resta considerar que pode ter havido tanto antecipação (1º trim.) como postergação (3º e 4º trim.) de parte do tributo que seria devido no 2º trimestre. É o que se passa a apurar.

Entretanto, avalio que não é saneável tal constituição do crédito tributário, eis que a imputação originária era de omissão de receitas sobre notas fiscais não escrituradas, sendo assim, imprescindível a observância de cada período de apuração, *in casu*, trimestral, garantindo a amortização do prejuízo fiscal (IRPJ) e da base negativa (CSLL). A suposta postergação de receitas pressupõe um novo lançamento de ofício, fundamentado em outro critério jurídico, apurando "a inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita" e, por fim, exigindo somente "a diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa" (artigo 273 do Decreto nº 3.000/1999 - RIR/1999).

Finalmente, eventual diferença no 2º trimestre, equivalente a R\$ 840.070,25, quanto à receita omitida de nota fiscal não escriturada, ocasionaria o respectivo lançamento de ofício. Contudo, inadmissível essa "reformatio in pejus", evidenciando a improcedência do crédito tributário, adstringindo-se ao seu critério temporal (apuração trimestral).

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), embora constitua instrumento de confissão de dívida, não impede sua revisão através do procedimento

administrativo fiscal, sobretudo, quando há diligência promovida pela própria Receita Federal do Brasil, esclarecendo sua incorreção material.

O lançamento de ofício consiste no *"procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*, como disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional. O presente lançamento não determinou com exatidão a matéria tributável e tampouco calculou o montante do tributo devido, quando na apuração de omissão de receitas.

Manoel Antonio Gadelha Dias, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, leciona que o vício substancial compreende a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo:

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos:

1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e

2º) o dos requisitos complementares ou formais. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

[...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal. Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346.

Isto posto, voto pelo conhecimento e **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício. Não obstante, voto pelo conhecimento e **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator