



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

Processo nº 19515.722415/2012-16
Recurso nº 99.999 Voluntário
Resolução nº **1401-000.317 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de agosto de 2014
Assunto IRPJ/Reflexos
Recorrente NOVARTIS SAÚDE ANIMAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira., Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário e de ofício no Acórdão da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I-RJ..

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados autos de infração para exigir da interessada IRPJ, PIS, CSLL e COFINS sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, nos valores abaixo discriminados, acrescidos de multa de 150% e juros de mora.

TRIBUTO	MONTANTE (R\$)
IRPJ	19.445.712,86
PIS	1.285.001,04
CSLL	7.009.096,63
COFINS	5.918.792,71

DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 631 a 650) e Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 591 a 599), foram apurados os fatos abaixo descritos.

OMISSÃO DE RECEITAS

A partir da análise da Contabilidade e a DIPJ/2008, ano-calendário 2007, foi constatado que havia um grande disparate entre os valores das Receitas informadas pelo contribuinte, em 31/12/07, na Demonstração do Resultado do Exercício/Receitas/Receitas Brutas de Vendas e Serviços (conta 3.301013.01.01, com lançamentos a Débito de R\$ 18.589.509,61, a Crédito R\$ 167.538.404,89 e Saldo Credor de R\$ 148.948.895,28) e os valores das Receitas declaradas na sua

DIPJ.

Nas Receitas Brutas de Vendas e Serviços (conta 3.301013.01.01), verifica-se que a subconta contábil Vendas Brutas a Terceiros (4.500001 3.01.01.01) foi lançado a Débito R\$ 17.871.325,92, a Crédito R\$ 162.016.113,93 e Saldo Credor de R\$ 144.144.788,01, conforme Balancete de Contas Anual da empresa.

As deduções de receitas lançadas pelo contribuinte em 31/12/2007, na Conta 3.01.02.3.01.02 - DEDUÇÕES DE RECEITAS, tendo como Débito R\$

93.629.634,93, a Crédito R\$ 18.606.650,17 e Saldo Devedor de R\$ 75.022.984,76.

Nas DEDUÇÕES DE RECEITAS, verificou-se que na subconta contábil Descontos s/ Vendas de Mercadorias (4.50.00.86 - 3.01.02.08) foi lançado a Débito R\$ 80.012.792,46, a Crédito R\$ 18.168.643,43 e Saldo Devedor de R\$ 61.844.149,03, conforme Balancete de Contas Anual da empresa.

O contribuinte foi intimando a justificar e apresentar a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis, selecionados por amostragem, referentes ao Razão do contribuinte, anexos ao citado termo, de fl. 1/2 de 18 e 17/18 de 18, ou seja, lançamentos contábeis de 21/12/2007 a Crédito da Conta Contábil 500086 = 3.01.02.08 - Desconto s/ Vendas de Mercadoria no valor de

R\$ 16.034.702,46 e a Débito da Conta Contábil 500001 = 3.01.01.01 - Vendas Brutas a Terceiros.

Na resposta o contribuinte informa que os Descontos s/ Vendas são decorrentes de políticas comerciais (exceto distribuidor, cooperativa, outros) e descontos de campanhas (campanha comercial por produto).

Constatou-se que tais descontos concedidos de janeiro a novembro/07 (redução de Receitas Brutas de Vendas e Serviços), acumulados e contabilizados até novembro, no valor de R\$ 72.062.215,35, conforme "DEMONSTRATIVO DAS VENDAS e REDUÇÕES ", estão desacobertos de documentos fiscais, os quais não foram emitidos pelo fiscalizado.

Em dezembro/07 o contribuinte reduziu em R\$ 10.218.066,32 tais descontos, passando seu saldo de R\$ 72.062.215,35 para R\$ 61.982.128,71. Neste mês, foram constituídos descontos de R\$ 5.816.636,14, reduzindo a Receita Bruta nas Vendas a Terceiros, também desacobertos de documentos fiscais. A redução do acumulado em dezembro de R\$ 10.218.066,32 (ainda não contabilizada no mês) somada ao desconto concedido do mês, de R\$ 5.816.636,14, totalizou R\$ 16.034.702,46 e foi contabilizada através do ajuste efetuado em 21/12/07.

O contribuinte informou que as diferenças de Descontos s/ Vendas desse item foram contabilizados erradamente e que fez um acerto contábil de R\$ 16.034.702,46 em 21/12/07.

Os descontos que o contribuinte pretendeu conceder (a exemplo do que tentou explicar no verso da correspondência e nota fiscal no. 87886), por estarem sem o respaldo de documentos fiscais, classificam-se simplesmente como Reduções das Receitas Brutas de Vendas e Serviços, cujos valores foram lançados nas subconta contábil Vendas Brutas a Terceiros (4 500001 3.01.01.01 e, nas DEDUÇÕES DE RECEITAS, nas sub-conta contábil Descontos s/ Vendas de Mercadorias (4 500086 3.01.02.08), perfazendo o total de R\$ 77.878.851,49 (R\$ 61.982.128,71 mais R\$ 16.034.702,46).

Intimada a justificar a razão da divergência entre o valor contabilizado, em 31/12/2007, no título contábil 3.01.01.1 -Vendas Brutas a Terceiros, no valor de R\$ 162.016.113,93 e o valor da Receita de Venda de Mercadoria Mercado Interno de R\$ 82.162.659,30 declarado na sua DIPJ - 2008. Foi solicitada a comprovação da receita bruta de R\$ 162.016.113,93, e noutro termo, a comprovação dos Descontos s/ Vendas de Mercadorias e a justificar sua não inclusão na DIPJ, a empresa em resposta de 16/08/12, ao Termo de Intimação, declara o seguinte:

"O valor de desconto sobre vendas não foi demonstrado na DIPJ pelo fato que demonstração foi feita pelo valor líquido das vendas, ou seja, considerando os devidos abatimentos acima demonstrado."

A empresa emitiu as Notas Fiscais, por valores totais das notas, menores que os valores que foram contabilizados. Segundo a empresa, na contabilidade, dá Abatimento aos clientes, calculados sobre os valores da Receita Bruta Contabilizada a Maior, a título de Descontos Incondicionais.

Tais Abatimentos Contábeis, de que tratam as sub-contas contábeis DESCONTOS s/ VENDAS DE MERCADORIAS - 4 500086 - 3.01.02.08, com lançamento a débito, em 31/12/2007, de R\$ 80.012.792,46, segundo a empresa aplicados sobre as VENDAS BRUTAS A TERCEIROS - 4 500001_3.01.01.01", com lançamento a crédito, em 31/12/2007, de R\$ 162.016.113,93, não tem qualquer base legal, um vez que as Notas Fiscais emitidas não continham deduções a título de descontos incondicionais.

Tais valores foram abatidos/descontados indevidamente das VENDAS BRUTAS A TERCEIROS, quais sejam:

a) os Abatimentos/Descontos indevidos de R\$ 16.034.702,46, que somado ao descontos legais e aceitos de R\$ 1.836.623,46, somaram R\$ 17.871.325,92, lançado a débito das Vendas Brutas a Terceiros, e,

b) os Abatimentos/Descontos Indevidos de R\$ 61.844.149,03, contabilizados até novembro/07, ambos no total de R\$ 77.878.851,49, conforme "DEMONSTRATIVO DAS VENDAS e REDUÇÃOES ANEXO ao TVCF", de fls 01d e 02e 02, caracterizam-se como Omissão de Receita.

Com base no DRE apresentado pelo contribuinte, sob intimação, verifica-se que o mesmo utilizou-se da Receita Bruta de Venda de 148.948.895,28 quando deveria ter utilizado, conforme Balancete, Receitas Brutas de Vendas e Serviços de R\$ 167.538.404,89, que deduzida a receita de exportação (R\$ 4.804.107,27 e os descontos legais de R\$ 718.186,69), sobraría a Receita/Vendas Brutas a Terceiros de R\$ 162.016.113,93.

Juntou-se a cópia da nota fiscal nº 87886, e outras, com parte da explicação/procedimento adotado pelo contribuinte, com relação aos descontos x valor de emissão da mesma.

Foi providenciada a Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que foram utilizados subterfúgios e meios ilícitos para burlar o fisco.

O contribuinte infringiu o artigo 24 da Lei 9.249/95, e, os Artigos. 249, inciso II; 251 e parágrafo único; 277; 278; 279; 280 e 288 do RIR/99.

O valor tributável da omissão de receita apurada por esta fiscalização, no ano calendário de 2007, representa R\$ 77.878.851,49.

A interessada se insurgiu, em 21/12/2012 (fl. 1882), contra o disposto no Auto de Infração, do qual tomou ciência em 26/11/2012 (fl. 634), através de impugnação (fl. 657 a 693) apresentando os argumentos que se seguem:

- A impugnante possui políticas comerciais, as quais estabelecem condições especiais de preços. No decorrer do procedimento fiscalizatório foram apresentadas as

políticas de descontos (por exemplo a Instrução Normativa 80.00 - 2 - Doc . 02 e também campanhas de vendas).

- A impugnante adota políticas comerciais diferenciadas para grandes cliente. São oferecidos descontos agressivos para produtos cujos prazos de vencimento fossem inferiores a 6 meses. A impugnante apresenta documentação que demonstra a política de preços.

- Os descontos eram negociados antes da emissão das notas fiscais de modo que o preço já era líquido dos abatimentos. As notas fiscais apresentavam os valores já abatidos dos descontos concedidos. Por exemplo, um produto de R\$ 100,00, vendido por R\$ 90,00, a nota fiscal apresentava o valor de R\$ 90,00, mas em virtude dos sistema contábil da impugnante (SAP) foram escriturados os seguintes valores: débito de R\$ 90,00 na conta clientes e débito de R\$ 10,00 na conta de desconto (conta redutora da receita bruta). A contrapartida foi um lançamento a crédito em conta de receita de venda no montante de R\$ 100,00.

- Da nulidade - Cerceamento do direito de defesa - inexistência de fundamentação da norma infringida e a discrepância dos fundamentos com a conclusão

- A Fiscalização aponta que a impugnante apontou o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995 e os artigos 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99. Ela apenas alega que as regras contábeis teriam sido inobservadas pela impugnante, entretanto, em momento algum menciona o dispositivo contábil infringido, tampouco fundamenta a alegação.

- O artigo 24 da Lei nº 9.249/1995 que, verificada a omissão de receita, a autoridade deverá lançar o imposto. No caso analisado a Fiscalização não demonstrou a ocorrência da omissão de receita. Portanto, inaplicável este dispositivo.

- O inciso II do artigo 249 RIR/99 dispõe que as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido devem ser adicionados na apuração do Lucro Real. No caso, valores considerados como omitidos sequer são receitas.

- O artigo 251 e parágrafo único estabelece que a pessoa jurídica deve manter a escrituração com a observância da legislação comercial e fiscal. A escrituração da Impugnante ocorreu em conformidade com a legislação comercial e fiscal, bem como contemplou todas as operações.

- Os artigos 277, 278, 279 e 280 apenas dispõem acerca dos conceitos e não indicam qualquer irregularidade.

- O artigo 288 apenas reproduz o disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249/1995.

- A impugnante não identificou a norma que teria infringido em virtude da citação genérica dos dispositivos legais, completamente dissociados dos fatos descritos.

- O Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 10, estabelece que o AI será lavrado por autoridade competente, no local da verificação da falta, e conterá: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição do fato; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias, e (vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo e o seu número de matrícula.

• No artigo 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/1999, o AI deve descrever, detalhadamente, os motivos de fato e de direito que embasam a autuação. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, incluindo a citação das normas legais infringidas

• Os elementos de fato citados pela Fiscalização não constam da legislação como presunção de omissão de receita e não indicam sequer a existência de um único indicio de omissão de receita.

• A impugnante não sabe qual teria sido a norma por ela infringida, ou seja, desconhece o suposto dispositivo legal aplicável ao caso, cerceado fica o seu direito de defesa, fato que acarreta na nulidade dos AI conforme disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

• Da Decadência. O PIS e a COFINS são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário desses tributos é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ("CTN").

• Embora os Autos de Infração considerem que os fatos geradores do PIS e da COFINS ocorreram em dezembro de 2007, no "DEMONSTRATIVO DAS VENDAS E REDUÇÕES ANEXO" ao TVF, a Fiscalização apresenta os valores das receitas supostamente omitidas nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2007.

• Portanto, deve ser reconhecida a decadência dos créditos tributários de PIS e COFINS, referentes aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2007, pois: os tributos são sujeitos a lançamento por homologação; ocorreram pagamentos dos tributos; inexistiu comprovação de dolo, fraude ou simulação; e os Autos de Infração foram lavrados em 26 de novembro

de 2012.

• MÉRITO.

• Da Inocorrência de omissão de receita. A divergência entre os valores de Receita de Vendas e o montante declarado em DIPJ referia-se a descontos/abatimentos concedidos aos clientes da impugnante, antes da emissão das notas fiscais, suportados em Políticas Internas de Concessão de Descontos, bem como em Campanhas de Vendas.

• Tais descontos são decorrentes de políticas que objetivam aumentar as vendas. A impugnante apresenta documentação que demonstra a política de preço agressiva para a venda de tais produtos. Os descontos/abatimentos oferecidos em face do valor de lista eram negociados antes da emissão das notas fiscais, de modo que o preço acordado entre as partes já era líquido dos descontos oferecidos, isto é, as notas fiscais de venda, em todos os casos, apresentavam os valores já abatidos dos descontos concedidos em face do preço de lista.

• O sistema contábil estava parametrizado para registrar receita com base no valor de lista dos produtos. O sistema contábil não considerava o valor efetivamente praticado na operação com o cliente, mas sim o valor de lista, superior ao montante realmente praticado na operação.

• O valor efetivamente praticado na venda era o preço de lista dos produtos, sendo realizados lançamentos contábeis em conta de desconto, correspondente à redução de preço concedida ao cliente, de modo que, ao efetuar um encontro de contas, o valor efetivamente recebido pela impugnante, e registrado em sua contabilidade, a

título de receita de venda de seus produtos, corresponde ao valor da transação comercial após a concessão do desconto/abatimento.

- O valor declarado na linha 4 da Ficha 06A da DIPJ corresponde ao valor da receita de vendas reduzido pelos descontos/abatimentos. (fl. 13).

- O valor de R\$ 77.878.851,49, base de cálculo da exigência, está vinculado a 12.000 notas fiscais de vendas de produtos diversos, produzidos e comercializados pela impugnante. A impugnante selecionou uma amostra representativa das 12.000 notas fiscais envolvidas na autuação, cujo tamanho entende ser suficiente para inferir, com segurança, a inexistência de omissão de receita, no caso concreto.

- O objetivo da amostragem é obter uma estimativa da proporção dos descontos/abatimentos concedidos que seja representativa da população total. Com base em metodologia estatística bem aceita, o tamanho mínimo de uma amostra aleatória simples que seja representativa de uma população homogênea é dado pela seguinte equação:

$$n = \frac{N}{1 + (N-1)(B^2/Z^2)/(P-P^2)}$$

n = tamanho mínimo da amostra para ser representativa da população total

N = tamanho da população total

B = margem de erro da proporção amostral

z = índice de confiabilidade do resultado amostral

P = taxa máxima esperada de exceções (estimativa subjetiva com base em experiências do gestor)

- Foram selecionadas 72 notas fiscais que representam uma estimativa confiável para comprovação da contabilização das vendas, bem como dos descontos. No doc. 5, a impugnante apresenta demonstrativo contendo todas as notas fiscais emitidas.

- O valor considerado como omitido é assim composto: (i) R\$ 61.982.128,71, correspondente a descontos/abatimentos concedidos; e (ii) R\$ 16.034.702,46, referente a um ajuste efetuado pela impugnante, em sua

contabilidade, em 21/12/2007.

- A impugnante passa a comprovar a escrituração correta e regular da receita relacionada à venda dos produtos comercializados, no tocante ao item (i).

- A nota fiscal 91581 será utilizada como exemplo. Tal nota foi emitida no valor de R\$ 244.310,00 e é espelho da venda de 40 unidades de Tiamutin 80 Coated à Avipal, em 09/05/2007. O valor de lista do Tiamutin 80 Coated, na data da venda, era de R\$ 9.742,83 por unidade, de modo que o registro contábil em conta de Receita (conta 0 500001), foi no valor de R\$ 389.713,20, mas foram concedidos descontos/abatimentos.

- A escrituração contábil de tal venda teve como partida lançamentos a débito, um na conta de Ativo nº 210000 (Clientes), no valor de R\$ 244.310,00 correspondente ao valor efetivo da operação, ou seja, o efetivamente negociado com o cliente e constante da nota fiscal, e outro na conta de Resultado nº 500086 (Descontos), no

montante de R\$ 145.403,23, correspondente ao desconto/abatimento concedido à Avipal.

- A contrapartida de tais lançamentos foi efetuada por meio de lançamento a crédito em conta de Receita nº 500001, no valor de R\$ 389.713,23, corresponde ao preço de lista do produto sem o cômputo do desconto/abatimento.

- O custo da venda foi escriturado com lançamento a débito em conta de Despesa nº 600001 (Venda de mercadoria para terceiros), tendo como contrapartida lançamento a crédito em conta de Ativo nº 200511 (Estoque).

- O valor de R\$ 11.444,31, destacado na nota fiscal a título de ICMS, foi registrado com lançamento a débito na conta de resultado (despesa) nº 500085 (ICMS Conta Corrente), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440851 (ICMS s/ faturamento).

- O PIS incidente sobre a operação, no montante de R\$ 5.130,51 foi lançado a débito na conta de resultado (despesa) nº 500084 (PIS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440860 (PIS).

- A COFINS apurada, no montante de R\$ 24.186,69 foi lançada a débito na conta nº 500083 (COFINS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta nº 440862 (COFINS).

- O recebimento dos valores relacionados a tal nota, no valor de R\$ 244.310,00, já considerando o desconto concedido, foi registrado na contabilidade da Impugnante com lançamento a débito na conta de Ativo nº 240114 (Bancos), tendo como contrapartida um lançamento a crédito na Conta de Ativo nº 210000 (Clientes), no mesmo valor.

- No doc. 6, a impugnante apresenta o seu Plano de Contas. o registro de tal nota do Livro de Saídas, as cópias do Livro Diário aptas a comprovar a contabilização acima descrita, bem como o extrato bancário que com o recebimento do valor líquido pela Impugnante, relacionados à nota fiscal, estão acostadas a presente impugnação (doc. 7).

- Logo, a impugnante entende ter explicado o critério contábil utilizado para o registro de suas operações e demonstrado a inocorrência de omissão de receita no valor de R\$ 61.982.128,71.

- No doc. 8 a impugnante apresenta, documentos nos moldes acima descritos para as demais notas selecionadas por amostragem para a comprovação da regularidade do registro contábil.

- A impugnante esclarece que o ajuste de R\$ 16.034.702,46, efetuado em 21/12/2007 (item (ii) desta impugnação e mencionado no item a, fl. 5 do TVF), decorreu de equívoco quando da implementação de um novo módulo do sistema contábil que utiliza. O sistema, equivocadamente, considerava como receita bruta de vendas valores superiores aos efetivamente praticados.

- O ajuste relaciona-se com tal equívoco sistêmico, e foi realizado com o intuito de que constasse, como receita bruta, o valor do preço de lista dos produtos, sobre os quais seriam calculados os descontos.

• Inexistência de dispositivo legal que autoriza a presunção de omissão de receita. A impugnante observou, sim, as normas contábeis. O fato de o sistema contábil ter sido parametrizado para escriturar os valores de lista dos produtos e não os efetivamente realizados nas operações de venda, sendo o ajuste realizado mediante escrituração contábil do desconto é prática reiterada adotada pelas empresas.

• O procedimento adotado não acarretou em prejuízo ao Fisco, pois, o montante efetivamente acordado entre as partes, constante da nota fiscal e efetivamente recebido pela venda dos produtos é aquele sujeito à incidência dos tributos, como de fato tributado.

• A própria Receita Federal já se pronunciou no sentido de que a "forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte (...) e a repartição só a impugnar se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro", conforme exposto no Parecer Normativo nº 347/97.

• Ainda que o procedimento contábil não tivesse sido o melhor mesmo assim, em virtude da falta de prejuízo ao Fisco, a exigência deveria ser cancelada.

• A Fiscalização não observou que o Lucro Operacional e o Lucro Bruto escriturados nos balanços apresentados à JUCESP, constantes do doc. 04 do TVF e os declarados na DIPJ são consistentes:

(...)

Em relação à diferença percentual de 0,09 entre o Lucro Operacional declarado na DIPJ e o constante no Balancete, a impugnante esclarece que decorre da estruturação de seu plano de contas, destacando que o Lucro Líquido apurado é o mesmo. O conceito de Lucro Operacional e de Lucro Bruto adotado para a contabilidade foi o mesmo daquele declarado na DIPJ.

Não observou a Fiscalização que o Lucro Líquido constante da escrituração comercial é o mesmo daquele declarado na DIPJ.

Embora não tenham sido citados nos AI, fato que, conforme já apresentado anteriormente, causa preterição do direito de defesa, pois a impugnante não sabe qual o dispositivo legal que teria deixado de observar, os únicos dispositivos que poderiam servir para a exigência dos tributos sob a acusação de omissão de receita, seriam os artigos 281 a 288 do RIR/99.

A acusação da Fiscalização, no sentido de que os valores escriturados em conta de desconto supostamente caracterizariam omissão de receita não consta do referido enquadramento legal. Não foi apontada a existência de saldo credor de caixa (art.281).

O artigo 282, também não mencionado pela Fiscalização, é regra que determina o cálculo do valor omitido. Pelo menos é que se depreende dos documentos juntados, dado que não há nenhuma acusação de entrada financeira cuja origem não tenha sido conhecida.

A Fiscalização analisou os extratos bancários de todas as contas de bancos e identificou a origem de todas as entradas. Não há um indício que permita desconfiar da prática de omissão de receita.

O artigo 283 dispõe sobre a falta de emissão de nota fiscal ou a emissão em valor inferior ao da operação. Mencionado artigo visa a exigência de tributos nos casos em que as empresas emitem notas fiscais (ou sequer emitem) com valores inferiores aos

recebidos pelas vendas dos produtos ou serviços. Pela análise do artigo 283, a autuação fiscal é descabida.

Os artigos 284 e seguintes dispõem sobre o arbitramento da receita por indícios de omissão, levantamento quantitativo por espécie e falta de comprovação da origem dos depósitos.

Também não houve infringência aos artigos mencionados, muito pelo contrário, pois a impugnante apresentou todos os extratos bancários à Fiscalização, que não ofereceu qualquer acusação quanto à origem dos valores creditados nas contas bancárias da impugnante.

- Em virtude da falta de adequada fundamentação dos AI, e na hipótese de a Fiscalização ter entendido pela ocorrência de subfaturamento, pelo fato de as vendas não terem ocorrido pelo valor de lista, tal acusação seria completamente descabida. Isso porque, a Impugnante tem políticas comerciais que possibilitam a redução do preço de venda dos produtos. O valor efetivo da operação é o constante da nota fiscal, que corresponde ao recebido pela impugnante. Logo, não há que se falar em omissão de receita, subfaturamento ou qualquer outra hipótese que possa caracterizar a ocorrência de tal prática.

- Ainda que houvesse um único indicio da ocorrência de subfaturamento, a Fiscalização deveria aprofundar a auditoria para colher outros elementos que possibilitam a demonstração da omissão de receita.

- Em virtude do Princípio da Eventualidade, a impugnante pede e espera que, na remota hipótese dos AI não serem cancelados em sua totalidade, seja reconhecido que os créditos tributários de IRPJ e CSLL não gozam de certeza e liquidez, pois a Fiscalização não levou em consideração diversos fatores que influenciam diretamente na apuração desses tributos.

- As despesas com PIS e COFINS. Outros equívocos foram praticados pela Fiscalização na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- A desconsideração das despesas dedutíveis a serem abatidas na formação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mais especificamente as despesas com o PIS e a COFINS lançados. A Fiscalização não efetuou o recálculo do valor do lucro líquido - marco inicial para a apuração do IRPJ e da CSLL - considerando as despesas com o PIS e a COFINS e com os juros de mora apurados na mesma ação fiscal. Ao lavrar os AI com base na suposta omissão de receitas, a Fiscalização lançou valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo que, estes últimos, somam um valor de R\$ 10.652.249,81 (valor do principal e juros de mora dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL).

- A falta do abatimento da despesa com o PIS e a COFINS, bem como dos respectivos juros de mora, implica em violação ao artigo 37 da Constituição Federal. O art. 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 9.784/99, que estabelece a atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, é atribuído à Administração Pública, em atendimento ao princípio da moralidade.

- Deve ser analisado, também, os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade dos atos administrativos, visto que, estes se constituem numa forma de limitar o poder discricionário da Administração Pública.

- Ademais, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, dispõe que o tributo não constitui sanção.

• Caso não seja efetuado o abatimento do PIS e a COFINS e os juros de mora, estará sendo exigido tributo para punir a impugnante por supostamente não ter escriturado corretamente todas as receitas.

• Do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da CSLL A Fiscalização considerou outros elementos essenciais:

(i) a desconsideração do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL apurados no ano-calendário de 2007 (Doc. 9 - Fichas 12 e 17 da DIPJ);

(ii) falta de compensação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em até 30% (trinta por cento), com o saldo de Prejuízo Fiscal ("PF") e de base negativa de CSLL ("BNCSLL") escriturados em 31 de dezembro de 2006 (Doc. - Parte B do LALUR e Ficha 61 da DIPJ), e

(iii) a existência de saldo negativo de IRPJ (Doc. 9 - Ficha 12 da DIPJ).

• O direito à compensação de 30% do PF e da BNCSLL está assegurado pelo art. 510 do RIR/99.

• Da dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT").

A Fiscalização deixou de deduzir do IRPJ supostamente devido os valores decorrentes do PAT. De acordo com o artigo 581 do RIR/99 as despesas com o PAT são dedutíveis do IRPJ.

• Os créditos objeto da presente exação devem ser reduzidos, aplicando-se aludida dedução legal.

• Do artigo 142 do CTN. A Fiscalização cometeu evidentes equívocos na composição dos valores de IRPJ e CSLL. Tal conduta infringe o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Como a matéria tributável para fins do IRPJ e da CSLL foi apurada em desacordo com a legislação, constata-se que os supostos créditos tributários constituídos não são líquidos, ou seja, não tiveram os seus valores devidamente apurados.

• Comprovado que há graves erros na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, por meio da falta de (1) abatimento da despesa com o PIS e COFINS lançados na mesma ação fiscal; (2) consideração do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2007; (3) e compensação do lucro real e da base de cálculo da CSLL com prejuízos apurados em anos anteriores; (4) dedução do PAT; e, ainda, (5) dedução das exigências pelo saldo negativo apurado no ano de 2007, resta contaminada a determinação dos tributos supostamente devidos, de modo que são nulos os lançamentos.

• Da multa qualificada. a multa de 150% só pode ser aplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, ou seja, condutas dotadas da intenção de lesar o Fisco.

• A Fiscalização deve demonstrar, de forma individualizada e descritiva, a subsunção da conduta do contribuinte ao tipo penal, sob pena de restar desconfigurada a própria infração imputada e não simplesmente citar vários e possíveis ilícitos sem comprovação efetiva do comportamento delituoso.

• A caracterização da fraude depende da comprovação do elemento subjetivo da operação, ou seja, da intenção de praticar ato para disfarçar ou mascarar a ocorrência do fato gerador. Se faz necessário que haja dolo nas operações realizadas pela impugnante, ou seja, que haja a intenção em omitir receitas e prejudicar a arrecadação de tributos.

• Da impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa. Pela análise do art.13 da Lei nº 9.065/95 e do artigo 84, da Lei nº 8.981/95, verifica-se a aplicação de juros apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal, inexistindo qualquer previsão legal para o cômputo dos referidos juros sobre a multa de ofício lançada

• Do mesmo modo não se pode fundamentar a cobrança de juros sobre a multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

• A incidência de juros deve ser sobre o valor do tributo e não sobre a incidência de juros sobre a multa de lançamento.

• Da Diligência. Com respaldo no disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 a impugnante requer a realização de diligência, para que se comprove o equívoco na determinação da suposta exigência materializada nos AI ora impugnados.

• Requer às Autoridades Fiscais que respondam aos seguintes quesitos:

a) É possível afirmar que o valor declarado na Ficha 6 , Linha 4 da DIPJ corresponde ao somatório dos valores escriturados nas notas fiscais?;

b) A partir dos trabalhos efetuados pela Fiscalização, existem créditos em conta corrente junto à administração financeira cuja origem não foi comprovada? Em caso positivo, em qual conta corrente há valores cujas origens não foram comprovadas?

c) É possível afirmar, em diligência junto aos clientes da Impugnante, que o valor pago tem relação com o valor da respectiva nota fiscal? Em caso negativo, em qual conta bancária da Impugnante os valores foram depositados pelos clientes? E

d) É possível afirmar que o valor de R\$ 16.034.702,46 escriturado a débito na conta Venda Brutas a Terceiros visando acertar equívocos que ocasionaram registro indevido de receitas possui suporte documental adequado?

É o relatório.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento e RECORRENDO DE OFÍCIO da parte CANCELADA, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012 ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando este obedeceu a todos os requisitos formais e materiais necessários para a sua validade, em especial no que tange às garantias do contraditório e da ampla defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser inferido o pedido de diligência, quando esta se revela prescindível para a instrução do processo e solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS DESCONTOS CONCEDIDOS.

Tendo o contribuinte comprovado, com notas fiscais, parte dos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, cumpre exonerá-lo desta parcela da autuação.

APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL DO PERÍODO.

Não tendo o fiscal autuante computado o prejuízo fiscal do período, no cálculo dos tributos devidos, cumpre ao julgador fazê-lo na fase contenciosa, retificando, assim, a base tributável.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

PIS. COFINS. ERRO NO PERÍODO DE APURAÇÃO

O período de apuração relativo ao PIS e à COFINS é mensal. Cancela-se a autuação que tomou por base a apuração anual destes tributos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

Afasta-se o agravamento da multa de ofício para 150%, quando não restam nos autos provas caracterizadoras do evidente intuito de fraude. Neste caso, a multa deve ser reduzida para 75%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legal a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que esta se inclui no conceito de débito para com a União (art. 161 do CTN c/c art. 61 da Lei nº 9.430/1996).

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF (fls.1956/1989) em relação à parte mantida, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação reforçando sua defesa sobremaneira nos dois pontos da autuação, trazendo inclusive provas adicionais referente a cada um dos eventos que compuseram a base de cálculo da autuação:

Em relação ao primeiro item da autuação, aduz, em contraponto ao provimento parcial da DRJ que cancelou parte da autuação em função das provas colhidas por amostragem trazidas na fase impugnatória:

(...)Porém, tendo em vista a fundamentação da r. decisão recorrida, para que não restem questionamentos quanto à ausência de omissão de receita no caso concreto, bem como em decorrência da aplicação do Princípio da Verdade Material, a Recorrente apresenta, com o presente recurso, a totalidade da documentação comprobatória, relacionada aos R\$ 61.982.128,71, correspondente a descontos/abatimentos concedidos, tomados como base para a autuação que originou o presente processo administrativo.

Neste ponto, assim como na Impugnação, a Recorrente utilizará uma das notas fiscais componentes do montante acima citado como exemplo a ser demonstrado no

corpo deste Recurso Voluntário, sendo que os documentos comprobatórios relacionados às demais notas fiscais serão, também, aqui acostados.

Pois bem. Utilizaremos como exemplo a nota fiscal 94103.

Tal nota foi emitida no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais, trinta e seis centavos), e apresenta a venda de 12 (doze) unidades de Tiamutin 80 Coated (25 Kg) à Sadia S.A., em 01/08/2007.

Em momento que antecedeu a concretização da venda, foram concedidos descontos/abatimentos, em razão das políticas comerciais. Neste cenário, a escrituração contábil da venda teve como partida lançamentos a débito, (i) na conta de Ativo nº 210000 (Devedores por Duplicatas -Clientes), no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais e trinta e seis centavos), correspondente ao valor efetivo da operação, ou seja, o efetivamente negociado com o cliente e constante da nota fiscal, e (li) outro na conta de Resultado nº 500086 (Descontos), no montante de R\$ 61.023,73 (sessenta e um mil, vinte e três reais, setenta e três centavos), correspondente ao desconto/abatimento concedido à Sadia.

A contrapartida de tais lançamentos foi efetuada por meio de lançamento a crédito em conta de Receita nº 500001, no valor de R\$ 123.007,09 (cento e vinte e três mil, sete reais e nove centavos), correspondente ao preço de lista do produto, vale dizer, sem o cômputo do desconto/abatimento praticado.

O custo da venda foi escriturado com lançamento a débito em conta de Despesa nº 600001 (venda mercadorias para terceiros), tendo como contrapartida lançamento a crédito em conta de Ativo nº 200511 (Estoque).

O valor de R\$ 2.903,51 (dois mil, novecentos e três reais, cinquenta e um centavos), destacado na nota fiscal a título de ICMS, foi registrado com lançamento a débito na conta de resultado (despesa) nº 500085 (ICMS Conta Corrente), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440851 (ICMS s/ faturamento).

O PIS incidente sobre a operação, no montante de R\$ 1.301,65 (um mil, trezentos e um reais, sessenta e cinco centavos) foi lançado a débito na conta de resultado (despesa) nº 500084 (PIS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440860 (PIS).

A COFINS apurada, no montante de R\$ 6.136,35 (seis mil, cento e trinta e seis reais, trinta e cinco centavos) foi lançada a débito na conta de resultado (despesa) nº 500083 (COFINS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440862 (COFINS).

Por fim, o recebimento dos valores relacionados a tal nota, no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais, trinta e seis centavos), já considerando o desconto concedido, foi registrado na contabilidade da Recorrente com lançamento a débito na conta de Ativo nº 240114 (Bancos), tendo como contrapartida um lançamento a crédito na Conta de Ativo nº 210000 (Clientes), no mesmo valor.

Este último lançamento demonstra o valor efetivamente recebido pela Recorrente no tocante à venda de produtos objeto da nota fiscal nº 94103.

- Demonstra na sequência, a dinâmica dos lançamentos contábeis.

- Em relação ao segundo ponto da autuação, tenta esclarecer melhor o referido ajuste que foi glosado pela fiscalização e que teria sido originado de falha na instalação na programação de novo módulo contábil, que em alguns casos estava duplicando a receita bruta de vendas. Eis suas palavras:

(...) Ainda, em relação ao registro de suas vendas, a Recorrente esclarece que o ajuste de R\$ 16.034.702,46, efetuado em 21/12/2007 (mencionado no item a, fls. 5 do TVF), decorreu de equívoco quando da implementação de um novo módulo do sistema contábil que utiliza.

Neste cenário, em determinados casos, o sistema, equivocadamente, considerava a receita bruta de vendas em duplicidade, ou seja, o valor da nota fiscal pelo dobro daquele constante em tal documento fiscal.

Em dezembro de 2007, mencionado equívoco foi constatado e a Recorrente realizou o ajuste na conta contábil 500086.

A título exemplificativo, a Recorrente apresenta o equívoco ocorrido quando da escrituração contábil da nota fiscal 90737.

Nesta nota fiscal foi consta a venda para o cliente AVIPAL S/A AVIC AGROPEC, no valor de R\$ 8.333,64. No Doc. 7 deste Recurso Voluntário é apresentada mencionada nota Fiscal.

Na contabilidade da Recorrente, conforme demonstrado no Livro Diário (Doc. 7), de forma resumida, os seguintes lançamentos foram realizados:

Conta Contábil	Valor
D - 210000 - Clientes	8.333,64
D - 500086 - Descontos	12.405,53
C- 500001 - Vendas	20.739,17

Da análise da documentação apresentada (nota fiscal e Livro Diário), constata-se que, para a mencionada venda, no valor de R\$ 8.333,64, a Recorrente escriturou receita de R\$ 20.739,17.

Abaixo a Recorrente apresenta a composição do valor registrado na contabilidade (R\$ 20.739,17 - somatório da coluna "a"). Veja-se a composição dos valores:

Valor Unitário (Lista) d	Quantidade Vendida e	Valor Total f=(d*e)	ICMS	Receita Bruta h=(f*g)	Desconto i	Receita Líquida j=(h-i)	Valor Total
R\$ 45,45 R\$ 45,45	66	R\$ 2.999,70 R\$	108,313%	R\$ 3.249,07 R\$ 9.156,46	R\$ (1.066,45) R\$	R\$ 2.182,62 R\$ 6.151,02	R\$ 8.333,64
	186	8.453,70	108,313%		(3.005,44)		

Na coluna "d" é demonstrado o valor de lista dos produtos, o qual multiplicado pelas quantidades vendidas - coluna "e" (demonstradas na nota fiscal) implicaria no registro contábil de uma receita no valor de R\$ 11.453,40 (somatório dos R\$ 2.999,70 e R\$ 8.453,70). Entretanto, no cálculo do preço, também se considera o ICMS, cujo percentual consta na coluna "g" (operação interestadual e com redução da base de cálculo, conforme descrito na nota fiscal). Já na coluna "h" é apresenta a receita

registrada considerando-se o preço de lista o efeito do ICMS no preço dos produtos, que monta em R\$ 12.405,52 (somatório de R\$ 3.249,07 e R\$ 9.155,46).

A diferença entre R\$ 12.405,52 e R\$ 8.333,64 (valor da nota fiscal), de R\$ 4.071,88, apresentada na coluna "i", compõe os R\$ R\$ 61.982.128,71, cuja justificativa foi acima apresenta (diferença entre o valor de lista e o preço praticado).

Pois bem, como a receita registrada foi no valor de R\$ 20.739,17 e R\$ 4.071,88 se refere à diferença entre o valor de lista e o efetivamente praticado, verifica-se que na receita bruta remanesce o montante de R\$ 16.667,29. Multiplicando-se o valor da venda escriturado na nota fiscal (R\$ 8.333,64) por dois chega-se exatamente em R\$ 16.667,29.

Assim, o erro do sistema que levou a distorções no registro da receita bruta da Recorrente, objeto de autuação, foi justamente duplicar o valor da nota fiscal de venda. Logo, entende a Recorrente que restou demonstrada a inexistência de omissão de receita, pois, em verdade, o desconto registrado decorreu do compute em duplicidade do valor da nota fiscal na sua contabilidade.

No Doc. 8 a Recorrente apresenta outros exemplos, nos moldes do acima, que corroboram a inexistência de omissão de receita, devidamente acompanhados das notas fiscais e das folhas do Livro Diário.

No Doc. 9 a Recorrente apresenta a listagem das notas fiscais escrituradas em duplicidade que compõem o valor de R\$ 16.034.702,46.

Nos já citados Docs, 3, 4, 5 e 6 é apresentada a totalidade das notas fiscais, das folhas dos Livros Diários e dos extratos bancários relacionados a presente discussão.

Pelo exposto, a Recorrente entende que comprovou a inexistência de omissão de receita no montante de R\$ 61.982.128,71, correspondente a descontos/abatimentos concedidos (diferença entre os preços de lista e os efetivamente praticados), e (ii) R\$ 16.034.702,46, referente ao ajuste efetuado pela Recorrente, em sua contabilidade, em 21/12/2007 em virtude de equívoco do sistema contábil.

- Anexo ao Recurso voluntário seguem 16 volumes de provas.

- A Recorrente ainda complementou seu recurso voluntário (fls. 3412) com razões adicionais que visariam ratificar o cancelamento de parte da autuação pela DRJ, bem assim tecer considerações adicionais a respeito da desqualificação da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso de ofício e voluntário preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a autuação foi baseada em dois itens de omissão de receitas:

- 1) As Deduções de Receitas lançadas pelo contribuinte em 31/12/2007, na Conta 3.01.02.3.01.02 - DEDUÇÕES DE RECEITAS, tendo Saldo Devedor de R\$ 75.022.984,76. Na sub-conta contábil Descontos s/Vendas de Mercadorias (4.50.00.86 - 3.01.02.08) tem Saldo Devedor de R\$ 61.844.149,03 (Débito de R\$ 80.012.792,46 e Crédito de R\$ 18.168.643,43), conforme Balancete de Contas Anual da empresa (fl. 619). Tal valor foi lançado
- 2) Além deste valor foi lançado um acerto contábil efetuado em 21/12/2007 o valor de R\$ 16.034.702,46. Tal valor se refere a parte do débito de vendas brutas a terceiros de R\$ R\$ 17.871.325,92, que segundo a fiscalização valor corresponde a descontos/abatimentos de receitas. este sobre vendas não comprovados;

Somando-se os dois itens da autuação perfaz o total de R\$ 77.878.851,49, que foi lançado como omissão de receitas.

A infração relativa à omissão de receitas (item 1) foi cancelada parcialmente pela DRJ e submetida a Recurso de Ofício. E o motivo dessa diligência passa justamente pelo fato de a DRJ ter acatado parcialmente essa infração em função das provas trazidas aos autos pelo contribuinte. Acontece que o contribuinte trouxe a prova, dado o grande volume, através de uma amostragem

Portanto, o escopo dessa diligência circunscreve ao Recurso voluntário.

Para ser fiel no relato dos fatos, transcreva-se abaixo o acatamento parcial da DRJ a esse item “1”:

“(…) O contribuinte apresenta uma série de notas fiscais onde pretendo comprovar que os descontos constam das notas fiscais e são incondicionais. A interessada alega que apresentou apenas uma amostra dos documentos. Porém, há que se esclarecer que a amostragem é uma técnica válida para selecionar documentos no âmbito da fiscalização, contudo tal técnica não é válida no âmbito do julgamento, onde o contribuinte deve apresentar todas as provas relativas àquilo que ele pretende comprovar. Na verdade, todas as defesas devem ser apresentadas na defesa, sob pena de preclusão, conforme dispõe o art.300 do CPC (Princípio da eventualidade). Do conceito de amostragem resulta que o método leva a um juízo de possibilidade e não ao juízo de certeza que é imperativo da verdade material.

Nas fl.787 a 803, consta uma Instrução Normativa do contribuinte onde está expressa a política de descontos para alguns clientes. Nas fl.804 a 820, consta uma campanha de vendas da empresa. De qualquer maneira, o que importa é o desconto concedido na nota fiscal que não possua nenhuma condição a ser cumprida pelo comprador.

Consta na fl. 1031 uma lista com as empresas para as quais, supostamente, houve vendas de mercadorias. Nas fls 1032 a 1210, há uma listagem elaborada pela interessada com os supostos descontos concedidos.

As notas fiscais estão acostadas nas fls. 1226, 1236, 1291, 1345, 1354, 1362, 1373, 1381, 1395, 1406, 1414, 1421, 1428, 1436, 1449, 1460, 1468, 1475, 1482, 1490, 1505, 1513, 1522, 1530, 1537, 1547, 1556, 1564, 1572, 1580, 1592, 1599, 1608, 1617, 1624, 1632, 1633, 1642, 1650, 1662, 1670, 1678, 1686, 1694, 1702, 1712, 1719, 1726, 1727, 1735, 1742, 1750, 1760, 1778, 1785, 1793, 1803, 1812, 1820, 1829, 1837, 1838, 1846, 185. Tais documentos estão acompanhados da escrituração com os respectivos lançamentos.

Na fl 1.235 há uma planilha contendo dados de uma amostra de notas fiscais onde supostamente teria ocorrido descontos incondicionais, contudo tal planilha não destaca o desconto.

Nota Fiscal	Conta	Comprador	Data	Valor com desconto	Valor total da nota	Valor dos descontos
087892	500001	24027 PERDIGÃO Vend.Brut.terc.	08/01/2007	194472,32	210639,36	16.617,04
087898	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	08/01/2007	129692,20	140474,00	10781,80
087899	500001	24091 SADIA Vend.Brut.terc.	08/01/2007	105448,32	113629,44	8.181,12
088049	500001	24055 COOP LANGU	17/01/2007	14400,00	15597,12	1.197,12
		Vend.Brut.terc.				
088112	500001	24586 PATRICIA Vend.Brut.terc.	19/01/2007	23,52	23,52	0,00
088325	500001	24658 A PEQ NOTA Vend.Brut.terc.	24/01/2007	133022,32	134628,24	1.605,92
088872	500001	24023 FRANGOSUL Vend.Brut.terc.	08/02/2007	109998,24	118532,32	8.534,08
088943	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	12/02/2007	140532,00	151435,00	10.903,00
089104	500001	25097 MARILENE Vend.Brut.terc.	14/02/2007	35,71	35,71	2,00
089553	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	27/02/2007	316160,00	342443,52	26.283,52
089498	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	27/02/2007	113401,80	122829,30	9.427,50
089516	500001	24366 PRO-SUI Vend.Brut.terc.	27/02/2007	20039,22	21705,15	1.665,93
089730	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	13/03/2007	154804,56	167674,08	12869,52
089837	500001	25324 MARCELLA Vend.Brut.terc.	15/03/2007	93,37	93,37	0,00
089935	500001	24672 ELIAS Vend.Brut.terc.	19/03/2007	26465,60	27625,88	1.160,28
090049	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	20/03/2007	125573,20	136012,40	10.439,20
090194	500001	25395 AGROSUL Vend.Brut.terc.	23/03/2007	299982,28	324891,44	24.909,16
090574	500001	25395 AGROSUL Vend.Brut.terc.	27/03/2007	136472,08	147058,88	10.586,80
090715	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	03/04/2007	123676,80	133958,40	10.281,60
090801	500001	25578 RICARDO Vend.Brut.terc.	09/04/2007	110,70	110,70	0,00
090915	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	12/04/2007	191899,76	207853,20	15.953,44
091394	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	26/04/2007	101131,20	105562,80	4.431,60
091357	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	26/04/2007	99740,49	107477,92	7.737,43
091353	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	26/04/2007	14938,89	15638,78	699,89
091447	500001	24087 AVIPAL Vend.Brut.terc.	03/05/2007	21627,78	23426,28	1.798,50
091806	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	16/05/2007	188099,95	203737,20	15.672,25
092015	500001	24073 PRADO Vend.Brut.terc.	24/05/2007	119595,16	129556,00	9.960,84
092053	500001	25986 RODRIGO Vend.Brut.terc.	25/05/2007	8,74	8,74	0,00
092203	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	28/05/2007	78465,80	84553,56	6.087,76
092335	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	05/06/2007	185678,40	201114,56	15.436,16
092488	500001	24073 PRADO Vend.Brut.terc.	13/06/2007	83020,42	89950,00	6.929,58
092485	500001	24073 PRADO Vend.Brut.terc.	13/06/2007	77090,39	83525,00	6.934,61
092914	500001	26319 ANDRE Vend.Brut.terc.	21/06/2007	77,40	77,41	0,01
093125	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	26/06/2007	97501,60	101779,60	4.728,00
093088	500001	24073 PRADO Vend.Brut.terc.	26/06/2007	14868,72	16104,00	1.235,28
093208	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	02/07/2007	116332,80	126004,00	9.671,20
093304	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	06/07/2007	231397,60	250634,80	19.237,20
093794	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	24/07/2007	89154,81	93065,80	3.910,99
093797	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	24/07/2007	71247,55	76774,92	5.527,37

093922	500001	26600 THAIS Vend.Brut.terc.	25/07/2007	23,52	23,52	0,00
093949	500001	24084 COAMO Vend.Brut.terc.	26/07/2007	49773,00	53634,72	3.861,72
094110	500001	24305 ARTHUR Vend.Brut.terc.	01/08/2007	69500,70	72746,20	3.245,50
094264	500001	25578 RICARDO Vend.Brut.terc.	09/08/2007	127,32	127,32	0,00
094397	500001	24086 AVIPAL Vend.Brut.terc.	14/08/2007	351698,40	390936,40	39238,00
094817	500001	24717 SYNGENTA Vend.Brut.terc.	28/08/2007	233343,36	284816,16	51.472,80
095040	500001	26742 AGROSUL Vend.Brut.terc.	29/08/2007	391572,00	421956,00	3.245,50
095035	500001	24092 GOMERCINDO end.Brut.terc.	29/08/2007	96900,00	104418,00	7.518,00
095137	500001	24869 LUCI Vend.Brut.terc.	04/09/2007	71,66	71,65	-0,01
095309	500001	24086 ELEVA Vend.Brut.terc.	13/09/2007	300314,04	325280,16	24.966,12
Nota Fiscal	Conta	Comprador	Data	Valor com desconto	Valor total da nota	Valor dos descontos
095411	500001	24658 A PEQ NOTA Vend.Brut.terc.	17/09/2007	277224,16	280556,26	3.332,10
095647	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	21/09/2007	149038,90	160.601,94	11.563,04
095630	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	21/09/2007	124904,60	130380,09	5.475,49
096033	500001	24551 SORI Vend.Brut.terc.	26/09/2007	37053,60	45187,24	8.133,64
096177	500001	23565 LEONARDO Vend.Brut.terc.	03/10/2007	16,64	16,64	0,00
096405	500001	24086 ELEVA Vend.Brut.terc.	10/10/2007	284344,32	307982,82	23.638,50
096843	500001	24658 A PEQ NOTA Vend.Brut.terc.	23/10/2007	253516,00	256608,80	3.092,80
096912	500001	24717 SYNGENTA Vend.Brut.terc.	24/10/2007	174885,12	213274,16	38.389,04
096964	500001	24207 BIOPET Vend.Brut.terc.	24/10/2007	64014,60	64014,60	0,00
097269	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	29/10/2007	83160,00	90073,37	6.913,37
097539	500001	24775 CONFORTEN Vend.Brut.terc.	08/11/2007	45675,00	49472,11	3.797,11
098007	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	23/11/2007	95804,84	103237,77	7.432,93
097943	500001	27618 FERNANDA Vend.Brut.terc.	23/11/2007	23,52	23,52	0,00
098214	500001	24658 A PEQ NOTA Vend.Brut.terc.	26/11/2007	264574,00	267936,69	3.362,69
098201	500001	26742 AGROSUL Vend.Brut.terc.	26/11/2007	76139,28	82046,47	5.907,19
098451	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	28/11/2007	87879,80	95185,54	7.305,74
098655	500001	23978 CLAUDIA Vend.Brut.terc.	06/12/2007	60,78	60,78	0,00
098795	500001	24506 GERAESVET Vend.Brut.terc.	10/12/2007	90193,48	971919,06	7.725,58
099015	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	12/12/2007	105155,33	108259,13	3.103,80
099025	500001	24442 PROPET Vend.Brut.terc.	12/12/2007	76630,52	76630,52	0,00
099129	500001	24350 MOTIVAR Vend.Brut.terc.	13/12/2007	110757,33	115612,64	4.855,31
099321	500001	25137 RAUPP Vend.Brut.terc.	17/12/2007	250800,00	271649,84	20.849,84
Total				8315769,52	9.570.982,52	1.255.213,00

Da análise dos documentos verifica-se que das notas fiscais acostadas pela interessada, verifica-se que algumas delas não contém qualquer desconto. Tal fato está expresso na tabela, sendo registrado o valor de R\$ 0,00 para o desconto.

Atente-se que a existência de notas fiscais sem desconto na amostra apresentada pela interessada é mais um motivo para que não se aceite a amostragem no julgamento, posto que, face a ocorrência de vícios na mesma.

Na tabela apresentada pelo contribuinte na fl. 1235 em que lista notas fiscais que teriam registro de descontos, consta a nota fiscal nº 091806, contudo tal documento não foi apresentado, portanto, não há desconto a ser considerado.”

De fato, a DRJ está correta em afirmar que a amostragem feita pelo contribuinte não pode ensejar o cancelamento completo da autuação, em primeiro lugar porque, a amostragem foi feita pelo próprio interessado e não pelo fiscal e, segundo, porque o resultado demonstrou alguns insucessos, como é o caso de notas fiscais sem desconto na amostra.

Em sede recursal, a Recorrente reforça ainda mais a sua defesa no sentido de destacar que o valor declarado na linha 4 da Ficha 06A da DIPJ corresponde ao valor da receita de vendas já reduzido pelos descontos/abatimentos concedidos antes da emissão das notas fiscais.

Para isso, acostou aos autos documentação que diz ser comprobatória da totalidade das operações, relacionadas à acusação de omissão de receita, acompanhada de demonstrativos contendo a dinâmica dos lançamentos contábeis.

No Recurso Voluntário foi utilizada como exemplo a nota fiscal 94103, que será aqui reproduzida.

Tal nota foi emitida no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais, trinta e seis centavos), e apresenta a venda de 12 (doze) unidades de Tiamutin 80 Coated (25 Kg) à Sadia S.A., em 01/08/2007.

Em momento que antecedeu a concretização da venda, foram concedidos descontos/abatimentos, em razão das políticas comerciais. Neste cenário, a escrituração contábil da venda teve como partida lançamentos a débito, (i) na conta de Ativo nº 210000 (Devedores por Duplicatas -Clientes), no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais e trinta e seis centavos), correspondente ao valor efetivo da operação, ou seja, o efetivamente negociado com o cliente e constante da nota fiscal, e (ii) outro na conta de Resultado nº 500086 (Descontos), no montante de R\$ 61.023,73 (sessenta e um mil, vinte e três reais, setenta e três centavos), correspondente ao desconto/abatimento concedido à Sadia.

A contrapartida de tais lançamentos foi efetuada por meio de lançamento a crédito em conta de Receita nº 500001, no valor de R\$ 123.007,09 (cento e vinte e três mil, sete reais e nove centavos), correspondente ao preço de lista do produto, vale dizer, sem o cômputo do desconto/abatimento praticado.

O custo da venda foi escriturado com lançamento a débito em conta de Despesa nº 600001 (venda mercadoria para terceiros), tendo como contrapartida lançamento a crédito em conta de Ativo nº 200511 (Estoque).

O valor de R\$ 2.903,51 (dois mil, novecentos e três reais, cinquenta e um centavos), destacado na nota fiscal a título de ICMS, foi registrado com lançamento a débito na conta de resultado (despesa) nº 500085 (ICMS Conta Corrente), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440851 (ICMS s/ faturamento).

O PIS incidente sobre a operação, no montante de R\$ 1.301,65 (um mil, trezentos e um reais, sessenta e cinco centavos) foi lançado a débito na conta de resultado (despesa) nº 500084 (PIS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440860 (PIS).

A COFINS apurada, no montante de R\$ 6.136,35 (seis mil, cento e trinta e seis reais, trinta e cinco centavos) foi lançada a débito na conta de resultado (despesa) nº 500083 (COFINS), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta patrimonial (Passivo) nº 440862 (COFINS).

Por fim, o recebimento dos valores relacionados a tal nota, no valor de R\$ 61.983,36 (sessenta e um mil, novecentos e oitenta e três reais, trinta e seis centavos), já considerando o desconto concedido, foi registrado na contabilidade da Recorrente com lançamento a débito na conta de Ativo nº 240114 (Bancos), tendo como contrapartida um lançamento a crédito na Conta de Ativo nº 210000 (Clientes), no mesmo valor.

Este último lançamento demonstra o valor efetivamente recebido pela Recorrente no tocante à venda de produtos objeto da nota fiscal nº 94103.

Demonstra ainda, a dinâmica dos lançamentos contábeis

Em relação ao segundo ponto da autuação, tenta esclarecer melhor o referido ajuste que foi glosado pela fiscalização e que teria sido originado de falha na instalação na programação de novo módulo contábil, que em alguns casos estava duplicando a receita bruta de vendas. Eis suas palavras:

(...) Ainda, em relação ao registro de suas vendas, a Recorrente esclarece que o ajuste de R\$ 16.034.702,46, efetuado em 21/12/2007 (mencionado no item a, fls. 5 do TVF), decorreu de equívoco quando da implementação de um novo módulo do sistema contábil que utiliza.

Neste cenário, em determinados casos, o sistema, equivocadamente, considerava a receita bruta de vendas em duplicidade, ou seja, o valor da nota fiscal pelo dobro daquele constante em tal documento fiscal.

Em dezembro de 2007, mencionado equívoco foi constatado e a Recorrente realizou o ajuste na conta contábil 500086.

A título exemplificativo, a Recorrente apresenta o equívoco ocorrido quando da escrituração contábil da nota fiscal 90737.

Nesta nota fiscal foi consta a venda para o cliente AVIPAL S/A AVIC AGROPEC, no valor de R\$ 8.333,64. No Doc. 7 deste Recurso Voluntário é apresentada mencionada nota Fiscal.

Na contabilidade da Recorrente, conforme demonstrado no Livro Diário (Doc. 7), de forma resumida, os seguintes lançamentos foram realizados:

Conta Contábil Valor D - 210000 - Clientes 8.333,64 D - 500086 - Descontos 12.405,53 C- 500001 - Vendas 20.739,17 Da análise da documentação apresentada (nota fiscal e Livro Diário), constata-se que, para a mencionada venda, no valor de R\$ 8.333,64, a Recorrente escriturou receita de R\$ 20.739,17.

Abaixo a Recorrente apresenta a composição do valor registrado na contabilidade (R\$ 20.739,17 - somatório da coluna "a"). Veja-se a composição dos valores:

Valor Unitário (Lista) d	Quantidade Vendida e	Valor Total f=(d*e)	ICMS	Receita Bruta h=(f*g)	Desconto i	Receita Líquida j=(h-i)	Valor Total
R\$ 45,45 R\$ 45,45	66	R\$ 2.999,70 R\$	108,313%	R\$ 3.249,07 R\$ 9.156,46	R\$ (1.066,45) R\$	R\$ 2.182,62 R\$ 6.151,02	R\$ 8.333,64
	186	8.453,70	108,313%		(3.005,44)		

Na coluna "d" é demonstrado o valor de lista dos produtos, o qual multiplicado pelas quantidades vendidas - coluna "e" (demonstradas na nota fiscal) implicaria no registro contábil de uma receita no valor de R\$ 11.453,40 (somatório dos R\$ 2.999,70 e R\$ 8.453,70). Entretanto, no cálculo do preço, também se considera o ICMS, cujo percentual consta na coluna "g" (operação interestadual e com redução da base de cálculo, conforme descrito na nota fiscal). Já na coluna "h" é apresenta a receita registrada considerando-se o preço de lista o efeito do ICMS no preço dos produtos, que monta em R\$ 12.405,52 (somatório de R\$ 3.249,07 e R\$ 9.156,46).

A diferença entre R\$ 12.405,52 e R\$ 8.333,64 (valor da nota fiscal), de R\$ 4.071,88, apresentada na coluna "i", compõe os R\$ R\$ 61.982.128,71, cuja justificativa foi acima apresenta (diferença entre o valor de lista e o preço praticado).

Pois bem, como a receita registrada foi no valor de R\$ 20.739,17 e R\$ 4.071,88 se refere à diferença entre o valor de lista e o efetivamente praticado, verifica-se que na receita bruta remanesce o montante de R\$ 16.667,29. Multiplicando-se o valor da venda escriturado na nota fiscal (R\$ 8.333,64) por dois chega-se exatamente em R\$ 16.667,29.

Assim, o erro do sistema que levou a distorções no registro da receita bruta da Recorrente, objeto de autuação, foi justamente duplicar o valor da nota fiscal de venda. Logo, entende a Recorrente que restou demonstrada a inexistência de omissão de receita, pois, em verdade, o desconto registrado decorreu do computo em duplicidade do valor da nota fiscal na sua contabilidade.

No Doc. 8 a Recorrente apresenta outros exemplos, nos moldes do acima, que corroboram a inexistência de omissão de receita, devidamente acompanhados das notas fiscais e das folhas do Livro Diário.

No Doc. 9 a Recorrente apresenta a listagem das notas fiscais escrituradas em duplicidade que compõem o valor de R\$ 16.034.702,46.

Nos já citados Docs, 3, 4, 5 e 6 é apresentada a totalidade das notas fiscais, das folhas dos Livros Diários e dos extratos bancários relacionados a presente discussão.

Pelo exposto, a Recorrente entende que comprovou a inexistência de omissão de receita no montante de R\$ 61.982.128,71, correspondente a descontos/abatimentos concedidos (diferença entre os preços de lista e os efetivamente praticados), e (ii) R\$ 16.034.702,46, referente ao ajuste efetuado pela Recorrente, em sua contabilidade, em 21/12/2007 em virtude de equívoco do sistema contábil.

Como se vê, embora não tenha prestado talvez os esclarecimentos, provas e detalhamentos necessários quando da autuação, trouxe à colação na fase impugnatória e, mais ainda na fase recursal indícios de provas que a meu ver precisariam de uma resposta mais satisfatória do que a que foi dado pela decisão de piso.

Concordo com a DRJ que a situação que se apresenta, os esclarecimentos prestados e detalhamentos feitos, longe ainda estaria de se afirmar que os descontos incondicionais foram todos comprovados, mas discordo da conclusão de que isso conduziria necessariamente à manutenção da infração. Com os novos elementos trazidos aos autos a situação é de indeterminação e não de certeza de algo, merecendo no caso a investigação ser aprofundada, mormente diante da grande quantidade de documentos que seriam necessários ser colacionados aos autos para a comprovação que se faz necessária.

Também não se trata de inovação do lançamento. O autuante ao não dar por satisfeito a composição de uma determinada rubrica, no caso, por falta de detalhamento que lhe permitiria aprofundar a investigação, ou falta de prova, glosa a despesa como um todo ou lança a omissão de receitas, como foi o caso. Nesse momento, ontologicamente, não se abria a hipótese levantada pela DRJ de verificação da comprovação documental de determinada subconta contábil que só se apresentou após o detalhamento feito pelo contribuinte em sede impugnatória. Da mesma forma, na medida em que tal situação não configura inovação, também não pode ser considerada não comprovada pela DRJ na medida em que o contribuinte por si só não trouxe aos autos o que em uma situação normal a investigação seria levada a cabo pelo fiscal autuante, mormente quando tal tarefa implique em uma quantidade grande de provas a serem colhidas e demonstradas como é o caso.

Em análise da Impugnação apresentada, a DRJ, apesar de ficar claro que o contribuinte trouxe uma amostra significativa de casos com sucesso e alertar que se tratava de apenas uma amostragem dado o grande volume de provas, entendeu por manter a infração no seu remanescente não provado.

Dessa forma, discordando da decisão de piso, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e diante da apresentação de indícios fortes e convergentes que poderiam comprometer a solidez do lançamento, por precaução, e também em virtude do grande volume de provas acostados aos autos, torna-se indispensável a conversão do julgamento em diligência, para que seja adotada as seguintes providências pela Fiscalização:

- Por amostragem, validar a documentação trazida em fase recursal contra os livros contábeis originais;

- Intimar novamente a recorrente, levando em consideração as provas trazidas na fase impugnatória e recursal, bem assim solicitando-lhe o que mais for necessário a fim de dar continuidade a uma investigação mais aprofundada em relação a real existência aos descontos incondicionais constante em notas fiscais;

- Considerar os descontos como ocorrido, quando constar na nota fiscal original em campo de observação, como foram os casos acolhidos pela DRJ na amostragem feita pelo contribuinte na fase impugnatória;

- Por amostragem, circularizar alguns clientes para efeito de verificação da consistência da tese e das provas apresentadas pelo contribuinte, principalmente em relação à questão do pagamento e a negociação do desconto. Tentar produzir, se for possível, alguma documentação vinda de terceiros não relacionados que dê veracidade à tese do contribuinte (emails, correspondências etc);

- Dentro desse mesmo contexto, esclarecer melhor a duplicidade produzida pelo sistema de informática que levou a autuação do valor de R\$ 16.034.702,46, levando em consideração as novas provas trazidas em sede recursal;

- Tecer considerações adicionais que reputar necessárias para o perfeito deslinde do caso;

- Se for o caso, refazer a base de cálculo de apuração do IRPJ/Reflexos.

Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto