



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.726643/2017-68
ACÓRDÃO	1101-001.948 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SAMSUNG ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

INOVAÇÃO QUANTO AO LANÇAMENTO NO ATO DECISÓRIO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - IMPOSSIBILIDADE

O dever poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não cabendo-lhe aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal.

NULIDADE DO ATO DECLARATÓRIO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia.

RECEITA BRUTA. IPI. EXCLUSÃO.

Os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, dentre os quais o Imposto sobre Produtos Industrializados, não se incluem na receita bruta das vendas de produtos industrializados.

REALIZAÇÃO DA RECEITA. CRITÉRIO TEMPORAL DE RECONHECIMENTO.

A receita da venda de mercadorias a pronta entrega deve ser reconhecida na entrega do bem ao comprador, quando o vendedor for o responsável pelo transporte, na entrega do bem ao transportador, quando o comprador for o responsável pelo transporte.

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IMPOSTO. REDUÇÃO POR INVESTIMENTO. CUMULATIVIDADE.

Os incentivos fiscais de redução de 75% e de redução por reinvestimento do imposto de renda devido, calculados sobre o lucro da exploração, previstos, respectivamente, nos arts. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 2001, podem ser usufruídos concomitantemente pelo mesmo empreendimento considerado prioritário para o desenvolvimento regional na área da extinta Sudam, desde que obedecidas todas as condições estabelecidas na legislação em vigor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para excluir da receita bruta apurada no ano-calendário de 2013, a receita das NFe emitidas no ano-calendário 2012, entregues em 2013, no valor de R\$ 386.455.747,85; a reclassificação de impostos (Conta 41016969) no valor de R\$ 1.945.275,91; e os demais ajustes credores a título de receita de venda de serviços (Conta 41011101), receita de garantia estendida (Conta 41011103) e diferença V.C. exportação (Conta 41210101).

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 708/735) interposto pelo contribuinte contra acórdão da DRJ, efls. 646/697, que julgou parcialmente procedente impugnação administrativa

apresentadas pelo contribuinte (efl. 114/166), referente à autuação (efls.63/79), que constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2013.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 63-79, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2013, com crédito total apurado no valor de R\$ 820.283.151,75, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 12/2017.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):

- Omissão de receitas de venda e serviços;
- Redução por reinvestimentos não comprovada Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75 %.

Para justificar a exação a Autoridade Lançadora assevera:

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS

[...] contribuinte informou na DIPJ/2014, ano calendário de 2013, nas linhas 01, 03 e 04, das fichas 06A e 07A, o valor total de R\$ 18.495.607.992,50, entretanto, a somatória dos valores das notas fiscais eletrônicas (nf-e) relativos à receita bruta tributável no período, abrangendo os CFOPs exclusivamente de vendas, indica o valor de R\$ 19.555.515.767,02, configurando assim uma diferença de R\$ 1.059.907.774,50, caracterizada material e legalmente como omissão de receita.

[...] o contribuinte apresentou comunicação em 18/08/2017, onde, em linhas gerais, confessa haver a divergência apontada pelo fisco, e que a mesma se deve ao fato da empresa reconhecer suas receitas como realizadas apenas quando da entrega dos bens vendidos aos seus clientes (tradição).

[...] a desoneração tributária unilateral de parte da receita bruta, praticada pelo contribuinte, não foi aceita pelo fisco [...] [...] deveria o mesmo ter apresentado listagem com todas as notas fiscais eletrônicas que não foram devidamente oferecidas à tributação, no ano calendário de 2013, e que só teriam integrado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no período de apuração subsequente [...] [...] deveria o sujeito passivo ter apresentado os contratos de compra e venda dos bens e mercadorias vendidos, que não integraram a receita tributável no período, para que se comprovasse as condições de vendas [...] [...] deveria o contribuinte ter apresentado demonstrativo analítico do CPV — Custo do Produto Vendido no período, estando ali expresso o custo dos produtos vendidos concernente aos produtos vendidos integrantes das notas fiscais de vendas (receita bruta) e também outro demonstrativo com o CPV - Custo dos Produtos Vendidos, relativo apenas às vendas consideradas realizadas pela pessoa jurídica em função do seu critério de reconhecimento da receita envolvendo a tradição. [...] deveria o contribuinte ter apresentado demonstrativo com o estoque final de seus produtos acabados para que se comprovasse não estar os produtos referentes as vendas não realizadas, conforme seu entendimento, integrando o custo dos produtos vendidos no período.

[...] o estoque final apresentado pela pessoa jurídica em sua EFD — Escrituração Fiscal Digital, não apresenta a discriminação acima aludida. [...] examinou-se todo o período seguinte (2014), para que se localizasse em que mês teria sido considerada como realizada a receitas das vendas relativas a 2013, mas um exame procedido na EFD da empresa possibilitou constatar não haver notas fiscais de períodos anteriores lançadas na escrita fiscal do contribuinte [...] As medidas acima listadas deveriam ter sido adotadas pelo sujeito passivo para que não restasse dúvida sobre a não ocorrência da omissão de receita. [...]

EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDAM/ADA INFRAÇÃO: REINVESTIMENTOS - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

O contribuinte foi intimado [...] a esclarecer sobre o fato de ter informado valores na linha 77, ficha 10, da DIPJ/2014, e não ter indicado valores na linha 16, da ficha 08, da aludida DIPJ, visto existir um liame intrínseco entre as duas informações. [...] a pessoa jurídica alega [...] não existir para ela, nenhum tipo de vínculo entre as informações, por isso nada informou na linha 16, da ficha 08, da DIPJ/2014, e não apresentou, apesar de instado para tal, fundamento legal para a adoção da medida.

[...] o valor informado pela empresa na linha 77, ficha 10, da DIPJ/2014, refere-se à redução por reinvestimento correspondente a 30% do valor do imposto devido, calculado sobre o lucro da exploração, decorrente do resultado dos empreendimentos industriais na área da SUDAM, e a pessoa jurídica também detinha no período, direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ (75%). Como toda atividade incentivada que tem como base de cálculo do benefício fiscal, o lucro da exploração, a pessoa jurídica deve discriminar os resultados relativos as diversas atividades sujeitas ao incentivo fiscal, pois pode ocorrer de ela ter atividades sujeitas a isenção ou redução do imposto e outras não, [...] [...] A legislação inclusive permite que, caso a pessoa jurídica não possua sistema de contabilidade que ofereça condições para apuração do lucro da exploração por atividade, que este possa ser calculado com base na relação entre as receitas líquidas das atividades e a receita líquida total.

[...] a pessoa jurídica informou a redução por reinvestimento mas não informou a receita líquida dessa atividade com redução por reinvestimento, o que leva a inferir não ter direito a ela a esta redução visto não existir a receita da receita incentivada correspondente. [...] as instruções de preenchimentos da DIPJ/2104, estabelecia que não poderia ser informado na linha 16, da ficha 08, os valores das receitas líquidas relativas as outras atividades da empresa. [...] os dois benefícios fiscais (Redução por Reinvestimento e Redução de 75%), nada obstante apresentarem como base de cálculo, o lucro da exploração, para a aquisição do direito de usufruí-los deve a pessoa jurídica apresentar diferentes projetos econômico-financeiros junto à SUDAM, posto que o fundamento de cada um são distintos.

[...]a fiscalização em nenhum momento contestou o direito do contribuinte de usufruir dos dois benefícios fiscais (redução por reinvestimento redução de 75%), o que se cobra aqui [...] é o valor do imposto não recolhido ao tesouro nacional, decorrente da redução por reinvestimento inexistente, por não ter sido devidamente comprovada a correspondente receita líquida da atividade com redução por reinvestimento.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 27/12/2017 (fls. 85). Entretanto, os documentos de suporte dos Autos de Infração só foram disponibilizados em Acórdão n.º 01-37.382 DRJ/BEL Fls. 5 5 03/01/2018, razão pela qual a unidade de origem estendeu o início do prazo recursal para 04/01/2018 (fls. 91-106).

O sujeito passivo apresentou sua impugnação em 01/02/2018 (fls. 112- 163), na qual alegou em síntese que: [...]

2.1.2. DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

[...] foi intimada a justificar e explicar por escrito a divergência existente entre o valor das notas fiscais eletrônicas de vendas[...] [...] na ocasião, a d. autoridade fiscal indicou que o valor das notas fiscais de venda constantes da EFD era de R\$ 19.557.815.826,50, sem oferecer sua composição, ao passo que agora, quando dos lançamentos, indica o valor de R\$ 19.555.515.797,02. [...] [...] a Impugnante apresentou petição (fls. 38 a 41) esclarecendo que reconhece a receita de suas atividades, em atendimento ao princípio da competência, quando da efetiva tradição das mercadorias vendidas [...] [...] a d. autoridade fiscal não apresentou qualquer outro questionamento sobre a matéria, surpreendendo a empresa com os Autos de Infração combatidos em que alega que caberia ao sujeito passivo a apresentação de listagem das notas fiscais que foram oferecidas à tributação no período subsequente, bem como dos contratos de compra e venda referentes a tais notas fiscais[...] [...]a fiscalização alega ainda que a Impugnante deveria apresentar também demonstrativo analítico do custo do produto vendido– CPV no período e demonstrativo com estoque final dos produtos acabados [...] Nesse contexto, resta clara a nulidade do procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que em nenhum momento a Impugnante foi intimada a apresentar citada documentação [...] [...] tendo em vista que a d. autoridade fiscal, na intimação de 08/08/2017, nem mesmo ofereceu à Impugnante a composição do valor indicado como sendo o somatório das quantias das notas fiscais relativas às vendas do período, não seria nem mesmo possível que a empresa fizesse a comprovação citada nos lançamentos como ausente.

[...] o número indicado pela fiscalização como correspondente ao somatório das notas fiscais de vendas, quando da intimação de 08/08/2017, diverge do número apresentado nos lançamentos, donde se verifica sua insustentabilidade e, consequentemente, a inviabilidade de a Impugnante realizar a comprovação questionada. [...] no que tange à alegação da fiscalização de que a análise da EFD do anocalendário 2014, em que não se localizou notas fiscais emitidas em 2013, ao contrário do quanto faz crer a d. autoridade fiscal, não serve a fragilizar a explicação dada pela Impugnante em 18/08/2017.

[...] se a diferença questionada diz respeito a documentos fiscais emitidos em 2013 e constantes da EFD desse período, jamais seria possível localiza-los na EFD de 2014.

[...] Dessa forma, resta evidente a ofensa aos direitos à ampla defesa e ao contraditório [...]

3. DO MÉRITO

3.1. DA RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES

[...] a quantia declarada nas linhas 01, 03 e 04 das Fichas 06A e 07A foi composta pelas seguintes contas contábeis, conforme atesta a documentação contábil anexa (Doc. 06):

Conta	Descrição	Valor
41210101	Exportação produto acabado	149.645.071,13
41210103	Export Sales-General-Merchandise	14.709,30
41210105	Exportação semi acabado	1.605.204,43
41211113	Reexportação matéria prima	151.279.199,56
41211117	Reexportação peças	422.814,72
41216969	Exportação outros	217.554,10
41010101	Venda produto acabado	14.271.793.466,17
41011101	Venda serviços	6.197.314,33
41011113	Venda garantia estendida	65.449,49
41012103	Revenda peças	132.625.820,71
41016903	Revenda matéria prima	7.211,35
41016969	Venda outros	3.758.134.622,50
41018101	Abatimento	(30.671.245,23)
41019507	IPI s/ Vendas	(233.853.350,50)
41410101	Vendas inter company	830.534.039,37
41413111	Vendas inter company	(830.534.039,37)
41010103	Revenda mercadoria	288.124.150,55
		18.495.607.992,61

[...] a Fiscalização deveria descontar do valor de R\$ 19.555.515.767,02, os montantes referentes a IPI, a NFes relativas a mercadorias que não foram entregues aos clientes em razão de recusa destes (sit return), a NFes cujas mercadorias foram entregues apenas em 2014, implicando que a receita fosse reconhecida apenas neste período, bem como outros ajustes tais como reclassificações e abatimentos. [...] cabia à d. autoridade fiscal computar ao número encontrado partindo das NFes emitidas em 2013 outros montantes que se referem a receita deste período, tais como a receita de NFes emitidas em 2012, cujas mercadorias foram entregues apenas em 2013, e a receita de serviços e de garantia estendida. [...] fossem considerados os aspectos acima citados, teria a Fiscalização constatado que inexistia diferença de receita tributada a menor, e sim receita declarada e tributada a maior, conforme quadro abaixo:

Nfes emitidas em 2013, conforme levantamento da fiscalização, junto ao SPED		19.555.515.767,02
Ajustes necessários	Nfes emitidas em 2012 indevidamente consideradas no levantamento	(1.957.834,27)
	Desconto da parcela referente a IPI (Conta 41019507)	(233.853.350,50)
	Nfes de mercadorias c/ recusa (sit return)	(296.691.123,43)
	Nfes de mercadorias entregues em 2014	(692.119.111,59)
	Receita de Nfes de 2012 c/ mercadorias entregues em 2013	386.455.747,85
	Receita de venda de serviços (Conta 41011101)	6.197.314,33
	Receita de garantia estendida (Conta 41011103)	65.449,49
	Abatimento (Conta 41018101)	(30.671.245,23)
	Reclassificação-Devolução (Conta 41016969)	(191.634.738,71)
	Reclassificação-Abatimentos (Conta 41016969)	-
	Reclassificação-Impostos (Conta 41016969)	1.945.275,91
	Reclassificação-Outros (Conta 41016969)	(148.345.737,31)
	Diferença V.C. exportação (Conta 41210101)	1.625.432,16
	Receita do Período	18.356.531.845,72

[...] 3.2.1. DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS EM 2012 [...] a fiscalização erroneamente computou notas fiscais emitidas em 2012, no total de R\$ 1.957.834,27, que não impactaram a receita do ano-calendário 2013 (Doc. 07). Para além da listagem [...], apresenta-se a título exemplificativo duas notas fiscais em mencionada situação (Doc. 08). [...]

3.2.2. DA EXCLUSÃO DO IPI [...] a Fiscalização, no levantamento que fez das notas fiscais junto ao SPED, considerou o valor total desses documentos, sem realizar a devida exclusão da parcela do IPI. [...] a título exemplificativo, as notas fiscais nos 34292 e 36784 (Doc.09), as quais na planilha da fiscalização constante às fls. 83 foram consideradas nos valores de R\$ 1.132.293,60 e R\$ 409.200,00, respectivamente [...] [...] cabia à d. autoridade fiscal descontar as parcelas relativa ao IPI, nos totais de R\$ 188.715,60 e R\$ 68.200,00, devidamente destacado nas notas fiscais (Doc. 09). [...] o próprio manual de preenchimento da DIPJ 2014/2013 é claro no sentido de que os valores correspondentes a ICMS-ST e IPI, uma vez não se tratando de receita do contribuinte, não devem ser informados na linha 03 das Fichas 06A: [...] a Impugnante informa que acabou por não os descontar da quantia declarada na linha 03, eis que os informou na linha 11 de ICMS. [...] conforme se depreende da composição da receita declarada nas linhas 01, 03 e 04 das Fichas 06A e 07A, as parcelas relativas ao IPI no total de R\$ 233.853.350,50 (Doc. 06 – Conta 41019507) foram desconsideradas quando do preenchimento da linha 03. [...]

3.2.3. DO SIT RETURN DJ [...] para que possam ser comparáveis a receita declarada pela Impugnante nas linhas 01, 03 e 04 das Fichas 06A e 07A da DIPJ 2014/2013, e o valor de receita obtido pelo Fisco a partir das notas fiscais emitidas pela empresa em 2013, há de ser descontado deste último o montante de R\$ 296.691.123,43, referente ao retorno de mercadorias não entregues ao destinatário (Doc. 10). [...] no caso de sit return, como o retorno da mercadoria se dá após o prazo legal de 24 horas para cancelamento, são emitidas notas fiscais de entrada de forma a anular as notas fiscais de saída emitidas anteriormente. No relatório de documentos fiscais referentes a mercadorias objeto de retorno sem entrega ao cliente anexo ao presente, no total de R\$ 296.691.123,43, há a vinculação do documento de saída com a correspondente nota fiscal de entrada, comprovando-se o retorno do produto (Doc. 10), sendo que a Impugnante apresenta ainda amostragem de jogos de notas fiscais de saída e suas correspondentes notas fiscais de entrada, quando do sit return (Doc. 11). [...]

3.2.4. DO MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA

[...] A Impugnante anexa ao presente a listagem de documentos fiscais emitidos em 2013, cujas entregas de mercadorias deram-se em 2014, no total de R\$ 692.119.111,59 (Doc. 12), e a listagem de documentos fiscais emitidos em 2012, cujas entregas de mercadorias deram-se em 2013, no total de R\$ 386.483.846,78 (Doc. 13), e que devem, respectivamente, ser excluído e adicionado ao valor obtido pelo Fisco a partir de levantamento das NFes constantes do SPED. No que tange às notas fiscais emitidas em 2013, com entrega no ano-calendário seguinte, a Impugnante anexa à presente amostragem de canhotos de entrega que comprovam que esta somente se deu em 2014 (Doc. 14).

[...] O art. 43 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – “CTN”) define o fato gerador do IRPJ como os acréscimos patrimoniais decorrentes do capital, do trabalho ou de quaisquer outras fontes de produção das pessoas jurídicas. [...]

somente há acréscimo patrimonial se houver incorporação de riqueza nova ao patrimônio já existente do contribuinte. Por essa razão, a matéria tributável pelo IRPJ, e consequentemente pela CSLL, pressupõe o embate das receitas auferidas com os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora, pois somente assim é possível mensurar o aumento patrimonial do contribuinte. Esse aumento/acréscimo patrimonial auferido pelas pessoas jurídicas é denominado “lucro”. [...] art. 37, §1º, da Lei nº 8.981/1995, que estabelece que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais: [...]

Também corrobora a assertiva de que as normas atinentes ao lucro real estão ligadas às normas comerciais, o disposto nos artigos 7º e 67, XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77: [...] [...] é vedado à legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance das normas de direito privado.

[...] A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil/Financeiro CPC 00 (R1), tratou do momento em que se consideram realizadas as receitas e, principalmente, do regime de competência: OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

[...] Assim, no contrato de compra e venda, independentemente da data de emissão do documento fiscal, a receita deve ser reconhecida quando da efetiva entrega da mercadoria, vez que até citado momento a venda não está perfeitamente aperfeiçoada. [...] Ao celebrar o contrato de compra e venda, o vendedor não transfere a propriedade da coisa, mas se obriga a transferi-la, por meio da tradição [...] [...] vale nos socorrer do CPC 30 – Comitê de Pronunciamento Técnico, que dispõe sobre o reconhecimento de receitas na contabilidade da entidade:

“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.(...) (...) A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

Nesse caminho, o reconhecimento das receitas na venda de produtos, está definido pelo item 14 do CPC 30 da seguinte forma: “Venda de bens 14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade”.

Para arrematar, ainda vale transcrever o exemplo ilustrativo trazido pelo CPC 30 a respeito de venda de produto para entrega no pagamento final: “Apêndice A – Exemplos ilustrativos 3. Vendas para entrega no pagamento final (lay away sales), segundo as quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador fizer o pagamento final de uma série de prestações. A receita de tais vendas deve ser reconhecida quando da entrega da mercadoria correspondente. No entanto, quando a experiência indicar que a maior parte dessa modalidade de venda é concretizada, a receita pode ser reconhecida a partir do momento em que uma parcela significativa do valor total do objeto da compra tenha sido recebida pelo vendedor, desde que as mercadorias estejam disponíveis nos estoques, devidamente identificadas e prontas para entrega ao comprador”.

Sobre o momento do reconhecimento de receita, a outra conclusão não chegaram os professores Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbke, Ariovaldo dos Santos e Sérgio de Iudícibus, no festejado livro Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAF – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras FEA/USP: “Como já mencionado anteriormente (Capítulo 4, item 4.2.2, letra b), o momento do reconhecimento da receita de vendas deve atender todas as condições expostas no item 14 do CPC 30 – Receitas, devendo ser o da transferência dos riscos e benefícios mais significativos da propriedade de tais bens pelo comprador, que geralmente coincide com a transferência da titularidade legal ou transferência da posse do ativo para o comprador. Em muitas empresas industriais e empresas comerciais, a contabilização de vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que o momento da entrega dos produtos é praticamente simultâneo ao da emissão das notas fiscais. Ocorre comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a data da entrega dos produtos, quando a condição de venda é a entrega no estabelecimento do comprador. Nesse caso, devem ser registradas como receitas somente na entrega dos produtos, quando da passagem da posse do ativo para o comprador. Essa defasagem, na verdade, só gera algum problema na data do Balanço, relativamente às vendas já faturadas, mas ainda não entregues (...)”

[...] nos contratos de compra e venda os riscos correm por conta do vendedor até a data da entrega da mercadoria ao comprador, consoante expressa previsão do artigo 492 do CC [...] [...] Não é de outra forma que vem se manifestação a própria Receita Federal, como se depreende da Solução COSIT n. 114/2014, da qual destaco o seguinte trecho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora. No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

[...] Oportuno mencionar que a Impugnante, para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, optou por recolher as contribuições exclusivamente com base na emissão do documento fiscal, ainda que não tivesse ocorrido o reconhecimento contábil da receita em razão da não concretização da tradição e da venda. Contudo, a decisão da empresa de o fazê-lo deu-se, exclusivamente, em razão de as contribuições serem apuradas a partir da EFD, que parte justamente da base de notas fiscais emitidas, sem que possa ser feito um ajuste para exclusão dos documentos fiscais relativos a mercadorias não entregues, bem como do fato desse procedimento não causar qualquer prejuízo ao Erário público (ao revés, beneficia-o, pois implica em adiantamento de tributos). [...]

3.2.4.1. Do Confronto das Despesas e Receitas

Na remota hipótese de ser rechaçado o entendimento [...], cumpre atentar para o equívoco no lançamento, eis que deixou a d. autoridade fiscal de imputar ao ano-calendário 2013 os custos vinculados a tais receitas. [...] Nesse ponto, cumpre mencionar ser uma completa inversão do ônus da prova a alegação da fiscalização de que caberia à Impugnante comprovar que o custo dos produtos que foram objeto de notas fiscais emitidas em 2013, mas entregues somente em 2014, não constaria do custo deduzido em 2013.

3.2.4.2. Do Efeito da Postergação da Tributação

Novamente, na remota hipótese de ser rechaçado o entendimento [...] cabe destacar que o lançamento fiscal correto seria apenas cobrar os juros e a multa de mora pela postergação da tributação. [...] a Impugnante reconheceu e tributou no ano-base de 2014 o lucro relativo às notas fiscais emitidas em 2013 cujas entregas de mercadorias ocorreram no ano de 2014, conforme atesta a ECF de 2014 (Doc. 15), [...] Nesse caso, a d. autoridade fiscal deveria ter observado que se operou apenas o efeito da postergação da tributação. [...]

3.2.5. DEMAIS AJUSTES Por fim, vale observar que também são necessários outros ajustes ao valor obtido pela d. autoridade fiscal a partir das NFes de venda constantes do SPED (Docs. 06 e 16), para verificação da receita do período, quais sejam:

Receita de venda de serviços (Conta 41011101)	6.197.314,33
Receita de garantia estendida (Conta 41011103)	65.449,49
Abatimento (Conta 41018101)	(30.671.245,23)
Reclassificação-Devolução (Conta 41016969)	(191.634.738,71)
Reclassificação-Abatimentos (Conta 41016969)	-
Reclassificação-Impostos (Conta 41016969)	1.945.275,91
Reclassificação-Outros (Conta 41016969)	(148.345.737,31)
Diferença V.C. exportação (Conta 41210101)	1.625.432,16

[...] 3.3. DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DA REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO [...] o direito ao benefício à redução por reinvestimento encontra-se vinculado ao atendimento dos seguintes requisitos: (i) Titularidade de empreendimento industrial ou agroindustrial em operação na área de atuação da SUDAM ou da SUDENE; (ii) Enquadramento do empreendimento em um dos setores da economia considerados em ato do Poder Executivo prioritários para o desenvolvimento regional; (iii) Depósito no Banco da Amazônia ou no Banco do Norte, conforme o caso, para reinvestimento, de 30% do valor do imposto devido, exceto adicional, pelo referido empreendimento, calculado sobre o lucro da exploração, acrescido de 50% de recursos próprios; e (iv) Aprovação da SUDAM ou SUDENE, conforme o caso, do projeto técnico-econômico de modernização ou complementação de equipamento, envolvendo a aplicação dos recursos em máquinas e equipamentos, incluídos os custos de montagem e instalações. [...] [...] a empresa é titular de empreendimento industrial localizado na área da SUDAM, que se enquadra em um dos setores considerados prioritários para o desenvolvimento regional.

Ao longo de 2013, a Impugnante adquiriu máquinas e equipamentos, no total de R\$ 19.138.149,65 (vide listagem das páginas 24 a 26 do Projeto de Reinvestimento apresentado à SUDAM – Doc. X), com o objetivo de promover a ampliação de seu parque fabril, bem como a modernização de seu processo de produção.

Assim, em 27 de março de 2014, buscando se beneficiar do incentivo fiscal da redução por reinvestimento, a Impugnante efetuou o depósito de R\$ 19.123.586,47 no Banco da Amazônia, sendo R\$ 12.749.057,47 referentes à redução do IRPJ, e R\$ 6.374.528,82 relativos a recursos próprios, conforme atesta o extrato bancário anexo (Doc. 17).

Passo seguinte, em 16 de julho de 2014, a Impugnante protocolou perante a SUDAM seu projeto técnico-econômico de reinvestimento de 30% do IRPJ, pleiteando então o direito à redução por reinvestimento (Doc. 18), o qual foi concedido pela Resolução nº 30, de 12 de setembro de 2014, publicada no Diário Oficial de 18 de setembro de 2014 (Doc. 19) e abaixo reproduzida: [...]

Dessa feita, não resta dúvida de que a Impugnante tinha direito ao benefício de redução do IRPJ por reinvestimento de 30% do tributo devido pelo empreendimento que detém na área da SUDAM, nos termos do cálculo abaixo:

Receita Líquida Incentivada	7.897.349.322,22
Receita Líquida das Demais Atividades	8.368.620.910,44
Total da Receita Líquida	16.265.970.232,66
Lucro da Exploração	2.601.002.981,98
Parcela do Lucro da Exploração Correspondente à Atividade Incentivada	48,55 %
	1.262.822.250,56

	Apurado	Redução 75%	IRPJ Devido
IRPJ - Alíquota 15%	189.423.337,58	142.067.503,19	47.355.834,40
IRPJ - Adicional 10%	126.271.245,10	94.703.433,83	31.567.811,28
IRPJ Apurado	315.694.582,68		78.923.645,67

Limite passível de redução de 30% por reinvestimento sem considerar o adicional	47.355.834,40
	30%
	14.206.750,32

Redução aproveitada por Reinvestimento	12.749.057,47
Recursos Próprios	6.374.528,82
	19.123.586,29

[...] esse mesmo empreendimento/parque fabril da Impugnante possuía diversos outros projetos técnico-econômicos de implantação, diversificação e ampliação (vide listagem de projetos na página 09 do Projeto de Reinvestimento), vinculados à industrialização de produtos comercializados pela Impugnante, que lhe asseguravam o benefício da redução de 75% do IRPJ, nos termos do artigo 1º da Medida Provisória nº 2.119-14/2001: [...]

[...] as máquinas e equipamentos adquiridos no contexto do Projeto de Reinvestimento, buscando ampliar e modernizar o parque fabril da Impugnante localizado na área da SUDAM geraram receitas que estão vinculadas aos projetos de implantação, diversificação e ampliação relacionados à industrialização de produtos beneficiados com a redução de 75% do IRPJ. Portanto, tem-se que, no caso da Impugnante, a mesma receita líquida da atividade com redução de 75% corresponde também à receita da atividade com redução por reinvestimento. [...] a receita líquida da atividade com redução por reinvestimento, no caso da Impugnante, confunde-se com a receita líquida da atividade com redução de 75%, razão pela qual foi informada exclusivamente na linha 10, da Ficha 08, da DIPJ, relativa a “receita líquida da atividade com redução de 75%”, sob pena de distorcer o total da receita líquida do período e o cálculo do lucro da exploração. E nem se alegue que a receita da atividade com redução por reinvestimento deveria ser necessariamente distinta das outras receitas incentivadas, pois o próprio Manual de Preenchimento da DIPJ 2014/2013 reconhece tal possibilidade quando observa que na linha 16 (receita líquida da atividade com redução por reinvestimento) não podem ser informados valores já informados nas linhas 01 a 15, da mesma Ficha 08 referentes a incentivos outros (Doc. 20). [...] em obediência ao princípio da verdade material, mesmo que a Impugnante, ao não declarar qualquer montante na linha 16, da Ficha 08, da DIPJ 2014/2013, tivesse se equivocado no preenchimento dessa obrigação acessória, o que se admite apenas por amor à argumentação, uma vez comprovado o atendimento de todos os requisitos do incentivo à redução por reinvestimento, não prosperaria a glosa da redução do IRPJ.

[...] 3.4. DA POSTERIOR JUNTADA DE DOCUMENTOS [...] é lícito à parte apresentar todos os argumentos e provas que lhe aproveitem, ainda quando já apresentada a Impugnação no prazo estabelecido para tanto. [...] Ademais, enquanto não houver decisão de mérito prolatada, a submissão de novas provas a seu juízo não

traz quaisquer prejuízos, pelo contrário, sua análise é obrigação da autoridade julgadora. [...] Para comprovar o alegado o contribuinte juntou à impugnação os documentos de folhas 164-429, e ainda os arquivos digitais: doc_comprobatorios01.rar; doc_comprobatorios02.rar, doc_comprobatorios03.rar, doc_comprobatorios04.rar, doc_comprobatorios05.rar, doc_comprobatorios06.rar, doc_comprobatorios07.rar, doc_comprobatorios08.rar e doc_comprobatorios09.rar (fls. 430-470)

O processo retornou em diligência à unidade de origem para que essa adotasse as seguintes providências (fl. 479-780), *ipsis literis*:

1. Verificar se a relação de NFe de mercadorias entregues em 2014, trazida pelo sujeito passivo, contempla efetivamente as notas fiscais de vendas emitidas em 2013 cujas mercadorias foram entregues no ano subsequente;
 2. Na hipótese aventada acima, identificar junto à ECD o momento da realização da receita e do reconhecimento do CMV;
 3. Juntar ao processo a ECD e ECF, referente ao ano-calendário 2013;
 4. Informar se a receita bruta tributável, extraída das notas fiscais de vendas, objeto do lançamento, inclui o destaque de IPI cobrado separadamente do comprador. Em caso positivo, apurar a receita bruta com a exclusão do IPI, segregando (i) as notas fiscais emitidas no ano-calendário 2012 incluídas no lançamento e (ii) as notas fiscais emitidas em 2013, cuja entrega da mercadoria se comprove entregue no ano seguinte;
 5. Intimar o contribuinte a justificar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a redução da receita bruta das NFe de venda, a título de Nfes de mercadorias c/ recusa (sit return), considerando para tanto a existência de campo próprio para informação das vendas cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais, na apuração da Receita Líquida das Atividades na DIPJ;
 6. Intimar o contribuinte a justificar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a reduções da receita bruta das NFe de venda, a título de Abatimento (Conta 41018101), Reclassificação-Devolução (Conta 41016969) e Reclassificação-Outros (Conta 41016969), considerando para tanto a existência de campo próprio para informação das vendas cancelamentos, devoluções e descontos incondicionais, na apuração da Receita Líquida das Atividades na DIPJ;
 7. Em relação aos dois itens anteriores, verificar a pertinência das alegações do sujeito passivo, sob a ótica da ECD e uso do saldo das contas dessa escrituração na apuração do resultado tributável; 8. Manifestar-se, com base nova documentação apresentada, ou outra que entender necessária, sobre a efetividade da concorrência entre a Receita da Atividade com Redução de 75% da DIPJ (Linha 08/10) e a Receita da Atividade com Redução por Reinvestimento. Para dar cabo a diligência a unidade de origem intimou o contribuinte a (fl. 499):
- 1.1 – Apresentar relação da NFe de vendas emitidas em 2013 e entregues a seus adquirentes em 2014, e informar à luz da EFD – Escrituração Fiscal Digital em que meses foram registradas as respectivas notas fiscais; 1.2 – Apresentar indicação do momento, no caso acima, em que foi considerada realizada a receita e reconhecido o CPV/CMV, conforme registrado na ECD – Escrituração Contábil Digital do respectivo período; 1.3 – Apresentar documentação hábil e idônea, que

justifique e comprove a redução da receita bruta expressa das NFe de venda, a título de Nfes de mercadorias c/ recusa (sit return), informando ainda as contas contábeis onde estão lançados os valores da retro aludida redução;

1.4 Apresentar documentação hábil e idônea, que justifique e comprove a redução da receita bruta das NFe de venda, a título de Abatimento – Conta: 41018101, Reclassificação-Devolução – Conta: 41016969, e Reclassificação-Outros – Conta: 410166969. Em resposta, o contribuinte assim se pronunciou: [...] para além do atendimento aos itens do Termo de Intimação, a Requerente reapresenta os documentos não pagináveis acostados à Impugnação (Doc. 02). [...] 1.1 [...] [...] a Requerente anexa planilha com a relação de NFe de vendas emitidas em 2013 e entregues aos adquirentes em 2014, com a devida indicação dos meses em que os documentos foram registrados na EFD, que correspondem aos meses de emissão das notas fiscais (Doc. 03).

1.2 [...] [...] a Requerente indica, no próprio documento apresentado para atendimento ao item 1.1 (Doc. 03), os meses de 2014 em que, na ECD – Escrituração Contábil Digital, realizada a correspondente receita e reconhecido respectivo CPV/CMV. [...] existem situações em que ocorre a saída da mercadoria, mas ela retorna à fábrica, sem que tenha havido a tradição do bem, em razão de diversos fatores, [...]

1.3 [...] Em referidos casos, muitas empresas, por reconhecerem a receita de venda de bens no momento da emissão da nota fiscal, utilizam-se de um ajuste contábil costumeiramente denominado “cut off”, pelo qual excluem da receita bruta já reconhecida a parcela da venda cujos riscos e benefícios da propriedade não foram concluídos até o encerramento do exercício. Ocorre que o sistema contábil da Requerente foi desenvolvido de forma a só reconhecer a receita quando da efetiva tradição da mercadoria vendida [...].

Por conseguinte, nas hipóteses em há “operação de retorno de mercadoria não entregue” (“sit return”), a receita que seria oriunda daquela operação nem mesmo chega a ser reconhecida contabilmente pela Requerente, ainda que não seja possível o cancelamento da nota fiscal de saída por ter o retorno da mercadoria se dado após o prazo legal de 24 horas, sendo necessária a emissão de uma nota fiscal de entrada para anulação do efeito fiscal do documento fiscal emitido anteriormente.

Assim, vislumbra-se que não há registro contábil que corresponda a uma suposta redução de receita bruta considerando os valores de sit return, eis que, reiterase, a receita é contabilizada quando se dá a efetiva tradição, inexistindo registro de receita de vendas que são objeto de sit return justamente por não existir a entrega da mercadoria ao destinatário do documento fiscal de saída. [...] as operações de sit return não se confundem com uma devolução de mercadorias que, compondo a receita do período, são devidamente deduzidas em linhas específicas da DIPJ.

[...] constam às fls. 215 a 270 dos autos relatório de documentos fiscais referentes a mercadorias objeto de retorno sem entrega ao cliente no total de R\$ 296.691.123,43, com a devida vinculação do documento de saída com a correspondente nota fiscal de entrada, comprovando-se o retorno do produto. Já às fls. 271 a 293 foi acostada amostragem de jogos de notas fiscais de saída e suas correspondentes notas fiscais de entrada, quando do sit return.

1.4 [...] No que tange aos valores de redução da receita bruta das NFe de venda relativos a Abatimento – Conta 41018101, a Requerente esclarece que possui uma política de oferecer abatimentos de preço a clientes específicos, quando atendidas determinadas condições e em certos períodos. Essas situações são registradas na Conta 41018101 (Abatimentos) e totalizaram, em 2013, o valor de R\$ 30.641.242,23. [...] apresenta planilha denominada “Clientes e Condições” indicando quais foram os clientes beneficiados em 2013 com abatimentos, as datas de início e fim das condições a serem atendidas, e os valores de abatimentos concedidos (Doc. 04).

Quanto aos valores relativos a redução da receita bruta das NFe de venda a título de Reclassificação-Devolução – Conta: 41016969, bem como a título de Reclassificação-Outros – Conta: 410166969, cumpre inicialmente esclarecer que a Conta 41016969 é utilizada para registro dos tributos incidentes sobre a receita de venda, e.g., ICMS, IPI, etc.

Entretanto, em determinadas situações, seja por cancelamento das vendas com devolução das mercadorias, seja em razão da concessão de benefícios fiscais, há o estorno de valores originalmente contabilizados na Conta 41016969. São os casos de Reclassificação-Devolução e Reclassificação-Outros. Nessa toada, os montantes referentes a Reclassificação-Devolução, que em 2013 totalizaram R\$ 191.634.738,71, conforme relação anexa (Doc. 05), referem-se a estorno de impostos incidentes sobre vendas que acabaram sendo objeto de devolução. Vale dizer que os montantes referentes à receita líquida de operações canceladas são contabilizados em outra conta contábil e, na DIPJ 2014/2013, foram informados em linha específica destinada a tanto. De forma a deixar a salvo de dúvidas que os valores indicados como Reclassificação-Devolução dizem respeito a impostos incidentes sobre vendas que acabam sendo canceladas, a Requerente junta, por amostragem, notas fiscais de entrada cujos valores de ICMS e IPI (Doc. 06) podem ser identificados dentre aqueles que compõem a listagem Reclassificação-Outros (Conta 41016969) (Doc. 05):

[...] Quanto aos montantes referentes a Reclassificação-Outros, listados no documento anexo (Doc. 07) sob o título FMPES, FTI e UEA, no total de R\$ 148.356.497,35, tratam-se de valores referentes a contribuições financeiras feitas pela Requerente em favor do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES, da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, e do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – do FTI.

Consulte a página de autenticação no final deste documento. Processo 10283.726643/2017-68 Acórdão n.º 01-37.382 DRJ/BEL Fls. 18 18 [...] é beneficiária de crédito de estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, mas, para fazer jus a tal benefício fiscal, sujeita-se a efetuar contribuições financeiras ao FMPES, à UEA e ao FTI, que uma vez apuradas com base em um percentual do crédito de estímulo de ICMS acabam sendo registradas como redutoras da conta contábil utilizada para lançamento dos tributos incidentes sobre a receita de venda. Para comprovar que os valores em comento de fato referem-se a contribuições financeiras efetuadas ao FMPES, à UEA e ao FTU, a Requerente acosta à presente exemplos de cálculo (Doc. 08) das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTU abaixo, que podem ser identificadas dentre aquelas da listagem Reclassificação- Outros (Conta 41016969) (Doc. 07): [...] Por fim, a Requerente junta documentos que comprovam os demais valores registrados a

título de Reclassificação-Outros (Conta 4106969), no total de R\$ 10.760,04 (Doc. 09). Em resposta a unidade de origem, através da INFORMAÇÃO FISCAL de 27/05/2019, pronunciou-se no sentido que:

1. Após ser intimada a apresentar elementos que permitissem atender ao solicitado no despacho, a pessoa jurídica disponibilizou relação das notas fiscais emitidas no ano de 2013 e realizadas 2014, com as datas de registro e reconhecimento;
2. Não se localizou na ECD uma segregação entre a receita mais o respectivo custo, relativa as notas fiscais emitidas em 2013 e realizadas em 2014, o que impossibilitou a identificação do momento da realização da receita e o reconhecimento do CPV na ECD;
3. No tocante ao item 1.3, da intimação fiscal, a empresa não indicou os lançamentos contábeis e nem os respectivos documentos arremadores daqueles. Apresentou argumentos embasados, de um modo geral, nos aspectos técnicos de sistema de informática por ela utilizado, que segundo informação sua, não estaria parametrizado para registrar as vendas que não foram realizadas, em razão disso, deixou de atender os quesitos pertinentes constantes da intimação fiscal;
4. A contribuinte também apresentou, em resposta ao item 1.4 da intimação fiscal, demonstrativos em planilhas que segundo ela dariam respaldo ao procedimento por ela adotado. Contudo, para efeito de apuração da receita bruta auferida, considera-se os documentos fiscais de vendas emitidos no período, excluindo tão somente os valores referentes às notas fiscais canceladas, o IPI e o ICMS Substituição Tributária incidentes nas operações de vendas. Os valores relativos a descontos concedidos, abatimentos etc, nada interferem na edificação da receita bruta pois eles só serão considerados numa etapa posterior, quando da apuração da receita líquida. Idêntico raciocínio também se aplica também ao caso das contribuições financeiras para FMPES, UEA e FTU, devidas ao Estado do Amazonas, que só serão consideradas quando da apuração da receita líquida, ou seja, numa fase seguinte a configuração da receita bruta;
5. Deixou-se de juntar a ECF em virtude da entrega ser obrigatória só a partir do ano calendário de 2014;
6. Juntou-se aos autos a ECD, no formato txt, que poderá ser restaurada via CONTÁGIL;
7. Na apuração da receita tributável considerada no lançamento de ofício, ocorreu algum tipo de problema técnico quando da transferência do CONTÁGIL - programa de auditoria fiscal utilizado pela fiscalização em suas análises - para o Excel, da planilha com a relação das notas fiscais de vendas pois nela consta o total de cada nota fiscal, estando, portanto, incluso no valor da receita o IPI e o ICMS-ST, porém sem as notas fiscais canceladas. À vista disso procedeu-se nova apuração. Após a retificação com a desconsideração dos valores referentes ao IPI e ao ICMS-ST, a diferença (omissão de receita) passou a ser de R\$ 532.506.616,50 (19.028.114.609,01 – 18.495.607.992,50);
8. Conforme asseverado pela contribuinte, não houve a contabilização das operações "sit return";
9. Não se localizou na ECD, ano calendário de 2013, a conta 41018101 - Abatimentos, mas sim a conta 41018101 - Vendas Domésticas – Provisão Produto

Acabado, cujo saldo final atingiu R\$ 30.671.245,23, diferente do indicado pela empresa (R\$ 30.641.242,23);

10. Não se localizou na ECD, ano calendário de 2013, a conta 41016969 – Reclassificação-Devolução, mas sim a conta 41016969 - Vendas Domésticas – Outras, conta de receita corroborada pelo histórico dos lançamentos e saldo credor, não podendo servir de arrimo para as alegações da contribuinte para justificar a redução da receita bruta;

11. A conta 410166969 – Reclassificação-Outros não foi localizada na ECD do período;

12. Anexa-se aos autos cópias do Razão das duas contas contábeis 41018101 – Vendas Domésticas – Provisão Produto Acabado e 41016969 – Vendas Doméstica – Outras, que foram as encontradas pela fiscalização na ECD da pessoa jurídica do ano calendário de 2013;

13. Quanto a receita da atividade com redução de 75% do IRPJ e a receita da atividade com redução por reinvestimento, mantém o mesmo entendimento expresso no lançamento, inobstante os elementos novos trazidos aos autos pela contribuinte em sua impugnação. Tendo tomado ciência da Informação Fiscal, o contribuinte assim se pronunciou:

2.2 Notas Fiscais emitidas em 2013 com receitas reconhecidas em 2014 [...] a d. autoridade fiscal achou por bem desconsiderar as informações apresentadas na planilha e reforçou seu entendimento de que as receitas deveriam ter sido reconhecidas em 2013, baseado nas únicas 3 (três) Notas Fiscais emitidas em fevereiro, abril e setembro de 2013 e que tiveram suas receitas reconhecidas apenas em fevereiro de 2014 [...] [,,,] admite que existe um considerável lapso temporal entre a emissão de tais Notas Fiscais e o reconhecimento de suas receitas. Realmente, existem fortes indícios de que houve um equívoco no reconhecimento dessas receitas, o que pode ter ocasionado a postergação da tributação dos respectivos lucros dessa operação. [...] o que não se pode admitir é que a d. autoridade fiscal tome como exemplo apenas três operações de venda, em um universo de 6.640 operações (ou seja, 0,045% do total de operações cobertas pelas Notas Fiscais)[...] [...] a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte e que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade do contribuinte [...] Nesse sentido, a Impugnante considerou suficiente as informações extraídas de sua contabilidade e refletidas na ECD para comprovar o reconhecimento das receitas no ano-calendário de 2014. A respeito da apresentação de Conhecimento de Transporte e Notas Fiscais que comprovem a entrega das mercadorias somente em 2014, se a d. autoridade fiscal reputava tais documentos relevantes, deveria ter, no mínimo, intimado a empresa novamente para que complementasse os documentos comprobatórios. [...]

2.3 Reconhecimento do CPV e das respectivas receitas em 2014 [...] apresentou ainda uma planilha complementar com as mesmas 6.640 operações de vendas, cujas as Notas Fiscais foram emitidas em 2013 e as respectivas receitas foram reconhecidas apenas em 2014, indicando a data exata em que houve o reconhecimento da receita e do respectivo Custo dos Produtos Vendidos - CPV. Referida planilha possui 11 colunas com informações precisas de forma a permitir a fácil referência e compreensão por parte da d. autoridade fiscal, são elas: A. Estabelecimento Emissor B. Número do documento (C100/08) C. Chave do

documento fiscal (C100/09) D. Data / NF/ EFD E. Mês EFD F. CFOP (C190/03) G. Descrição do CFOP H. Valor Total do Documento Fiscal (C100/12) I. Valor da Receita J. Custo K. Data da realização da receita e apropriação do custo [...] as informações prestadas eram suficientemente completas para que fosse possível à d. autoridade fiscal conciliá-las com a ECD do ano-calendário 2014. [...] quanto ao argumento de que não há segregação na contabilidade nas situações em que a Nota Fiscal é emitida em um ano e a receita/custo reconhecido no seguinte, entende a Impugnante se tratar de um argumento impertinente, já que a própria empresa apresentou a informação detalhada das Notas Fiscais relativas a esse cenário. [...] tivesse a d. autoridade fiscal intimado a Impugnante para fornecer o código e o número da conta do ECD do ano-calendário de 2014 em que foram registradas as receitas e custos em questão, essa informação teria sido prontamente disponibilizada.

2.4 Notas Fiscais com recusa (Sit Return) [...] São classificadas pela Impugnante como caso de Sit return, as operações nas quais o retorno da mercadoria se dá após o prazo legal de 24 horas para cancelamento das Notas Fiscais de venda. [...]

[...] Nessa operação, a mercadoria não chega a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do cliente. Considerando que o retorno da mercadoria implica na não concretização da venda, as operações de sit return não tem reflexos contábeis para a Impugnante, ou seja, não implicam em reconhecimento de receita, vez que esta venda não se materializou. [...] juntou ao presente processo um relatório detalhado das Notas Fiscais de saída (venda) referentes as mercadorias objeto de retorno sem entrega ao cliente, com a devida vinculação da correspondente Nota Fiscal de entrada, comprovando-se o retorno do produto (vide fls. 215 a 270 dos autos). Adicionalmente, às fls. 271 a 293, foi acostada amostragem de jogos de Notas Fiscais de saída e suas correspondentes notas fiscais de entrada, quando do sit return. [...] chama a atenção ao item 3.3. Devolução de venda – “Sit Return” do Relatório de Constatação elaborado pela empresa de auditoria independente PwC (DOC 03). Há nesse tópico uma análise completa desse instituto com a apuração detalhada dos valores e a precisa distinção das devoluções ordinárias das vendas.

2.5 Abatimentos, Reclassificação – Devolução e Reclassificação- Outros [...] o formulário de preenchimento da DIPJ de 2013 (2014) possuía um número limitado e pré-determinado de contas contábeis para que o contribuinte lançasse/refletisse inteiramente suas contas de resultado (receitas, custos e despesas) e suas contas patrimoniais [...]

[...] a Impugnante precisava lançar suas centenas de contas contábeis em apenas algumas dezenas de contas pré-determinadas pelo programa da DIPJ de 2013 (2014). [...] a Impugnante chama a atenção ao fato de que a quantia declarada nas linhas 01, 03 e 04 das Fichas 06A e 07A foi composta pelas seguintes contas contábeis:

Conta	Descrição	Valor
41210101	Exportação produto acabado	149.645.071,13
41210103	Export Sales-General-Merchandise	14.709,30
41210105	Exportação semi acabado	1.605.204,43
41211113	Reexportação matéria prima	151.279.199,56
41211117	Reexportação peças	422.814,72
41216969	Exportação outros	217.554,10
41010101	Venda produto acabado	14.271.793.466,17
41011101	Venda serviços	6.197.314,33
41011113	Venda garantia estendida	65.449,49
41012103	Revenda peças	132.625.820,71
41016903	Revenda matéria prima	7.211,35
41016969	Venda outros	3.758.134.622,50
41018101	Abatimento	(30.671.245,23)
41019507	IPI s/ Vendas	(233.853.350,50)
41410101	Vendas inter company	830.534.039,37
41413111	Vendas inter company	(830.534.039,37)
41010103	Revenda mercadoria	288.124.150,55
		18.495.607.992,61

[...] o objeto da questão é conciliar/demonstrar como os números/valores que as linhas 01, 03 e 04, das fichas 06A e 07A guardam correspondência com as Notas Fiscais de venda de produtos emitidas em 2013. [...] se tais valores estão computados nas linhas 01, 03 e 04, das fichas 06A e 07A da DIPJ e o intuito é isolar apenas os valores que seriam objeto de faturamento de mercadorias vendidas, por óbvio, tais valores devem ser desconsiderados/ajustados para o fim da comparação pretendida. [...]

Abatimento – Conta 41018101:

De fato, a descrição da conta na ECD está como “Vendas Domésticas – Provisão Produtos Acabados”, mas corresponde ao valor dos abatimentos (Conta 41018101). O saldo da correto da conta é R\$ 30.671.245,23 (o valor anteriormente menciona de R\$ 30.641.242,23 foi fruto de erro de digitação).

Para confirmar essa informação, a Impugnante apresenta a tela da ECD com o valor correto –R\$ 30.671.245,23 (DOC 04). [...] Reclassificação – Devolução – Conta 41016969: A conta contábil existe na ECD e está com a denominação de “Vendas Domésticas – Outras”. O saldo realmente é credor e não irá coincidir com o valor apresentado no Razão da conta contábil apresentado, pois neste foram selecionados apenas os tributos sobre as devoluções de produtos. Para confirmar essa informação, a Impugnante apresenta a tela da ECD e uma conciliação dos valores que demonstra que o valor total da conta confere com a ECD, bem como com a composição de cada saldo de conta (DOC 05).

A conta contábil existe na ECD e está com a denominação de “Vendas Domésticas – Outras”. O saldo realmente é credor e não irá coincidir com o valor apresentado no Razão da conta contábil apresentado, pois neste foram selecionados apenas os tributos sobre as devoluções de produtos. Para confirmar essa informação, a Impugnante apresenta a tela da ECD e uma conciliação dos valores que demonstra que o valor total da conta confere com a ECD, bem como com a composição de cada saldo de conta (DOC 06).

3. Relatório de Constatação elaborado pela PwC [...] para evidenciar os referidos ajustes e facilitar a visualização/revisão por parte da d. autoridade fiscal, a

Impugnante contratou a PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda. (“PwC”), uma empresa independente, para elaborar um relatório de constatação (Doc. 03), contendo suas considerações quanto (i) às Notas Fiscais de venda de produtos emitidas no ano-calendário de 2013, cuja receita de venda estaria reconhecida no citado exercício; (ii) as Notas Fiscais de 2012, que foram contabilizadas como receita de venda do ano de 2013 e (iii) as Notas Fiscais de 2013 contabilizadas em 2014, em razão da tradição dos produtos ter se materializado no ano subsequente ao ano da emissão da nota. O referido relatório traz ainda as considerações da PwC sobre as Notas Fiscais emitidas pela filial de Pernambuco, bem como as considerações sobre as operações de sit return.

[...] Como se pode extrair do relatório de constatação elaborado pela PwC, todas as Notas Fiscais válidas emitidas no ano-calendário de 2013 tiveram suas respectivas receitas reconhecidas pela Impugnante, sem qualquer omissão de receita como contrariamente apontou a d. autoridade fiscal. A esmagadora maioria das Notas Fiscais tiveram suas receitas reconhecidas no próprio ano de 2013 (R\$ 18.572.233.669,94), enquanto uma menor parte das Notas Fiscais (R\$ 692.119.111,59) tiveram suas receitas reconhecidas em 2014 por força do regime de reconhecimento da receita apenas na tradição das mercadorias. Além disso, referido relatório atesta que foi reconhecida uma receita de R\$ 386.483.846,78 de Notas Fiscais emitidas em 2012, cuja a tradição se deu apenas em 2013. [...] chama a atenção ao item 3.3. Devolução de venda – “Sit Return” do referido relatório. Há nesse tópico uma análise completa desse instituto com a apuração detalhada dos valores e a precisa distinção das devoluções ordinárias das vendas. [...]

4.1 Da Nulidade por Cerceamento de Defesa e por Inversão do ônus da Prova [...] ao não intimar reiteradamente a Impugnante, tanto na fase de fiscalização antes da lavratura do presente auto de infração, quanto nessa oportunidade em que foi determinada a diligência, a apresentar documentos e informações necessárias aos esclarecimentos dos fatos e dos valores envolvidos, a d. autoridade fiscal desconsiderou o fato de que esse procedimento não é mera faculdade do agente fiscal para lavratura dos Autos de Infração, e sim, exigência legal sem a qual fica viciado o ato administrativo, que é vinculado ao princípio da legalidade.

[...] não há como transferir a obrigação de fiscalizar e apurar irregularidades e eventuais débitos perante o fisco – que é da Administração – ao próprio contribuinte, por meio da inversão do ônus da prova. [...] os Autos de Infração não estão de acordo com a legislação que regula o processo administrativo federal, nem tampouco com os princípios que norteiam o tema, não permitindo assim, o amplo direito de defesa. [...] não há outra alternativa que não a caracterização da nulidade dos Autos de Infração, seja pelo descumprimento de formalidades legais, seja por violação aos princípios que norteiam o processo administrativo, tais como os do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, e da verdade material.

4.2 Do Efeito da Postergação da Tributação [...] na remota hipótese de ser rechaçado o entendimento de que o reconhecimento das receitas de Notas Fiscais emitidas em 2013, mas cujas entregas de mercadorias ocorreram apenas em 2014, o que se admite apenas ad argumentandum, cabe destacar que o lançamento fiscal correto seria apenas cobrar os juros e a multa de mora pela postergação da tributação.

[...] O processo retornou novamente a unidade de origem para Junção da ECD, 1º trim 2014, e ainda solicitação, ao contribuinte, de: (i) planilha digital, relativa às notas fiscais emitidas em 2013, realizadas em 2014, com informações detalhadas de sua contabilização, e (ii) planilha digital, relativa às notas fiscais de mercadorias não entregues ao destinatário e retornadas após o prazo legal de cancelamento de 24 horas (sit return), com informação das chaves de identificação de saída e entrada.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

RECEITA BRUTA. IPI. EXCLUSÃO.

Os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, dentre os quais o Imposto sobre Produtos Industrializados, não se incluem na receita bruta das vendas de produtos industrializados.

REALIZAÇÃO DA RECEITA. CRITÉRIO TEMPORAL DE RECONHECIMENTO.

A receita da venda de mercadorias a pronta entrega deve ser reconhecida na entrega do bem ao comprador, quando o vendedor for o responsável pelo transporte, na entrega do bem ao transportador, quando o comprador for o responsável pelo transporte.

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IMPOSTO. REDUÇÃO POR INVESTIMENTO. CUMULATIVIDADE.

Os incentivos fiscais de redução de 75% e de redução por reinvestimento do imposto de renda devido, calculados sobre o lucro da exploração, previstos, respectivamente, nos arts. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 2001, podem ser usufruídos concomitantemente pelo mesmo empreendimento considerado prioritário para o desenvolvimento regional na área da extinta Sudam, desde que obedecidas todas as condições estabelecidas na legislação em vigor. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Nesse aspecto, assim dispôs o dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, nos termos do voto condutor. Vencidos os julgadores Erwin Romel Liberato Tavares e Paulo Afonso da Costa Vasconcelos, nos termos da Declaração de Voto.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de

6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Após, devidamente cientificado em 17.12.2019 (efls.705), interpôs seu recurso voluntário em 15.01.2020 (efls.707) às efls.708/735, repisando e renovando os argumentos já expostos em sede impugnatória.

Não houve protocolo de razões ou contrarrazões ao acórdão combatido por parte da Fazenda Nacional.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e deles conheço. Da mesma forma, a remessa de ofício cumpre os requisitos para reapreciação recursal, nos termos legais e regimentais.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrados para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, referentes ao ano-calendário 2013, em razão de suposta omissão de receitas e inobservância dos requisitos legais do benefício da redução por reinvestimento:

IRPJ (Principal)	R\$ 277.166.542,70
Multa de Ofício	R\$ 207.874.907,01
Juros de Mora	R\$ 125.501.010,53
Total AIIM IRPJ	R\$ 610.542.460,24
CSLL (Principal)	R\$ 95.215.494,61
Multa de Ofício	R\$ 71.411.620,95
Juros de Mora	R\$ 43.113.575,95
Total AIIM CSLL	R\$ 209.740.691,51
Total Crédito Tributário	R\$ 820.283.151,74

Da decisão recorrida, verifica-se que a DRJ acolheu parte dos argumentos da Recorrente em relação a algumas exclusões da receita (IPI, *sit return* e valores relativos a mercadorias entregues em 2014), bem como afastar a glosa do incentivo fiscal de redução por reinvestimento.

Assim, **resta controvérsia sobre os valores denominados de “outros ajustes”: os ajustes de abatimento, reclassificação-devolução e reclassificação-outros.**

Segundo a recorrente, o lançamento em questão foi fundamentado em suposta omissão de receitas, a partir do cotejo impertinente realizado entre NFes e receita declarada em DIPJ e é nesse contexto em que as contas contábeis em questão devem ser analisadas, sendo que a análise detalhada da natureza das contas ou da dedutibilidade dos valores lá registrados é estranha ao objeto do lançamento e representa clara inovação que não pode ser admitida nessa fase do processo administrativo.

Contudo, discordo dessa premissa. Embora não possa haver inovação no âmbito do lançamento no meio do contencioso administrativo, verificada omissão de receitas, cabe ao contribuinte demonstrar que essa não ocorreu. Em minha visão, é papel do julgador analisar precisamente os fundamentos e as provas aduzidas e a depender do caso afastar ou manter a autuação.

Passamos à análise dos valores

Dos valores de redução da receita bruta das NFes de venda

No que tange aos valores de redução da receita bruta das NFes de venda relativos a Abatimento – Conta 41018101, esclareceu-se que a Recorrente possui uma política de oferecer abatimentos de preço a clientes específicos, quando atendidas determinadas condições e em certos períodos. Essas situações são registradas na Conta 41018101 (Abatimentos) e totalizaram, em 2013, o valor de R\$ 30.671.245,23.

Para comprovar o exposto, a Recorrente acostou aos autos o razão da Conta 41018101, ora reapresentado (Abatimentos – Doc. 0 1), no total de R\$ 30.671.245,23, bem como a planilha denominada “Clientes e Condições” (fls. 621) indicando quais foram os clientes beneficiados em 2013 com abatimentos, as datas de início e fim das condições a serem atendidas, e os valores de abatimentos concedidos.

Alega que sobre o fato de a conta 41018101 estar entre outras contas de provisão, tem-se que em nada altera a natureza dos lançamentos lá constantes, eis que evidenciado o verdadeiro motivo para a realização destes.

Com efeito, não poderia a DRJ entender que os lançamentos seriam relativos a provisão exclusivamente com base no título dessa conta, quando devidamente demonstrada, pela planilha “Clientes e Condições” (fls. 621), a natureza de abatimentos dos lançamentos em questão.

Sobre o segundo argumento, de que a Recorrente já teria deduzido na Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ montante superior, i.e., R\$ 934.448.670,09, àquele correspondente ao total das contas do grupo 3.01.01.01.03 referente a Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos, i.e., R\$ 877.071.181,48, decorre de cotejo impertinente de contas contábeis e montantes declarados na DIPJ. Isso porque, a quantia deduzida na linha 10 da Ficha 06A da DIPJ **não** foi composta exclusivamente pelas contas do grupo 3.01.01.01.03 e que totalizam R\$ 877.071.181,48 (vide Figura 4 do Acórdão recorrido – fls. 682), e tampouco todas as contas de mencionado grupo foram deduzidas nessa linha:

25. Para comprovar o exposto, vejamos em qual linha da DIPJ do ano-calendário 2013 cada conta do grupo 3.01.01.01.03 foi computada/registrada:

3.01.01.01.03...	(-) Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais	- 877.071.181,48	DIPJ
41019100	Vendas domésticas - Abatimentos	- 421.505.929,55	6A-10
41018701	Devoluções de vendas	- 28.666.295,80	6A-10
41019400	Deduções de vendas - Incentivos	- 131.513.297,12	6A-10
41019300	Vendas domésticas - Proteção de preços	- 85.646.145,61	6A-10
41018700	Devoluções de vendas	- 177.901.768,92	6A-10
41018101	Vendas domésticas - Provisão produto acabado	- 30.671.245,23	6A-3
41018369	Outras receitas de vendas	- 1.173.710,60	6A-10
41018399	Alocação de receitas		
41016903	Vendas domésticas - Matéria-prima -Outras	7.211,35	6A-3

26. Oportuno, ainda, verificar quais foram as contas contábeis que compuseram o valor de R\$ 934.448.670,09 deduzido na Ficha 06A, na linha 10, da DIPJ:

Conta	DIPJ - Ficha 06A - Linha 10	934.448.670,09
41019100	Vendas domésticas - Abatimentos	421.505.929,55
41018701	Devoluções de vendas	28.666.295,80
41019400	Deduções de vendas - Incentivos	131.513.297,12
41019300	Vendas domésticas - Proteção de preços	85.646.145,61
41018700	Devoluções de vendas	177.901.768,92
41018369	Outras receitas de vendas	1.173.710,60
41011169	Devolução de peças	87.655.686,26
41218700	Devolução exportação	385.836,23

Defende que o saldo da conta 41018101 não foi deduzido na linha 10 da Ficha 06A, da DIPJ, que foi composta pelos saldos das contas acima, que se comprovam pela documentação anexa (Doc. 02), sendo, ao revés, considerado para composição do montante declarado na linha 03 da Ficha 06A da DIPJ.

Nesse ponto, embora em teoria a Recorrente tenha razão quanto à possibilidade de se deduzir os descontos concedidos, no caso entendi que os documentos apresentados nos autos não corroboram tal afirmação.

A Recorrente apresenta uma planilha em que constariam os clientes e condições (fls. 621).

Contudo, trata-se de planilha produzida pela própria recorrente e sem amparo em documentos negociais (e.g. Contratos).

Assim, entendo que não restou devidamente demonstrada a natureza jurídica dessa conta contábil, devendo ser mantido o lançamento nesse aspecto.

Dos valores relacionados à dedução da receita bruta das Notas fiscais eletrônicas de venda a título de Reclassificação-Devolução e Reclassificação-Outros.

Quanto aos valores relativos à redução da receita bruta das NFes de venda a título de Reclassificação-Devolução – Conta: 41016969, bem como a título de Reclassificação-Outros – Conta: 41016969, a Recorrente sustenta que a Conta 41016969 é utilizada para registro dos tributos incidentes sobre a receita de venda, e.g., ICMS, IPI etc.

Em determinadas situações, seja por cancelamento das vendas com devolução das mercadorias, seja em razão da concessão de benefícios fiscais, há a dedução de valores contabilizados na Conta 41016969.

Seria o caso das contas e Reclassificação-Devolução e Reclassificação-Outros, a seguir analisados.

O saldo da conta 41016969 (i. e R\$ 3.758.134.622,50) compreende os impostos sobre as vendas, líquidos dos impostos decorrentes de devoluções e contribuições devidas para manutenção de benefício fiscal de ICMS. O saldo desta conta é o resultado da seguinte operação matemática:

Impostos venda	4.096.169.822,61
Devoluções	(191.634.738,71)
Impostos	1.945.275,91
Outros (benf. Fiscal)	(148.345.737,31)
Saldo	3.758.134.622,50

É justamente este saldo que consta no registro I150 da ECD:

REGISTRO - I150
Registro I150 - Saldo Periódico

Saldo Periódico

Q. Pesquisar

Data inicial do saldo: 01/12/2013 Data final do saldo: 31/12/2013

Detalhe dos Saldos

Q. Pesquisar

Código da conta analítica: 0041016969

Código da conta analítica	Código do centro de custos	Saldo inicial	Situação do saldo inicial	Total dos débitos	Total dos créditos	Saldo final	Situação do saldo final
0041016969 - Vendas domésticas-Outras		R\$ 3.509.784.295,17	C - Credor	R\$ 22.987.629,43	R\$ 270.437.995,76	R\$ 3.758.134.622,50	C - Credor

Defende que, a despeito da natureza credora da conta, esta não interfere no efeito que os valores dos impostos incidentes em operações de vendas canceladas e das contribuições devidas para manutenção de benefício fiscal possuem sobre o saldo da conta.

A fim de deixar a salvo de dúvidas a natureza desses valores, a Recorrente juntou, por amostragem, notas fiscais de entrada cujos valores de ICMS e IPI (fls. 506 a 509) que podem ser identificados dentre aqueles que compõem a listagem Reclassificação-Outros (Conta 41016969) (fls. 621):

G/L Account	Document Number	Year/month	Posting Date	Document Date	Reference	Amount in local currency	PIS	COFINS	IPI	ICMS	ICMS-ST	Total
41016969	5200171403	2013/03	23/03/2013	23/03/2013	000004606-2	288.876,50	21.665,74	99.793,70	9.848,06	157.569,00	-	288.876,50
41016969	5200203570	2013/04	08/04/2013	08/04/2013	000004727-2	373.448,73	21.865,95	100.715,89	39.756,27	159.033,03	52.077,59	373.448,73
41016969	5200507899	2013/08	01/08/2013	01/08/2013	000006107-2	215.104,25	12.594,66	58.011,75	22.899,38	91.602,08	29.996,38	215.104,25
41016969	5200716606	2013/10	09/10/2013	09/10/2013	000129827-2	266.999,09	17.984,39	83.004,90	-	166.009,80	-	266.999,09

Neste ponto, mais uma vez, embora em teoria a Recorrente tenha razão: o nomen juris da conta não deveria determinar seus efeitos contábeis, mais uma vez os documentos apresentados não são suficientes para corroborar a tese defendida, qual seja de que a referida conta credora em verdade teria sido utilizada para registro dos valores decorrentes de tributos incidentes sobre a venda.

A amostragem acima realizada não é suficiente para comprovar a natureza de tais valores, vez que não há o efetivo cruzamento com a ECF, e tampouco indica os saldos das contas.

Não se podendo, a partir de quatro notas aleatórias, concluir a natureza jurídica de toda a referida conta e seus lançamentos.

Quanto aos montantes referentes a Reclassificação-Outros, sob o título FMPES, FTI e UEA, no total de R\$ 148.356.497,35 (fls. 621), a Recorrente defende que se tratam de valores referentes a contribuições financeiras feitas em favor do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES, da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, e do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – do FTI.

Sustenta que é beneficiária de crédito de estímulo de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, mas, para fazer jus a tal benefício fiscal, sujeita-se a efetuar contribuições financeiras ao FMPES, à UEA e ao FTI, que uma vez apuradas com base em um percentual do crédito de estímulo de ICMS acabam sendo registradas como redutoras da conta contábil utilizada para lançamento dos tributos incidentes sobre a receita de venda.

Para comprovar que os valores em comento de fato referem-se a contribuições financeiras efetuadas ao FMPES, à UEA e ao FTU, a Recorrente acostou à presente exemplos de cálculo, ora reapresentados (Doc. 03) das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTU abaixo, que podem ser identificadas dentre aquelas da listagem Reclassificação-Outros (Conta 41016969) (fls. 621):

G/L Account	Assignment	Document Number	Year/month	Posting Date	Document Date	Amount in local	Text
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	13.921,88	Recolhimento FMPE 6% LCD - Jan13
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	82.197,98	Recolhimento FMPE 6% LED - Jan13
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	25.894,24	Recolhimento FMPE 6% PDP - Jan13
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	16.381,90	Recolhimento FMPE 6% MON - Jan13
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	16.135,19	Recolhimento FMPE 6% AUD - Jan13
41016969	FMPE 6% - Jan13	168197	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	304.685,02	Recolhimento FMPE 6% LED LCD - Jan13
41016969	FTI 1% - Jan13	168186	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	37.092,60	Recolhimento FTI 1% S/ Faturamento DVD - Jan13
41016969	FTI 1% - Jan13	168186	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	196.428,96	Recolhimento FTI 1% S/ Faturamento DSC - Jan13
41016969	FTI 1% - Jan13	168186	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	64.040,25	Recolhimento FTI 1% S/ Faturamento AUD - Jan13
41016969	FTI 1% - Jan13	168186	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	359.025,83	Recolhimento FTI 1% S/ Faturamento ARCON - Jan13
41016969	FTI 1% - Jan13	168186	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	1.663.038,79	Recolhimento FTI 1% S/ Faturamento HHP - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	30.288,25	Recolhimento UEA 10% DVD - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	239.944,83	Recolhimento UEA 10% DSC - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	5.621,28	Recolhimento UEA 10% DSC Film - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	44.502,25	Recolhimento UEA 10% AUD - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	387.157,27	Recolhimento UEA 10% ARCON - Jan13
41016969	UEA 10% - Jan13	168144	2013/01	31/01/2013	31/01/2013	2.029.782,14	Recolhimento UEA 10% HHP - Jan13

Mais uma vez, entendo que as provas produzidas pela Recorrente não são suficientes para demonstrar de forma definitiva a natureza jurídica dos valores contabilizados na referida conta.

Razão pela qual entendo deve ser **negado provimento ao recurso** nessa parte.

Da impossibilidade de inclusão dos valores abaixo mencionados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob pena de alteração de critério jurídico.

A recorrente alega ainda a impossibilidade de a DRJ ter incluído valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isto porque a DRJ considerou valores tributáveis em seu cálculo **que não tinham sido considerados** pela Autoridade Fiscal quando do lançamento.

Nesse ponto, pode-se citar especialmente as NFes de 2013 com mercadoria entregue em 2013 (R\$ 386.455.747,85), receita da venda de serviços (R\$ 6.197.314,33), etc.

Nesse ponto **com razão à Recorrente**.

Inclusive esse ponto foi muito bem pontuado pelo Julgador Erwin Romel Liberato Tavares em sua Declaração de Voto:

Na presente declaração de voto, pede-se vênha para discordar do voto do ilustre relator quanto ao seu entendimento de adicionar à receita bruta apurada pelo Fisco no ano-calendário de 2013, que abrangeu exclusivamente CFOPs de vendas desse período, as seguintes rubricas:

a receita das NFe emitidas no ano-calendário 2012, entregues em 2013, no valor de R\$ 386.455.747,85;

a reclassificação de impostos (Conta 41016969) no valor de R\$ 1.945.275,91; e

os demais ajustes credores a título de receita de venda de serviços (Conta 41011101), receita de garantia estendida (Conta 41011103) e diferença V.C. exportação (Conta 41210101).

2. A tabela abaixo, integrante do voto proferido, detalham todos os ajustes (acréscimos e deduções) efetuados na receita bruta levantada pela fiscalização:

(...)

4. E não poderia ser diferente, pois como as parcelas que foram adicionadas no julgamento não compõem a receita bruta original de R\$ 19.555.515.767,02 (a partir da qual se calculou o IRPJ e a CSLL lançados), o relator não estava autorizado a computá-las na receita tributável da empresa, agravando a exigência inicial, em razão do disposto no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, verbis:

“Art. 18. (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

5. O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamentou o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tratou exaustivamente do tema em seu art. 41, abaixo reproduzido:

“Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.” (Negritou-se.)

6. De acordo com a inteligência desses dispositivos, o agravamento da exigência fiscal somente pode ser realizado pela autoridade lançadora, mediante a lavratura de Auto de Infração complementar, não detendo as Delegacias de Julgamento competência para agravar ou aperfeiçoar o lançamento, conforme procedido no presente caso, cabendo-lhes apenas manter ou exonerar, no todo ou em parte, o crédito tributário originalmente constituído.

7. Corroborando esse entendimento, vejam-se os comentários ao § 3º do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, procedido por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª ed., Dialética, São Paulo, 2010, p. 355):

“(…) Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores, realizados no curso do processo, verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao agravamento da exigência fiscal.

Esta autorização funda-se na regra geral de revisão de ofício do lançamento prevista pelo art. 149 do CTN que adotou, no regime do Decreto nº 70.235/72, a denominação de agravamento.

(…)

Assim, constatadas pela autoridade julgadora inexatidões na verificação do fato gerador, relacionadas com o mesmo ilícito descrito no lançamento original, o saneamento do processo fiscal será promovido pela feitura de auto de infração complementar. Esta peça, sob pena de nulidade, deverá descrever os motivos que fundamentam a alteração do lançamento original, indicando o fato ou circunstância que ele pretende aditar ou retificar, demonstrando o crédito tributário unificado, de modo a permitir ao contribuinte o pleno conhecimento da alteração.”

8. Da mesma forma entende o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Nesse sentido, confirmam-se as seguintes ementas de decisões prolatadas por esse órgão colegiado:

“I.R.P.J. - INOVAÇÃO QUANTO AO LANÇAMENTO NO ATO DECISÓRIO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO -

IMPOSSIBILIDADE - O dever poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não

cabendo-lhe aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal.

C.S.S.L - ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - IMPOSSIBILIDADE DE APERFEIÇOAMENTO POR ESTE ÓRGÃO

JULGADOR - Não tendo a autoridade lançadora obedecido aos preceitos legais para a fixação da base de cálculo da contribuição, não cabe a este órgão aperfeiçoar o lançamento, mas apenas afastar a exigência, diante do erro ocorrido. (...) Recurso conhecido e provido em parte.” (Acórdão nº 103-20.754, sessão de 17/10/2001, DOU de 12/12/2001.)

“AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL - O agravamento da exigência fiscal só pode ser feita mediante a lavratura de auto de infração ou a emissão de Notificação de Lançamento complementar, devolvendo ao sujeito passivo prazo para aditar a impugnação inicial (§ 3º, do art. 18, do Decreto nº, 70.235 de 1972). Preliminar acolhida.” (Acórdão nº 104-19.820, sessão de 18/02/2004, DOU de 20/07/2004.)

9. No tocante às parcelas deduzidas pela autoridade relatora, que ensejou a redução dos créditos tributários lançados, em razão da inclusão indevida desses valores pelo autor do feito na receita bruta do ano-calendário de 2013, não merecem quaisquer reparos o procedimento adotado no julgamento.

Não bastassem os fundamentos acima transcritos, **a alteração do lançamento nessa fase recursal caracteriza evidente alteração de critério jurídico o que não pode ser admitido**, nos termos do art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ainda, a jurisprudência do STJ já teve oportunidade de se manifestar, expressamente, na sistemática de julgamento de recursos repetitivos, por meio do julgamento do REsp nº. 1.130.545, de relatoria do Min. Luiz Fux, sobre a distinção entre “erro de fato” e “erro de direito” para fins de determinação do âmbito de aplicação do art. 146 do CTN, como se vê:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

(...)

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

(...)

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1130545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22-02-2011).

No caso, verifica-se que a situação fática era amplamente conhecida, portanto, não podendo ser admitida a alteração de direito efetuada pela DRJ, **razão pela qual entendo deve ser dado provimento ao recurso nessa matéria.**

Consequentemente, é importante observar que o acatamento da alegação de inovação de critério jurídico, com a exclusão dos valores "adicionados" pela DRJ, (a receita das NFE emitidas no ano-calendário 2012, entregues em 2013, no valor de R\$ 386.455.747,85; a reclassificação de impostos (Conta 41016969) no valor de R\$ 1.945.275,91; e os demais ajustes credores a título de receita de venda de serviços (Conta 41011101), receita de garantia estendida (Conta 41011103) e diferença V.C. exportação (Conta 41210101), implica, na verdade, na inexistência de qualquer saldo de crédito tributário, na medida em que o saldo de receita bruta omitida, apurado após o julgamento da DRJ, foi de 234.366.088,63, conforme tabela "APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DEVIDOS NO PROCESSO" na e-fl. 692, constante do voto da DRJ.

Assim, por decorrência lógica, o reconhecimento do valores referentes acima (em decorrência da impossibilidade da alteração do critério jurídico) elimina os demais valores decorrentes da base de cálculo, para fins de liquidação (inclusive no que se refere aos valores já analisados de redução da receita bruta das NFEs de venda e aos valores também já analisados e relacionados à dedução da receita bruta das Notas fiscais eletrônicas de venda a título de Reclassificação-Devolução e Reclassificação-Outros).

Da suposta violação ao contraditório e à ampla defesa

Por fim, a Recorrente alega a nulidade dos autos de infração por não observância dos princípios do contraditório e ampla defesa. Segundo ela:

Nesse sentido, a Recorrente foi intimada a justificar e explicar por escrito a divergência existente entre o valor das notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas no ano-calendário 2013 e o montante declarado nas linhas 01, 03 e 04 das Fichas 06A e 07A da DIPJ 2014/2013.

Em resposta à intimação, a Recorrente esclareceu que reconhece a receita de suas atividades, em atendimento ao princípio da competência, quando da efetiva tradição das mercadorias vendidas, o que por vezes ocorre em período de apuração seguinte à emissão do documento fiscal; por conseguinte, sempre há uma diferença entre o valor das notas fiscais eletrônicas emitidas em dado ano-calendário e o total das receitas auferidas e oferecidas à tributação.

Após referido esclarecimento pela ora Recorrente, a d. Autoridade Fiscal não apresentou qualquer outro questionamento sobre a matéria, surpreendendo a empresa com os Autos de Infração em que alega que caberia ao sujeito passivo a apresentação de listagem das notas fiscais que foram oferecidas à tributação no período subsequente, bem como dos contratos de compra e venda referentes a tais notas fiscais, a fim de atestar se as vendas foram efetivadas juridicamente apenas quando da tradição.

Contudo, **sem razão à recorrente.**

No Decreto nº 70.235/1972 estão previstas apenas mais duas hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os despachos decisórios, quais sejam, a dos incisos

I e II, do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, in verbis:

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)”

O princípio da ampla defesa e do contraditório está elencado no artigo 5º, letra LV da Constituição Federal, que assim dispõe: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A simples leitura do dispositivo constitucional demonstra, de pronto, que não ocorreu qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa nele esculpidos, posto que, no caso vertente, a recorrente teve ciência do ato declaratório, sendo-lhe concedido o prazo de trinta dias para a apresentação de manifestação de inconformidade.

A instauração do contraditório está demonstrada, de modo inequívoco, tendo sido assegurado à contribuinte o direito de apresentar as razões de fato e de direito que militam a seu favor e produzir todas as provas admitidas no direito, para corroborar suas alegações, requerendo, inclusive, a realização de diligências e perícias.

Assim, entendo **deve ser afastada a referida alegação.**

Recurso de Ofício

O recurso de ofício preenche os recursos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Da leitura dos autos, verifica-se que a DRJ deu parcial provimento à Impugnação acolher os argumentos da Recorrente em relação a algumas exclusões da receita (IPI, sit return e valores relativos a mercadorias entregues em 2014), bem como afastar a glosa do incentivo fiscal de redução por reinvestimento:

2.1.1 Das NFe emitidas em 2012 consideradas no lançamento

A recorrente alega que fiscalização computou notas fiscais emitidas em 2012, listadas às folhas 190-192, em um total de R\$ 1.957.834,27, que não impactaram a receita do ano-calendário 2013.

De fato, a planilha VENDAS TRIBUTÁVEIS 2013 SAMSUNG, apresentada pela fiscalização para compor a base do lançamento, contempla notas fiscais emitidas no ano-calendário 2012 (posições 3 e 4 da chave da NFe), cujo valor total perfaz o montante de R\$ 1.957.834,27.

Ocorre que, **embora não citada expressamente pela fiscalização, a receita das NFe emitidas no ano-calendário 2012 foi excluída do lançamento.** Isto porque, o valor desta receita - NFe emitidas em 2012 contempladas na planilha VENDAS TRIBUTÁVEIS 2013 SAMSUNG - corresponde à diferença entre a omissão de receita apurada na descrição dos fatos do Auto de Infração e aquela utilizada na base de cálculo do lançamento, citada em tópico anterior.

2.1.2 Da exclusão do IPI

A recorrente argumenta que o lançamento da receita omitida incluiu em sua base de cálculo o valor de IPI destacado nas notas fiscais. Cita a título de exemplo as notas fiscais nº 34292 e 36784 (fls. 205-214).

A respeito do assunto, tem-se que o parágrafo único do art. 279 do RIR/99 determina que na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e adicionados ao preço do bem ou serviço, e do qual o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, a exemplo do IPI e do ICMS-ST.

Os exemplos trazidos pelo recorrente apontam que o valor da nota fiscal, utilizado no lançamento, inclui o IPI cobrado destacadamente.

Mediante procedimento de diligência, a fiscalização reconheceu que incluiu, indevidamente, na base de cálculo do lançamento o IPI, bom como o ICMS-ST, para tanto apurou uma diferença de R\$ 532.506.616,50, incluído o valor do ICMS-ST, que sugeriu ser deduzida da base de cálculo do lançamento:

Passa-se a responder ao item 4, do despacho do colegiado de 1ª Instância Administrativa, aproveitando para assinalar que na resposta estão inclusos os argumentos sobre o motivo de ter-se considerado, na edificação do auto de infração, o valor total da nota fiscal, excluindo as canceladas, mas incluindo o IPI e o ICMS-ST.

[...]

À vista disso procedeu-se nova apuração, onde continuou-se a desconsiderar as notas de vendas canceladas, como no primeiro levantamento, e adotou-se apenas o valor dos produtos, ou seja, sem a inclusão do IPI e do ICMS-ST, e desta vez elegeu-se os valores das notas fiscais de vendas emitidas e lançadas na EFD da empresa, para que não houvesse nenhum tipo de contestação a documentos não considerados pela contribuinte, visto que sobre a efetivação dos registros da escrita fiscal da própria pessoa jurídica, no caso, não pairam dúvidas.

[...]

Em assim sendo a receita bruta que de acordo com a relação inicial, arrimada nas NFs de vendas e constante do lançamento de ofício original, era no ano-calendário de 2013 no valor de R\$ 19.555.515.767,02, passou para R\$ 19.028.114.609,01, reiterando que este último valor foi extraído da EFD da empresa.

A receita bruta declarada na DIPJ/2014 foi de R\$ 18.495.607.992,50, configurando assim uma diferença inicial de R\$ 1.059.907.774,50 (19.555.515.767,02 – 18.495.607.992,50). Após a retificação com a desconsideração dos valores referentes ao IPI e ao ICMS-ST, a diferença (omissão de receita) passou a ser de R\$ 532.506.616,50 (19.028.114.609,01 – 18.495.607.992,50).

Acontece que o litígio contra à constituição de ofício de crédito tributário encontra seu limite nas matérias expressamente contestadas pelo sujeito. No caso, o contribuinte se debate apenas contra a inclusão do IPI na base do lançamento, não arguiu a necessidade de exclusão do ICMS-ST. O que não podia ser diferente, afinal a própria recorrente informa que sua *Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno* (linha 03, fichas 06A e 7A, DIPJ) estava indevidamente composta pelo ICMS-ST (linha 03), mas que foi

posteriormente excluído na dedução do ICMS (linha 11, fichas 06A e 7A, DIPJ) quando da apuração da Receita Líquida da Atividade.

A recorrente afirma que a parcela do IPI que deixou de ser considerada na apuração da receita de vendas corresponde à R\$ 233.853.350,50, exato valor que pôde ser verificado na ECD juntada aos autos durante o procedimento de diligência.

Do exposto, **assiste razão ao contribuinte em se deduzir da base do lançamento o valor de R\$ 233.853.350,50, referente ao IPI incidente nas vendas.**

2.1.3 Do Sit Return

A recorrente solicita ainda que seja excluído da receita bruta do lançamento o valor das notas fiscais das mercadorias não entregues ao destinatário retornadas após o prazo legal de cancelamento de 24 horas (*sit return*), no montante de R\$ 296.691.123,43, relacionadas às folhas 216-270, com identificação das Notas Fiscais de Entrada (devolução).

Foi solicitado ao contribuinte indicar as contas contábeis onde estariam lançados os valores da redução, bem como apresentar documentação de suporte das operações de *sit return*.

O sujeito passivo informou que não há registro contábil das operações de *sit return*, eis que sua a receita somente é contabilizada quando se dá a efetiva tradição, e que essas operações não se confundem com uma devolução de mercadorias que, compondo a receita do período, são devidamente deduzidas em linhas específicas da DIPJ.

Para corroborar suas alegações o sujeito passivo juntou aos *autos Relatório de Constatação* elaborado pela empresa de auditoria independente PwC (fls. 603-619), onde o assunto é abordado (3.3. Devolução de venda – “Sit Return”), bem como planilha contendo as chaves de identificação nas NFe de saída e as correspondentes chaves de identificação das NFs de entrada das operações de *sit return*.

As Nfe enumeradas pelo sujeito passivo, que totalizam um receita de R\$ 293.900.609,24, compõem a base de cálculo do lançamento. Pesquisas por amostragem ao sistema NFe revelam a consistência entre as NFe de saída (vendas) e as NFe de entrada (devoluções).

A receita dessas mercadorias devolvidas poderia estar inserida em campo próprio de devoluções da DIPJ. Todavia, a recorrente alega que apura sua receita segundo o critério da tradição de mercadoria, o que, como será visto abaixo, não está equivocado. Se se segue essa metodologia de realização das receitas, de fato não haveria como se inserir, na apuração do resultado, a devolução das mercadorias que não foram entregues aos seus destinatários (*sit return*). Cumpriria então a auditoria fiscal apurar as contas patrimoniais do contribuinte em busca da efetividade das operações alegadas, ou mesmo certificar-se que essas

devoluções não foram novamente deduzidas na apuração do resultado. O que não foi feito em momento oportuno.

Desta feita, na ausência de indícios que revelem a inveracidade da alegação do sujeito passivo, acolhe-se seu pleito no sentido de deduzir da receita de vendas apuradas das NFe o valor de R\$ 293.900.609,24 a título de *sit return*.

2.1.4 Do momento de realização da receita

Outro pondo de discórdia da receita apurada no lançamento diz respeito ao momento de sua realização. A fiscalização considerou realizada a receita no momento da emissão da Nota Fiscal Eletrônica - NFe. O sujeito passivo, por sua vez, alega que adotou o critério da tradição, ou seja, o momento da entrega da mercadoria. O fato ganha relevo quando a mercadoria é entregue em período diverso da emissão da NFe.

A respeito do assunto, tem-se que o art. 247 e §1º do Decreto nº 3.000/991 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR 99) estabelece que o **lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado** pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas por aquele Decreto. E mais, que **a determinação do lucro real será precedida pela apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.**

Semelhante disposição é novamente trazida no RIR/99, que ao tratar das Demonstrações Financeiras, assim prega:

Art. 274. *Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).*

§ 1º *O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).*

§ 2º *O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, art. 51, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º,*

[negritou-se]

O art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, prescreve que:

Art. 177. *A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

[negritou-se]

Ao teor dos excertos normativos, tem-se que o resultado das empresas, utilizado como base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, deve ser apurado segundo o regime de competência, nos termos da legislação comercial, salvo disposição em sentido diverso.

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 20 de 1987 concluiu que:

[...] a apuração do lucro líquido, no encerramento de cada período-base, semestral ou anual, deve ser efetuada de conformidade com os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Não trata o dispositivo legal em análise de impor qualquer norma contábil, que é de livre escolha da pessoa jurídica, apenas quer que o lucro líquido, base a partir da qual se determina o lucro real, seja apurado segundo as técnicas da contabilidade.

[negritou-se]

A questão a saber é o exato momento de realização da receita de vendas, segundo o regime de competência. Sobre o assunto, o então vigente Parecer Normativo CST nº 73, de 1973, esclarecia:

[...]

5. Não há maiores dificuldades em se determinar o momento em que é apropriável a receita relativa às vendas a vista, pois a execução desses contratos, por parte do vendedor é imediata.

6. Já as empresas que vendem a crédito - entrega da mercadoria antecipada em relação ao pagamento do preço - devem apropriar o produto da venda à conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem, eis que, então, se configura direito incondicional do vendedor para exigência do preço.

7. Igualmente, em se verificando venda a termo, a receita auferida deve ser apropriada à mesma conta, também quando da transferência da propriedade da mercadoria, eis que somente nessa oportunidade se consolida a propriedade do adquirente.

O Supremo Tribunal Federal – STF também se pronunciou sobre essa matéria, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 586.482/RS:

[...]

*O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas realizadas e das despesas incorridas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, **considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens** e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente.*

[negritou-se]

[...]

A luz do exposto, é a transferência de propriedade do bem móvel o fato jurídico que impõe a realização da receita auferida pelo bem vendido.

No caso das vendas a varejo, fica claro que a tradição do bem vendido enseja a realização da receita em mesma data, momento em que, via de regra, ocorre o faturamento e a emissão da nota fiscal. De modo diverso, na venda de bens para entrega futura, a transferência da propriedade do bem ocorre desde o momento da celebração do contrato, ficando o vendedor com a posse provisória do bem, até que a condição de entrega, acordada entre as partes, se resolva. Nesta hipótese, a receita se realiza na data de celebração do contrato, quando a propriedade se transfere à compradora e a vendedora passa a ser mera depositária.

A situação que põe aqui é a venda de bens nas hipóteses em que há um lapso temporal entre a data da celebração do contrato (faturamento) e data da efetiva entrega da mercadoria.

Sobre o assunto, o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1), aprovado em 19/10/2012, dispõe:

[...]

Venda de bens

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;

(c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;

(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:

(a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;

(b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);

(c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e

(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

17. Se a entidade reter somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal sobre os bens unicamente para garantir o recebimento do valor devido. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Outro exemplo de entidade retendo tão-só um insignificante risco de propriedade diz respeito às vendas a varejo em que o valor

da compra pode ser reembolsado se o cliente não ficar satisfeito. A receita em tais casos deve ser reconhecida no momento da venda, desde que o vendedor possa estimar com confiabilidade as devoluções futuras. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser mensurado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

18. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece e a receita deve ser reconhecida. Entretanto, quando surgir incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

19. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após o despacho dos bens, podem ser mensuradas com confiabilidade, quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Contudo, quando as despesas não puderem ser mensuradas com confiabilidade, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer contraprestações já recebidas pela venda dos bens devem ser reconhecidas como passivo.

[...]

luz do Comitê de Pronunciamentos Contábeis a receita deve ser reconhecida quando os riscos inerentes à propriedade também forem transferidos. Aplicando-se semelhante raciocínio às vendas com transporte, pode-se inferir que quando o vendedor é o responsável pelo transporte os riscos inerentes à propriedade dos bens permanecem consigo até a entrega ao comprador. De modo diverso, sendo o comprador o responsável pelo transporte, os riscos inerentes à propriedade dos bens cessam na sua entrega à transportadora.

Dito isto, pode-se concluir que à luz da contabilidade, a receita da venda de mercadorias a pronta entrega deve ser reconhecida:

- ☐ Na entrega do bem ao comprador, quando o vendedor for o responsável pelo transporte;
- ☐ Na entrega do bem ao transportador, quando o comprador for o responsável pelo transporte, o que, via de regra, coincide com o faturamento.

Nesse sentido, o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI2, aduz:

[...]

Como já mencionado anteriormente (Capítulo 4, item 4.2.2, letra b), o momento do reconhecimento da receita de vendas deve atender todas as condições expostas no item 14 do CPC 30 - Receitas, devendo ser o da transferência dos riscos e benefícios mais significativos da propriedade de tais bens ao comprador,

*que geralmente coincide com a transferência da titularidade legal ou transferência da posse do ativo para o comprador. Em muitas empresas industriais e empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que o momento da entrega dos produtos é praticamente simultâneo ao da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento do comprador. **Nesse caso, devem ser registradas como receitas somente na entrega dos produtos**, ou seja, quando da passagem da posse do ativo para o comprador. Essa defasagem, na verdade, só gera algum problema na data do Balanço, relativamente às vendas já faturadas, mas ainda não entregues. Esse problema deve ser coordenado com o levantamento físico dos estoques, devendo-se tomar cuidado para não registrar como receitas as notas emitidas, mas não entregues e, nesse caso, os produtos devem ser computados como produtos acabados nos estoques na data do Balanço.*

Se, todavia, a empresa considerar tais notas como vendas do período, por não serem significativas, os produtos correspondentes devem ser segregados fisicamente e não computados como estoques na data do Balanço. [...]

[grifou-se]

Embora, sob ponto de vista contábil, seja a tradição o momento de realização da receita, muitas empresas, optam por reconhecer a receita já na emissão da nota fiscal, ajustando seu estoque, tal como acontece no varejo, evitando esse descompasso entre a data de emissão da nota fiscal e reconhecimento da receita.

Partindo da premissa que os contratos de compra e venda em tela teriam por condição a entrega dos bens/mercadorias no estabelecimento do comprador, assiste razão à recorrente quando alega que sua receita poderia ser reconhecida no momento da entrega.

Dito isto, passa-se a apreciar os fatos concretos.

2.1.5 Das NFes com mercadorias entregues no ano subsequente à emissão

A recorrente alega possuir uma receita de R\$ 692.119.111,59 de venda de mercadorias, entregues em 2014, cujas Nfe foram emitidas em 2013. E que por essa razão essa receita deveria ser excluída do resultado de 2013. Para comprovar o alegado, juntou listagem da NFe, através de arquivo digital, e cópia, por amostragem, dos canhotos de entrega das mercadorias (fls. 297-354).

De semelhante forma, a recorrente aduz que R\$ 386.483.846,78 de receita de venda de mercadorias entregues em 2013 tiveram sua NFe emitida no ano-calendário de 2012. devendo essa receita ser incluída no PA 2013. Comprovariam o fato, a listagem da NFe, constante de arquivo digital e cópia, por amostragem, dos canhotos de entrega das mercadorias (fls. 297-354).

No curso da ação fiscal, foi apresentado pelo sujeito passivo a relação das notas fiscais emitidas no ano 2013 e realizadas em 2014, com a data do registro (Planilha Doc02DocsImpugnacaoDoc12NFes2013comEntregaem2014.xlsx), assim como a relação das notas fiscais emitidas em 2012 e realizadas em 2013 (Doc02DocsImpugnacaoDoc13NFes2012comEntregaem2013.xlsx).

Em meio ao procedimento de diligência, foi apresentada pelo sujeito a planilha eletrônica *Notas_Fiscais_Emitidas_em_2013_e_realizadas_em_2014.xlsx*, com

informações de: chave de identificação da NFe; data de emissão; data de realização da receita; número do documento de registro da receita na contabilidade e código da conta de registro. Apresentou-se ainda a ECD referente ao ano-calendário 2014.

Por meio do cruzamento das informações constantes na planilha *Notas_Fiscais_Emitidas_em_2013_e_realizadas_em_2014.xlsx* com a ECD 2014, verificou-se que, de fato, houve a inclusão da receita daquelas NFe na apuração do resultado de 2014.

Por oportuno, cumpre salientar que não restou comprovada pela autoridade lançadora eventual divergência entre as datas de realização da receita e da despesa, que pudesse ser oponível ao critério adotado pelo contribuinte para realização de sua receita.

Desta feita, considerando ser possível a realização da receita no momento da tradição da mercadoria, e não havendo prova de divergência entre a data de realização da receita e da despesa, **deve ser excluída do resultado da apuração a receita das NFe emitidas em 2013 e entregues em 2014, no valor total de R\$ 692.119.111,59.**

(...)

2.2 DA REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO

A recorrente informou em sua DIPJ dois benefícios fiscais de IRPJ, a títulos de (i) *redução de 75% do imposto sobre a atividade incentivada* e (ii) *redução do imposto por reinvestimento*.

A autoridade fiscal, entretanto, glosou a redução do imposto por reinvestimento, no valor de R\$ 12.749.057,47, em razão de o sujeito passivo não ter comprovado a receita líquida correspondente à atividade com redução por reinvestimento. Para fundamentar sua conclusão, aduz:

[...] a pessoa jurídica informou a redução por reinvestimento mas não informou a receita líquida dessa atividade com redução por reinvestimento, o que leva a inferir não ter direito a ela a esta redução visto não existir a receita da receita incentivada correspondente.

[...] os dois benefícios fiscais (Redução por Reinvestimento e Redução de 75%), nada obstante apresentarem como base de cálculo, o lucro da exploração, para a aquisição do direito de usufruí-los deve a pessoa jurídica apresentar diferentes projetos econômico-financeiros junto à SUDAM, posto que o fundamento de cada um são distintos.

(...)

O benefício fiscal de redução do IRPJ por Depósito para Reinvestimento está previsto no art. 612 do RIR/99, nos seguintes termos:

Deduções do Imposto

Art. 612. As empresas que tenham empreendimentos industriais e agro-industriais, inclusive os de construção civil, em operação nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM, poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, respectivamente, para reinvestimento, os percentuais a seguir indicados, do imposto devido pelos referidos empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração (art. 544), acrescidos

de cinquenta por cento de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pelas Agências do Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnicos econômicos de modernização ou complementação de equipamento (Lei nº 8.167, de 1991, arts. 1º, inciso II, 19 e 23, Lei nº 8.191, de 1991, art. 4º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 2º):

I- trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II- vinte por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III- dez por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O depósito referido neste artigo deverá ser efetuado no mesmo prazo fixado para pagamento do imposto.

§ 2º As parcelas não depositadas até o último dia útil do ano-calendário subsequente ao de apuração do lucro real correspondente serão recolhidas como imposto.

§ 3º Em qualquer caso, a inobservância do prazo importará recolhimento dos encargos legais como receita da União.

§ 4º Na hipótese de o projeto não ser aprovado, caberá ao banco operador devolver à empresa depositante a parcela de recursos próprios e recolher à União o valor depositado como incentivo (Lei nº 8.167, de 1991, art. 19, § 3º).

§ 5º O incentivo deste artigo não pode ser usufruído cumulativamente com outro idêntico, salvo quando expressamente autorizado em lei (Lei nº 8.191, de 1991, art. 5º).

§ 6º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 2º, § 2º).

O art. 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, manteve o incentivo fiscal no percentual de 30% para aqueles empreendimentos de setores da economia que venham a ser considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. Tal benefício foi estendido novamente, até o ano 2018, através do art. 69 da Lei nº 12.715 de 20123.

Ainda sob a vigência da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, a SRF emitiu a IN SRF nº 267, de 2002, que assim regulamentou a matéria:

Art. 115. Até o ano-calendário de 2013, as pessoas jurídicas que tenham empreendimentos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta Sudene e da extinta Sudam, poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, respectivamente, para reinvestimento, o percentual de até trinta por cento do imposto devido pelos referidos empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração (art. 57), acrescidos de cinquenta por cento de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação do órgão competente do MI, dos respectivos projetos técnicos econômicos de modernização ou complementação de equipamento.

§ 1º O depósito deverá ser efetuado nos seguintes prazos:

I - apuração trimestral:

a) se quota única: até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

b) se pagamento em quotas: até o último dia útil do mês a que corresponder.

II - apuração anual: até o último dia útil do mês de março de cada ano.

§ 2º O incentivo não poderá ser utilizado para reduzir o valor do recolhimento mensal do imposto determinado sobre base de cálculo estimada apurada com base na receita bruta.

§ 3º As parcelas não depositadas até o último dia útil do ano-calendário subsequente ao de apuração do lucro real correspondente serão recolhidas como imposto.

§ 4º Em qualquer caso, a inobservância do prazo importará recolhimento dos encargos legais (juros e multa de mora) como receita da União.

§ 5º Na hipótese de o projeto não ser aprovado, caberá ao banco operador devolver à empresa depositante a parcela de recursos próprios e recolher à União o valor depositado como incentivo.

§ 6º O incentivo não poderá ser usufruído cumulativamente com outro idêntico, salvo quando expressamente autorizado em lei.

§ 7º O valor que servir de base para determinação do incentivo não integrará a base de cálculo dos incentivos previstos no art. 105.

§ 8º O valor correspondente ao adicional do imposto de renda não será computado na determinação da base de cálculo do incentivo.

[grifou-se]

A luz do dispositivo, tem-se que, a partir da vigência da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, o benefício fiscal da redução por investimento se determina pela aplicação do percentual de **30%** sobre o resultado do IRPJ principal devido sobre o lucro da exploração, deduzido dos demais incentivos de isenção e redução.

Observa-se, por oportuno, que a limitação trazida pelo § 6º do art. 115 da IN SRF nº 267, de 2002, diz respeito à não acumulação da redução do IRPJ por reinvestimento com outro incentivo (isenção ou redução) calculado sobre a mesma receita incentivada. Por esse motivo, apenas o imposto excedente ao benefício de redução, apurado sobre a atividade incentivada, é que deve compor a base de cálculo sujeita ao percentual de 30%, que determina o valor máximo da redução por reinvestimento. De efeito, esse limitador não obsta que a atividade incentivada contenha dois benefícios, a exceção, por óbvio, da que contenha isenção do imposto, por ausência de imposto excedente.

Ou seja, não há óbice para que a atividade incentivada da pessoa jurídica contenha cumulativamente os benefícios de *Redução por Reinvestimento* e *Redução de 75%*, o que se veda é que o somatório desses benefícios supere o imposto principal apurado para a atividade. Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 67 - SRRF/6ª RF/Disit, 5 de junho de 2007, concluiu que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Os incentivos fiscais de redução de 75% e de redução por reinvestimento do imposto de renda devido, calculados sobre o lucro da exploração, previstos, respectivamente, nos arts. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 2001, podem ser usufruídos concomitantemente pelo mesmo empreendimento considerado prioritário para o desenvolvimento regional na área da extinta Sudene, desde que obedecidas todas as condições estabelecidas na legislação em vigor, especialmente no Decreto nº 4.213, de 2002, e na IN SRF nº 267, de 2002.

Fundamentos Legais: MP nº 2.199-14/2001, arts. 1º e 3º; Decreto nº 4.213/2002; IN SRF nº 267/2002 e IN RFB nº 738/2007.

O entendimento se planificou de vez com expedição da Solução de Consulta nº 28 – Cosit, de 26 de fevereiro de 2015, cuja ementa foi assim redigida:

“INCENTIVOS FISCAIS. SUDAM - SUDENE. REDUÇÃO DO IRPJ. REINVESTIMENTO - FORMA DE CÁLCULO.

A redução de 75% do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) para as pessoas jurídicas que tenham projeto para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018, alcança o adicional do referido Imposto.

É facultado às pessoas jurídicas beneficiadas com o incentivo de redução de 75% do IRPJ reinvestirem 30% do valor do IRPJ devido, exceto o adicional, em projetos de modernização ou complementação de equipamento até o ano de 2018.

O IRPJ reduzido (redução de 75%) com base no lucro da exploração de projeto para instalação, ampliação, modernização ou diversificação de atividade não pode ser usado para compor o IRPJ que servirá de base de cálculo do reinvestimento (30% do IRPJ) em projetos de modernização ou complementação de equipamento.

Dispositivos Legais: Medida Provisória (MP) nº 2.199-14, de 2001, art. 1º e 3º; Lei nº 8.167, de 1991, art. 19, Lei nº 9.532, de 1997, art. 2º e incisos.”

O próprio manual de preenchimento da DIPJ 2014 prevê essa possibilidade quando da um exemplo de cálculo de redução por reinvestimento. Ver Quadros abaixo.

Exemplo de Cálculo da Redução por Reinvestimento			
A pessoa jurídica desenvolve atividades beneficiadas com isenção e redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto. As atividades também estão amparadas com o incentivo de redução por reinvestimento. Assim temos:			
Lucro da Exploração de Cada Atividade Incentivada:			
Linha 08/47 (Atividade de Ensino Superior Isenta - Prouni)	R\$	100.000,00	
Linha 08/56 (Ativ. c/ Redução 75%)	R\$	160.000,00	
Linha 08/62 (Ativ. com Redução por Reinvestimento)	R\$	70.000,00	
Imposto Devido em Cada Atividade Incentivada (alíquota de 15%):			
Imposto	Sobre Lucro da Exploração	Passível de Redução	Devido sobre Ativid. Incentivadas
Ativ. Isenta - Prouni:	R\$15.000,00	R\$15.000,00	-
Ativ. c/Red. 75%:	R\$24.000,00	R\$18.000,00	R\$ 6.000,00
Ativ. com Red.	R\$10.500,00	-	<u>R\$10.500,00</u>
Reinv.:			
Total do Imposto Devido pelas Atividades Incentivadas:			R\$16.500,00
Valor passível de redução por reinvestimento: R\$16.500,00 x 30% = R\$ 4.950,00			
No caso do exemplo acima, a pessoa jurídica pode fazer jus ao valor de R\$ 4.950,00 a título de redução por reinvestimento, observadas as instruções contidas na Linha 12A/15 .			

O fato justificaria a omissão da *Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento* (Linha 08/16) na DIPJ 2014, pois o manual de preenchimento da declaração, cujo trecho se reproduz abaixo, instrui o contribuinte a não informar, nesta linha, o valor da receita líquida já informado nas Linhas 08/01 a 08/15, dentre as quais se destaca a *Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%* (Linha 08/10).

Linha 08/16 - Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento

Os incentivos de redução do imposto por reinvestimento podem ser utilizados somente em relação aos empreendimentos dos setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional.

Atenção: A pessoa jurídica que se utilizar indevidamente do benefício estará sujeita ao pagamento do imposto em relação a cada período de apuração, acrescido de juros e multa, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Deve ser indicado, nesta linha, o valor da receita líquida correspondente a empreendimentos industriais e agroindustriais, inclusive de construção civil, em operação nas áreas de atuação da Sudam e da Sudene que pleiteiam redução de até 30% do valor do imposto sobre a renda (Decreto nº 3.000, de 1999, art. 612, I, e MP nº 2.058, de 2000, art. 4º).

Atenção: Não informar, nesta linha, o valor da receita líquida informado nas Linhas 08/01 a 08/15.

Outras informações no subitem 15.7.11.2.

[negritou-se]

De volta ao caso concreto, a recorrente afirma que a *Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento* se confunde com a *Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%*, motivo do não preenchimento da Linha 12A/15, vez que a receita já fora informado na Linha 08/10.

O fato foi trazido pela recorrente à fiscalização através da resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 08/08/2017, nos seguintes termos:

O valor referente a Redução Por Reinvestimento, que foi informado na linha 77 da Ficha 10 -Cálculo da Isenção e Redução do Imposto Sobre o Lucro Real - PJ em Geral, está suportado pela linha 10 da Ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração, relativa a "Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%".

Nesse contexto, destaca a Requerente que inexistente vedação de aproveitamento em conjunto dos incentivos fiscais de depósito para reinvestimento e da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração.

Com efeito, de acordo com os artigos 4º e 5º da Lei 8.191, o incentivo fiscal vinculado a depósito para reinvestimento não pode ser cumulativo com outro idêntico, salvo quando expressamente autorizado em lei:

Art. 4º O depósito para reinvestimento de parcela do Imposto de Rend'a devido pelas empresas em operação na área da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) ou da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) continua a ser aplicável aos empreendimentos industriais, inclusive aos de construção civil e agroindustriais, de conformidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991.

Art. 5º Os incentivos fiscais instituídos por esta lei não podem ser usufruídos cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizados em lei.

Destaca-se que a norma é clara de que a vedação de fruição cumulativa de benefícios, embora seja regra, pode ser excepcionada por lei.

Pois bem, a redução de 75% do IRPJ prevista no artigo 19 da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 enquadra-se justamente nas hipóteses de autorização de fruição cumulativa:

Art. 1ª Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Como se vê, a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que tem força de lei, nos termos do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001, é clara no sentido de que o incentivo da redução do IRPJ com base no lucro da exploração aplica-se sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, logo, sem prejuízo do direito ao benefício fiscal da redução do imposto por reinvestimento.

Do exposto, o contribuinte argumentou perante a fiscalização a possibilidade de utilização concomitante dos benefícios fiscais. Todavia, não buscou demonstrar que a mesma receita serviu de base a ambos os incentivos fiscais. Fazendo-o somente neste contencioso.

Chamada a se manifestar sobre a nova documentação apresentada, a autoridade lançadora aduziu que, não obstante os novos elementos trazidos pela recorrente, mantinha o entendimento expresso no lançamento.

A glosa da redução por investimento foi assentada em dois pilares:

1. A omissão da Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento na linha 16/08 da DIPJ;
2. A falta da comprovação da correspondente Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento.

Já se verificou acima a possibilidade de omissão da receita líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento na linha 16/08 quando esta receita já está informada nas Linhas 08/01 a 08/15, dentre as quais a Linha 08/10 que trata da Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%, hipótese em que a receita da atividade incentivada contém cumulativamente os benefícios de Redução por Reinvestimento e Redução de 75%. Fato alegado pelo sujeito passivo.

Quanto à comprovação da receita líquida da atividade com redução por reinvestimento, a recorrente trouxe, em sede de recurso, os seguintes documentos, que no seu entender comprovariam a receita da atividade incentivada:

1. Extrato do Banco da Amazônia, atestando o depósito de R\$ 19.123.586,47, em 27 de março de 2014, sendo R\$ 12.749.057,47 referentes à redução do IRPJ, e R\$ 6.374.528,82 relativos a recursos próprios (fl 361-362);
2. Cópia do Projeto Técnico-Econômico de Reinvestimento de 30% do IRPJ, de 11/07/2014, pleiteando o direito à redução por reinvestimento (fls. 364-417);
3. Cópia do Diário Oficial da União, de 18 de setembro de 2014, em que foi publicado Resolução nº 30, de 12 de setembro de 2014, que, por sua vez, aprovou o projeto de Reinvestimento do IRPJ, referente à complementação e modernização de equipamentos, apresentado pela recorrente, reconhecendo-lhe o direito ao incentivo do Reinvestimento, referente ao ano-calendário 2013, no valor de R\$ 19.123.586,21 (fl. 419).

A autoridade fiscal de origem, em que pese assentir em manter o entendimento manifestado no lançamento, quando solicitado não apresentou qualquer juízo de valor quanto à documentação de suporte apresentada pela recorrente, menos ainda óbice motivado que justificasse a inabilidade da documentação apresentada.

Desta feita, na ausência de motivos fundamentados para se declarar a inabilidade da documentação de suporte do incentivo de *Redução por Reinvestimento*, e ainda, da possibilidade de cumulatividade entre os benefícios de *Redução por Reinvestimento* e *Redução de 75%*, acolhe-se o pleito da recorrente no sentido de **cancelar a glosa da Redução por Reinvestimento**.

Assim, por concordar com os fundamentos e as conclusões adotadas pela decisão recorrida, **adoto-as como razão de decidir**, nos termos do inc. I do § 12 do art; 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Ante o exposto, conheço do recurso de ofício para negar-lhe provimento e conheço do presente recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para excluir da receita bruta apurada pelo Fisco no ano- calendário de 2013, a receita das NFe emitidas no ano- calendário 2012, entregues em 2013, no valor de R\$ 386.455.747,85; a reclassificação de impostos (Conta 41016969) no valor de R\$ 1.945.275,91; e os demais ajustes credores a título de receita de venda de serviços (Conta 41011101), receita de garantia estendida (Conta 41011103) e diferença V.C. exportação (Conta 41210101).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz