MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**13116.721841/2014-11**
ACÓRDÃO	9101-007.344 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	J. CESAR DE OLIVEIRA & CIA LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece do Recurso Especial quando inexiste similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas invocados. O cotejo jurisprudencial para aferição de divergência interpretativa exige conjuntos probatórios com idênticas características, sob pena de comparação de situações díspares.

PREQUESTIONAMENTO. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA.

A admissibilidade do Recurso Especial exige o prequestionamento da matéria objeto da divergência, ou seja, que o tema controvertido tenha sido efetivamente debatido e decidido pelo acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 1455/1497) em face do Acórdão nº 1301-006.740 (fls. 1439/1453), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, (i) rejeitar a preliminar de nulidade; e, (ii) quanto ao mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (ii.1) excluir da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes com o CFOP 1202 que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização, (ii.2) cancelar o agravamento de multa e (ii.3) excluir a responsabilidade tributária do sócio-administrador Júlio Cesar de Oliveira.

2.O litígio versa sobre lançamentos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012, decorrentes do arbitramento do lucro da empresa, em razão da não apresentação dos Livros obrigatórios para os anos fiscalizados. A autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, que foi apurada através das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas (obtidas via Sistema Público de Escrituração Digital - SPED-NF-e) e dos Livros de Apuração do ICMS apresentados pelo próprio contribuinte. Foi aplicado o percentual de 9,6% sobre essa receita bruta para determinação do lucro arbitrado, conforme previsto na legislação.

3.Cabe ressaltar que a multa de ofício aplicada foi agravada, passando de 75% para 112,5%, em função do não atendimento às intimações fiscais, nos termos do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996. Adicionalmente, o sócio-administrador Júlio César de Oliveira foi responsabilizado solidariamente pelos créditos tributários lançados, com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, caracterizando infração à lei a não apresentação dos livros e documentos fiscais obrigatórios.

4.Vale mencionar que os valores de IRPJ e CSLL já declarados e recolhidos pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal foram considerados nos lançamentos de ofício, reduzindo o valor final cobrado. Além disso, não houve lançamento de PIS e COFINS, uma vez que as mercadorias comercializadas pela empresa (insumos agrícolas) possuem alíquota zero para essas contribuições, conforme estabelecido pelo artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

5.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedentes as impugnações interpostas pelo sujeito passivo e pelo responsável tributário, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, preservando o rol de responsáveis pelo seu pagamento apontado pela Fiscalização e indeferindo a produção de prova pericial.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

6.A exoneração parcial do crédito tributário pela decisão de piso decorreu do reconhecimento de erro na apuração da receita bruta, especificamente em relação às notas fiscais com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5117 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura), uma vez que, mantendo-se na composição da receita bruta as notas fiscais com CFOP 5922 (lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura), o procedimento fiscal acabou por tributar duas vezes a mesma venda, a primeira, quando se tributou o faturamento (NF CFOP 5922) e a segunda, no momento da efetiva saída da mercadoria (NF CFOP 5117).

7.O aresto recorrido se encontra assim ementado:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**
>
> Ano-calendário: 2011, 2012
>
> NULIDADE. REVISÃO DO LANÇAMENTO FEITO PELO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.
>
> É dever da autoridade administrativa revisar o lançamento efetuado pelo contribuinte, inclusive modificando o regime de tributação do lucro presumido para o lucro arbitrado, quando presentes os pressupostos legais.
>
> LUCRO ARBITRADO. REGIME DE COMPETÊNCIA.
>
> O lucro arbitrado deve ser apurado pelo regime de competência, sendo indiferente o efetivo ingresso dos valores para a tributação.
>
> LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO.
>
> Da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, devem ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos.
>
> MULTA AGRAVADA. SÚMULA CARF Nº 96.
>
> A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Aplicação da Súmula Carf nº 96. Impossibilidade de exigência da mesma multa em caso de não apresentação de extratos bancários. Ausência de prejuízo à atividade de fiscalização. Falta de preenchimento dos pressupostos legais do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.
>
> RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS.
>
> A responsabilização tributária com base no art. 135, III, do CTN exige a prova de atos específicos além daqueles que são premissa da própria autuação relativa à falta de recolhimento do tributo.
>
> PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. ÔNUS DE PROVA DO CONTRIBUINTE.
>
> É incabível a prova pericial quando os quesitos apresentados são desnecessários ao julgamento do feito, uma vez que os elementos já estão nos autos, ou quando se tratar de fatos que constituem ônus de prova do próprio contribuinte, que deve trazer os elementos necessários a demonstrar as suas alegações.

8.Cientificada da decisão, a PGFN interpôs Recurso Especial às fls. fls. 1455/1497, em relação às matérias ***"(1) se notas fiscais são prova suficiente da devolução de vendas"*** (paradigma 1402-005.608) e ***"(2) quanto à multa agravada"*** (paradigmas 9101-001.487 e 9101-002.997), parcialmente admitido nos termos do despacho de fls. 1501/1513 apenas em relação à primeira.

9.Sem contrarrazões, subiram os autos para julgamento.

10.É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

11.O Recurso Especial fazendário é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria ***"se as notas fiscais são prova suficiente da devolução de vendas"***, em face do Acórdão paradigma 1402-005.608).

12.Como é cediço, constituem requisitos do acesso à instância especial o prequestionamento e a divergência jurisprudencial. Enquanto o primeiro traduz-se na necessidade de a matéria ter sido enfrentada pela decisão recorrida, a divergência impõe a existência de decisão paradigma que tenha atribuído interpretação distinta à legislação tributária.

13.Na matéria admitida, o despacho de admissibilidade entendeu que a dissidência estaria configurada nos seguintes termos:

> **(1) se notas fiscais são prova suficiente da devolução de vendas**
>
> O recurso especial reproduz trechos do acórdão recorrido e do paradigma n° 1402-005.608, propondo divergência nos seguintes termos:
>
> > "Em todos os acórdãos confrontados foi discutida situação na qual a contribuinte, não obstante expressamente intimada para tanto, não apresentou ao Auditor-Fiscal sua escrituração contábil, o que impôs a apuração do IRPJ pelo regime do lucro arbitrado. Não suficiente, as interessadas, alegaram em sua defesa, que a apuração estaria equivocada, pois incluiu devolução de vendas na receita bruta. Visando comprovar suas alegações, as contribuintes apresentaram como provas notas fiscais relativas às vendas canceladas.
> >
> > Todavia, embora debruçados sobre situações com contornos fáticos similares, os órgãos julgadores adotaram interpretação distinta da norma jurídica.
> >
> > O acórdão recorrido considerou as notas fiscais como provas suficientes e, assim, determinou que descontadas da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas.
> >
> > (...)
> >
> > O acórdão paradigma considerou que não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da contribuinte para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas. Mostra-se necessário, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, que a contribuinte demonstre: passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos. Ou seja, o paradigma exige um conjunto probatório mais robusto do que a decisão recorrida.
> >
> > Nesses termos, resta comprovado o dissídio jurisprudencial a respeito do disposto no art. 16, do Decreto n. 70.235/72; art. 373, do Código de

DOCUMENTO VALIDADO

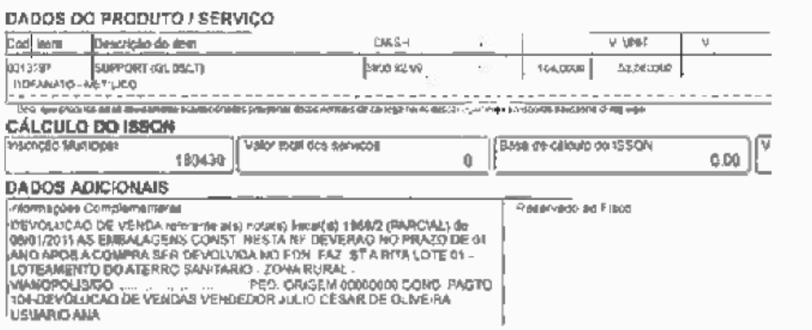
> Processo Civil (CPC); art. 16 da Lei n° 9.249/95; art. 27 da Lei n° 9.430/96; artigos 279 e 280 do Decreto n° 3.000, de 1999."

Confrontadas as decisões, confirma-se o dissídio.

Tanto no presente caso como no paradigma trata-se de lançamento de oficio pelo lucro arbitrado, com base em percentual da receita bruta conhecida.

O **acórdão recorrido** relata que a defesa apresentou planilha e notas fiscais, *"relacionando os documentos de devolução com os de venda"*. Reproduz, a título de exemplo, imagem de nota fiscal de devolução, a qual referencia a nota fiscal de venda correspondente. A decisão conclui que devem ser *"descontadas da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas (..), que sejam relativas às operações (..) incluídas na receita bruta pela Fiscalização"*. Transcreve-se o suficiente (grifos e destaques originais):

> "(...) trata-se de exigência de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012, decorrentes de arbitramento do lucro tributável realizado pela fiscalização com base na receita bruta de revenda de mercadorias.
>
> (...)Os Recorrentes alegam, ainda, que a apuração estaria equivocada, pois foram consideradas operações de saída que não representariam venda. Assim, deveriam ter sido excluídas da receita bruta tomada pela Fiscalização:
>
> (...)
>
> (ii) NFs com CFOP 1202 ("Devolução de Venda de Mercadoria"), pois se trata de devolução de vendas, não incluídos na receita bruta;
>
> (...)
>
> No caso das operações referentes ao CFOP 1202 ("Devolução de Venda de Mercadoria"), os Recorrentes alegam que os valores correspondentes deveriam ser deduzidos da receita bruta, pois se tratam de vendas canceladas. Foi apresentada, em planilha (fls. 618/619), um montante de operações com devolução de vendas de R$ 282.889,24 nos anos-calendário de 2011 e 2012.
>
> Também foram apresentadas Notas Fiscais (fls. 620/762), relacionando os documentos de devolução com os de venda. Veja-se o exemplo da NF 2180 (fls. 620), emitida em função da devolução parcial da venda documentada por meio da NF 1968 (fls. 621), ambas de janeiro/2011:


DADOS DO PRODUTO / SERVIÇO

CÁLCULO DO ISSQN

Valor total dos serviços 0

Base de cálculo do ISSQN 0,00

DADOS ADICIONAIS

Informações Complementares

DEVOLUCAO DE VENDA referente a(s) nota(s) fiscal(s) 1968/2 (PARCIAL) de 08/01/2011 AS EMBALAGENS CONST NESTA NF DEVERAO NO PRAZO DE 01 ANO APOS A COMPRA SER DEVOLVIDA NO FON FAZ ST A RITA LOTE 01 - LOTEAMENTO DO ATERRO SANITARIO - ZONA RURAL - ANAPOLIS/GO PED. ORIGEM 00000000 COND. PAGTO 104-DEVOLUCAO DE VENDAS VENDEDOR JULIO CESAR DE OLIVEIRA USUARIO ANA

Reservado ao Fisco

> Segundo o art. 16 da Lei n° 9.249/95, o lucro arbitrado é determinado pela aplicação, sobre a receita bruta, quando esta for conhecida, dos percentuais de presunção de receita, acrescidos de 20%. Já o art. 27 da Lei n° 9.430/96, na redação anterior à edição da Lei n° 12.973/14 — vigente à época dos fatos — prescreve a seguinte apuração para o lucro arbitrado:
>
> > Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:
> >
> > I - o **valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita**

DOCUMENTO VALIDADO

> **bruta definida pela art. 31 da Lei n° 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1° desta Lei;
>
> II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Portanto, a lei faz referência expressa à receita bruta definida pelo art. 31 da Lei n° 8.981/95, que estabelecia o seguinte antes da sua revogação pela Lei n° 12.973/14:

> Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.
>
> Parágrafo único. **Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas**, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Deste modo, entendo que os Recorrentes têm razão ao sustentar a dedução das vendas canceladas, já que a sua exclusão da receita bruta é expressamente determinada pela legislação, cenário que, inclusive, manteve-se com a edição da Lei n° 12.973/14. (...)

(...)Sendo assim, concluo pela procedência parcial das razões recursais, para que sejam descontadas da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes (fls. 620/762), que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização."

O **paradigma n° 1402-005.608** firma que as notas fiscais de entrada e saída não são, por si sós, hábeis a comprovar a alegada devolução de vendas, porque são *"de emissão da própria pessoa jurídica" e porque "em tais documentos inexiste qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado"*. Manifesta que além das notas fiscais de saída e entrada, o contribuinte deveria: *"demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos"*. Registra que durante a auditoria a fiscalização já havia sinalizado à empresa *"a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas"*. Confira-se (grifo e destaque originais):

> "(...) quando conhecida a receita auferida, impõe-se a sua utilização na determinação do lucro arbitrado, mediante a aplicação de percentual específico, apurado de acordo com a atividade desenvolvida, acrescido de vinte por cento, conforme determina o art. 532 do mesmo Regulamento.
>
> E, na hipótese de omissão de receita, não se olvida que o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, devendo ser computado na determinação do lucro arbitrado, base de cálculo do imposto devido e do adicional, no período de apuração correspondente, consoante disciplina o art. 537 do RIR/99.
>
> No presente caso, a receita auferida restou devidamente comprovada por meio das provas coletadas no procedimento de auditoria, obtidas: a) mediante Convênio com a Fazenda Estadual (receitas de vendas/serviços extraídas das declarações apresentadas pela própria contribuinte à fiscalização do Estado de São Paulo); b) pelas cópias das notas fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

fornecidas pela própria pessoa jurídica ao Auditor Fiscal (por amostragem); e c) pelas informações das vendas/serviços efetuados, trazidas aos autos pelos clientes da fiscalizada (em atendimento às diligências fiscais).

Diante das provas coletadas, constatou o Fisco rendimentos auferidos, os quais deixaram de ser oferecidos à tributação e informados pela contribuinte nas declarações regularmente instituídas pela Secretaria da Receita Federal (DIPJ, DCTF e Dacon), configurando a omissão de receita, inexistindo, na hipótese, a figura da presunção.

Sobre a pretensão da impugnante em ver afastada da receita omitida as vendas que alega terem sido canceladas, constantes das notas fiscais de saída e de entrada apresentadas às fls. 806/1145, impõe-se esclarecer que, tais documentos, por si sós, não se mostram hábeis à comprovação pretendida, por serem de emissão da própria pessoa jurídica.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexiste qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nesse caso, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos.

A fiscalização já havia sinalizado à contribuinte, ao longo dos procedimentos de auditoria, a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas, consoante excerto transcrito no relatório, que, por pertinente, novamente se reproduz, abaixo:

> Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os **documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas** no período, minimamente composto **pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS**, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.(...)"

Insuficiente, portanto, a prova ofertada na defesa, em comprovação das vendas canceladas."

Diante de hipóteses semelhantes, o recorrido e o paradigma divergem quanto ao que constitui prova da devolução de vendas. O paradigma de fato exige conjunto probatório mais amplo. A interpretação do paradigma é de que as notas fiscais não são suficientes porque emitidas pelo próprio contribuinte e porque nelas não há registro feito pelos clientes, raciocínio que poderia alterar a solução do presente caso, uma vez que a nota fiscal reproduzida como exemplo no acórdão recorrido foi emitida pela autuada.

Demonstrado o dissídio entre Turmas, justifica-se o reexame da matéria (1) em via especial.

14.Pois bem, o voto condutor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, traz os seguintes relato e fundamentos inerentes ao tema:

Relatório

(...)

Em face da referida autuação, foram apresentadas Impugnações pelo responsável solidário (fls. 504/531) e pela pessoa jurídica (534/550), que foram parcialmente providas pela DRJ (fls. 1.285/1.319), por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012
>
> (...)
>
> DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS. VENDAS INADIMPLIDAS.
>
> Os valores relacionados à devolução de vendas de mercadorias e às vendas inadimplidas não devem ser excluídos da receita bruta, nos termos dos artigos 279 e 280 do Decreto nº 3.000, de 1999
>
> (...)

Inconformados, tanto o contribuinte quanto o responsável solidário recorreram, de forma conjunta (fls. 1.384/1.433). Nas suas razões recursais, alegaram, em síntese, o seguinte:

(i) Preliminarmente, o lançamento seria nulo "por insegurança na apuração da base de cálculo dos tributos lançados por método de arbitramento em observância ao princípio da imutabilidade do lançamento". Nesse sentido, alega o seguinte:

> "(...) o julgador monocrático entendeu que deveria ocorrer a retificação do lançamento, diante de seu entendimento da possibilidade legal e jurídica, entretanto, não poderia considerar como 'rendas' todas as notas fiscais de faturamento, inclusive de operações de 'Venda para Entrega Futura ou de Simples Faturamento', estas, quando a empresa não possuía as mercadorias, além de considerar também como 'renda', as operações de entregas dos produtos, gerando duplicidade da base de cálculo (parcialmente este problema foi corrigido – mas não em sua integralidade), além de não serem deduzidas da base de cálculo, as devoluções de 'vendas', anteriormente tributadas, num demonstrado caso típico de 'bis in idem', vedado pela legislação pátria." (fls. 1.404)

(...)

(iii) Existiriam erros na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois:

> (...)
>
> e. Ainda, deveriam ter sido deduzidas das receitas as "operações de devoluções de vendas", relativas ao CFOP 1202 e as "vendas não recebidas – incobráveis", vez que neste caso não houve lucro

(...)

Voto

II. Mérito

II.1. Composição da receita bruta adotada pela Fiscalização para a apuração do lucro arbitrado

(...)

No caso das operações referentes ao CFOP 1202 ("Devolução de Venda de Mercadoria"), os Recorrentes alegam que os valores correspondentes deveriam ser deduzidos da receita bruta, pois se tratam de vendas canceladas. Foi apresentada, em planilha (fls. 618/619), um montante de operações com devolução de vendas de R$ 282.889,24 nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Também foram apresentadas Notas Fiscais (fls. 620/762), relacionando os documentos de devolução com os de venda. Veja-se o exemplo da NF 2180 (fls. 620), emitida em função da devolução parcial da venda documentada por meio da NF 1968 (fls. 621), ambas de janeiro/2011:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DADOS DO PRODUTO / SERVIÇO

Cód. Item	Descrição do item	NCM/SH	CST	CFOP	UN	QTDE	V. UNIT	V. TOTAL
0013197	SUPPORT (GL05/LT) TIOFANATO - METILICO	3808.92.99	040	1202	GL	164,0000	52,500000	8.610,00

Decl. que produtos estão devidamente acondicionados p/suportar riscos normais de carregamento descarregamento transbordo transporte cf reg vigor

CÁLCULO DO ISSQN

Inscrição Municipal	Valor total dos serviços	Base de cálculo do ISSQN	V.
180430	0	0,00	

DADOS ADICIONAIS

Informações Complementares	Reservado ao Fisco
DEVOLUCAO DE VENDA referente a(s) nota(s) fiscal(is) 1968/2 (PARCIAL) de 08/01/2011 AS EMBALAGENS CONST. NESTA NF DEVERAO NO PRAZO DE 01 ANO APOS A COMPRA SER DEVOLVIDA NO EDN. FAZ. ST A RITA LOTE 01 - LOTEAMENTO DO ATERRO SANITARIO - ZONA RURAL - VIANOPOLIS/GO .... PED. ORIGEM 00000000 COND. PAGTO. 104-DEVOLUCAO DE VENDAS VENDEDOR JULIO CESAR DE OLIVEIRA USUARIO ANA	

Segundo o art. 16 da Lei nº 9.249/95, o lucro arbitrado é determinado pela aplicação, sobre a receita bruta, quando esta for conhecida, dos percentuais de presunção de receita, acrescidos de 20%. Já o art. 27 da Lei nº 9.430/96, na redação anterior à edição da Lei nº 12.973/14 – vigente à época dos fatos – prescreve a seguinte apuração para o lucro arbitrado:

> Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:
>
> I - o **valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;
>
> II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Portanto, a lei faz referência expressa à receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/95, que estabelecia o seguinte antes da sua revogação pela Lei nº 12.973/14:

> Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.
>
> Parágrafo único. **Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas**, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Deste modo, entendo que os Recorrentes têm razão ao sustentar a dedução das vendas canceladas, já que a sua exclusão da receita bruta é expressamente determinada pela legislação, cenário que, inclusive, manteve-se com a edição da Lei nº 12.973/14. Veja-se a jurisprudência deste Carf nesse sentido:

> ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA CONHECIDA. EXCLUSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA CANCELADAS. Conhecida a receita bruta, essa será a base de cálculo para o arbitramento do lucro. As vendas canceladas devem ser excluídas do montante da base de cálculo. (Acórdão nº 1302-003.153, Rel. Cons. Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Sessão de 16/10/2018)

Sendo assim, concluo pela procedência parcial das razões recursais, para que sejam descontadas da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes (fls. 620/762), que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

15.Como se vê, a decisão recorrida debruçou-se sobre situação em que ocorreram vendas devolvidas e, segundo a análise desenvolvida, o lucro arbitrado, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, é determinado pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta, quando esta for conhecida, acrescidos de 20%. Para definir o conceito de receita bruta aplicável, o Relator recorreu ao art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos, que expressamente remetia à definição contida no art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995. Este dispositivo, antes de sua revogação pela Lei nº 12.973, de 2014, estabelecia de maneira inequívoca, em seu parágrafo único, que *"na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário"*.

16.Neste contexto, reconheceu que as notas fiscais com CFOP 1202 ("Devolução de Venda de Mercadoria") apresentadas pelo contribuinte, que totalizavam R$ 282.889,24 nos anos-calendário auditados, caracterizavam efetivamente vendas canceladas e, considerando que o contribuinte comprovou documentalmente, por meio das notas fiscais juntadas aos autos (fls. 620/762), a correlação entre os documentos de devolução e as notas fiscais originais de venda, entendeu demonstrado o nexo causal necessário para a exclusão desses valores da base de cálculo.

17.Já a decisão paradigmática (1402-005.608) tem seus fundamentos ostentados pelo voto condutor do Conselheiro Evandro Correa Dias, conforme os seguintes excertos de seu relatório e fundamentos:

> **Relatório**
>
> **Do Acórdão de Impugnação**
>
> A **2ª Turma da DRJ/CPS**, por meio do Acórdão nº **05-32.267**, julgou a Impugnação Improcedente, por unanimidade de votos, conforme a seguinte ementa:
>
> (...)
>
> Lucro Arbitrado. Base de Cálculo. Omissão de Receita. Vendas Canceladas/Devolvidas
>
> Na hipótese de omissão de receita, o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, sobre a qual deve incidir o percentual de determinação do lucro arbitrado, em detrimento das demais alternativas de apuração do resultado do período, na modalidade prescrita, conforme previsto na legislação de regência.
>
> Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexiste qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.
>
> Nessa hipótese, além das citadas notas fiscais, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos, o que não foi providenciado, no presente caso.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Observa-se que a decisão do órgão julgador a quo teve como seguintes **fundamentos**:

(...)

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexiste qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nesse caso, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos.

A fiscalização já havia sinalizado à contribuinte, ao longo dos procedimentos de auditoria, a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas, consoante excerto transcrito no relatório, que, por pertinente, novamente se reproduz, abaixo:

> Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os **documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas** no período, minimamente composto **pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS**, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.(negrejou-se e grifou-se)

Insuficiente, portanto, a prova ofertada na defesa, em comprovação das vendas canceladas.

Assim, nada há de se reparar, quanto à apuração de omissão de receita e ao arbitramento do lucro, os quais ensejaram o lançamento guerreado.

Voto

(...)

Do Mérito

Do Arbitramento do Lucro

(...)

Não assiste razão à Recorrente em seus argumentos, pois conhecida a Receita Bruta do Contribuinte, por óbvio, não se utiliza métodos alternativos de apuração da Receita Bruta. Conforme já demonstrado não houve nenhuma ilegalidade na obtenção dos dados das notas fiscais de venda do contribuinte. A Autoridade Fiscal adotou o arbitramento do lucro de acordo com as regras do RIR/99, conforme exposto na decisão a *quo*:

> *(...)*
>
> *Depreende-se dos autos que a contribuinte, quando solicitada, deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, alegando que estes foram objeto de extravio.*
>
> *Como observado pelo fiscal autuante, as circunstâncias do extravio não restaram devidamente esclarecidas pela interessada, tendo sido encerrados os trabalhos de auditoria após transcorridos 180 dias do seu início, pois denotada a intenção da pessoa jurídica em obstaculizar o andamento da ação fiscal, mediante os sucessivos pedidos de prorrogação*

DOCUMENTO VALIDADO

de prazo para a reconstituição da escrita, sem a demonstração de sua evolução satisfatória.

(...)

Sobre a pretensão da impugnante em ver afastada da receita omitida as vendas que alega terem sido canceladas, constantes das notas fiscais de saída e de entrada apresentadas às fls. 806/1145, impõe-se esclarecer que, tais documentos, por si sós, não se mostram hábeis à comprovação pretendida, por serem de emissão da própria pessoa jurídica.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexiste qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nesse caso, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos.

A fiscalização já havia sinalizado à contribuinte, ao longo dos procedimentos de auditoria, a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas, consoante excerto transcrito no relatório, que, por pertinente, novamente se reproduz, abaixo:

Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas no período, minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.(negrejou-se e grifou-se)Insuficiente, portanto, a prova ofertada na defesa, em comprovação das vendas canceladas.

Vê-se, conforme a fundamentação e os argumentos colacionados acima, entende-se no mesmo sentido que a decisão recorrida, que nada há de se reparar, quanto à apuração de omissão de receita e ao arbitramento do lucro, os quais ensejaram o lançamento guerreado. Portanto afasta-se todas as alegações da recorrente quanto à ilegalidade da apuração do lucro arbitrado procedida pela Autoridade Fiscal.

Da Matéria não analisada no Voto Julgador

(...)

Ao contrário do que alega a Recorrente houve manifestação da Autoridade Julgadora de que o CARF não é competente para pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Não aplicar a multa qualificada em virtude do princípio constitucional do não confisco, seria em outros termos, considerar inconstitucional a lei tributária que institui a multa qualificada. Em síntese houve a manifestação do Julgador, contudo não se adentrou o mérito da questão, conforme excertos da decisão de 1ª Instância:

Nesse ponto, importante ressaltar que a única documentação recuperada pela contribuinte, ao longo dos seis meses de trabalhos de auditoria, foi apenas cópia de 65 notas fiscais de saída, num conjunto de 6.837 notas fiscais de saídas emitidas no ano-calendário de 2006. Importante ressaltar, também, que as cópias das notas fiscais de saídas,

> *parcialmente apresentadas pela interessada, confirmam as informações obtidas junto ao Fisco Estadual, quanto à receita de venda obtida.*
>
> *Por ora da impugnação, a interessada demonstra ter logrado recuperar parcela maior de documentos, porém, curiosamente, apenas aqueles tendentes a diminuir a receita considerada omitida, os quais seriam representativos de vendas canceladas.*
>
> *(...)*
>
> Pelos motivos expostos, em primeiro lugar, não se conhece da alegação de confisco, rejeitando-se todas as razões trazidas pela Recorrente quanto a essa matéria, em segundo lugar, fica demonstrados o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que enseja a qualificação da multa prevista, à época dos fatos, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

18.No caso paradigmal, a pretensão do contribuinte de excluir da receita bruta tributável os valores referentes a supostas vendas canceladas ou devolvidas foi rejeitada por insuficiência probatória.

19.A decisão estabeleceu que as notas fiscais de saída e de entrada apresentadas pelo contribuinte não constituíam, por si só, prova hábil para comprovar as alegadas devoluções ou cancelamentos, sendo que tais documentos, de emissão da própria pessoa jurídica, possuíam natureza unilateral, não contendo qualquer registro ou confirmação por parte dos clientes acerca dos cancelamentos ou devoluções alegados.

20.Para uma comprovação efetiva dessas operações, o paradigma esclareceu que seria necessária documentação complementar que evidenciasse a efetiva devolução física dos produtos ou o real cancelamento das vendas. Entre os elementos probatórios considerados necessários pela decisão, destacam-se: comprovantes de passagens em postos fiscais ou conhecimentos de frete; demonstração dos lançamentos nos livros fiscais próprios; comprovação da inexistência de descontos bancários ou recebimentos de duplicatas referentes às vendas supostamente canceladas; e evidências da reintegração dos produtos devolvidos nos controles de estoque da empresa.

21.A decisão ressaltou, ainda, que **o contribuinte havia sido previamente intimado durante o procedimento fiscal a apresentar documentação completa que comprovasse eventuais cancelamentos, incluindo a totalidade das vias originais das notas fiscais e os respectivos registros no Livro de Registro de Saídas. No entanto, nada foi apresentado até a conclusão da fiscalização**.

22.Aspecto que corroborou as conclusões adotadas foi a constatação de que, **durante a fase de impugnação, o contribuinte conseguiu recuperar seletivamente apenas os documentos que poderiam reduzir a base tributável, o que sugeriu um comportamento oportunista incompatível com a alegação de força maior quanto ao extravio da documentação fiscal**.

23.Como é possível observar, a análise comparativa das decisões aponta para dissimilitude que impede a caracterização do dissenso jurisprudencial.

DOCUMENTO VALIDADO

24.Com efeito, no Acórdão recorrido, o reconhecimento da juridicidade da exclusão da receita bruta das devoluções de venda decorreu essencialmente de dois fatores conjugados: (1) a apresentação das notas fiscais com CFOP 1202, que são exatamente as relativas a "Devolução de Venda de Mercadoria", e (2) a comprovação documental, por meio das notas fiscais juntadas aos autos, com a correlação entre os documentos de devolução e as notas fiscais originais de venda, demonstrando o nexo causal necessário para a exclusão desses valores da base de cálculo.

25.Em sentido diverso, o Acórdão paradigma compreendeu que as notas fiscais de saída e de entrada apresentadas não eram suficientes para comprovar as alegadas devoluções ou cancelamentos, mas num contexto em que o contribuinte alegou extravio de documentos, cujas circunstâncias não restaram devidamente esclarecidas, tendo sido encerrados os trabalhos de auditoria após transcorridos 180 dias do seu início, pois denotada a intenção da pessoa jurídica em obstaculizar o andamento da ação fiscal, mediante os sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para a reconstituição da escrita, sem a demonstração de sua evolução satisfatória. Ademais, o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios das notas fiscais que foram canceladas no período, *"minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS"*, mas, *"no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo"*.

26.Vale dizer, no Acórdão paradigma (1402-005.608), há um contexto específico que comprometeu a aceitação das notas fiscais como provas suficientes para devoluções de vendas. A fiscalização expressamente determinou a apresentação complementar de documentos (vias originais das notas e registros no Livro Registro de Saídas), especialmente devido à conduta obstrutiva da empresa (sucessivos pedidos de prorrogação sem evolução satisfatória, extravio não esclarecido dos documentos e ausência total de apresentação dos documentos solicitados até o encerramento da auditoria).

27.Já no Acórdão recorrido (1301-006.740), a situação é distinta. A discussão gira em torno da aceitação objetiva das notas fiscais (CFOP 1202) como comprovação suficiente das devoluções, sem que tenha sido apontada conduta obstrutiva do contribuinte ou exigência específica, não cumprida, da apresentação de outros documentos complementares para comprovar essas devoluções.

28.Portanto, as particularidades do paradigma quanto ao contexto fiscalizatório, principalmente no que diz respeito ao comportamento do contribuinte e à exigência adicional não cumprida na fase fiscalizatória, indicam ausência de similitude suficiente para justificar o conhecimento do Recurso Especial por divergência jurisprudencial.

29.Por fim, não é despiciendo salientar que, até mesmo em decorrência da dessemelhança factual acima referida, o Acórdão recorrido não avançou no exame da necessidade ou não de provas complementares àquelas produzidas nos autos, consistentes na demonstração do nexo causal entre as devoluções e as vendas por meio da correlação entre os respectivos documentos fiscais, configurando falta de prequestionamento.

DOCUMENTO VALIDADO

30.Não se desenvolveu, no colegiado *a quo*, discussão explícita e direta sobre a questão específica ***"se as notas fiscais são prova suficiente da devolução de vendas"***. O que se verifica é que o órgão julgador aceitou as notas fiscais apresentadas pela empresa e concluiu, implicitamente, pela sua suficiência para comprovar as devoluções.

31.Não há na decisão recorrida uma manifestação direta, detalhada ou específica debatendo a qualidade ou a suficiência probatória dessas notas fiscais. Essa aceitação ocorreu por meio de um raciocínio indireto: os julgadores analisaram a legislação aplicável e, diante da documentação apresentada pelo contribuinte, admitiram a dedução das devoluções das vendas da base de cálculo. Contudo, o ponto específico acerca da suficiência ou insuficiência dessas notas fiscais como meio probatório não foi objeto de debate explícito pelo colegiado.

32.Por fim, não se pode olvidar que em nenhum momento houve questionamento nos autos a respeito da prova das devoluções, que foi alegada como matéria de defesa e não confrontada, no plano factual, pela decisão de piso ou pela decisão recorrida, que se limitaram a apreciar o direito aplicável à situação que entenderam consolidada. Nesse passo, a análise de tal situação implica no revolvimento do acervo probatório, incabível nesta instância especial.

33.Dessa forma, conclui-se que o requisito do prequestionamento não foi atendido satisfatoriamente, pois falta no Acórdão recorrido o enfrentamento explícito e específico da questão em discussão (***"se as notas fiscais são prova suficiente da devolução de vendas"***).

CONCLUSÃO

34.Ante todo o exposto, ausente o prequestionamento da matéria em questão e por não tratar o paradigma indicado de quadro fático-jurídico com as mesmas características essenciais do Acórdão recorrido, **não conheço do Recurso Especial**.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DOCUMENTO VALIDADO