



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

**Processo n°** 19515.722977/2013-32  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.399 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** ABB LTDA.DRJ/POA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**  
**Ano-calendário: 2008**

**OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES DE DEVOLUÇÃO E CANCELAMENTO DE VENDAS OU DE SERVIÇOS REGISTRADOS NA CONTABILIDADE SEM DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA A LHE DAR LASTRO.**

Caracterizam-se como prova direta da omissão de receitas, os valores escriturados pelo sujeito passivo em sua contabilidade a título de devoluções, cancelamento ou redução de vendas e/ou serviços sem que tenham sido apresentados à Autoridade Fiscal os necessários e correspondentes documentos que comprovem tais operações, mormente quando a fiscalizada não atende às intimações para sua apresentação.

**ANTECIPAÇÕES E RETENÇÕES NA FONTE. UTILIZAÇÃO.**

Quando for constatada omissão de receitas não cabe a dedução dos valores antecipados ou retidos na fonte que se encontrem escriturados e que tenham sido utilizados pelo sujeito passivo na apuração de suas bases de cálculo.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.**

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**LIVROS CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.**

A escrituração só faz prova a favor do contribuinte se suportada por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos e registrada em livros revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas impostas por lei.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2008**

Nos termos da Súmula 103 do CARF, não se conhece de recurso de ofício que suplante o limite de alçada vigente à data de sua apreciação em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício em função do limite de alçada. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votou por dar provimento. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei.

## **Relatório**

Diante do objetivo relato empreendido pela DRJ de Porto Alegre quando do julgamento da impugnação adoto-o como em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário.

"Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 3564/3571); de CSLL (fls. 3572/3578); de COFINS (fls. 3580/3587) e de PIS/PASEP (fls. 3588/3596), exigindo um crédito tributário total de R\$ 11.404.063,69.

De acordo com o Termo de Constatação de folhas 3553 a 3563, o contribuinte foi intimado, em 23/03/2012 e 13/03/2012, a comprovar

com documentos hábeis e idôneos os registros contábeis efetuados em contas de cancelamentos de vendas de produtos, mercadorias e de prestações de serviços. Depois de diversas solicitações de prorrogação de prazos deferidas, o contribuinte apresentou cópias de notas fiscais de venda, notas fiscais de entrada e notas fiscais de devoluções, deixando, entretanto, de comprovar uma série de lançamentos, conforme relação às folhas 3554 a 3557, que totalizaram R\$ 1.750.398,48; R\$ 4.192.542,95; R\$ 5.234.004,31 e R\$ 4.391.075,08, no primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2008, respectivamente.

Em conseqüência, os referidos valores foram considerados como omissão de receitas para fins de constituição do crédito tributário.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 3600 a 3630, alegando que a fiscalização efetuou o lançamento baseando-se em presunções não previstas em lei e sem mesmo provar o fato indiciário. Não provou que houve auferimento de rendas ou de receitas, em evidente inobservância do art. 142 do CTN, visto que o autuante não logrou êxito em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, nem mesmo a matéria tributável.

Alega erro nas apurações do IRPJ e da CSLL, pois o autuante não recompôs a sua apuração, deixando de considerar todas as antecipações pagas e retenções sofridas durante todo o ano-calendário da autuação, que implicariam no lançamento a menor de R\$ 1.311.114,09 de IRPJ e R\$ 372.708,56 de CSLL.

Desse modo, identificado erro no pressuposto de direito, fere-se a substância da exigência e surge a necessidade do cancelamento dos autos de infração, conforme a própria Coordenação-Geral de Tributação – COSIT – determina na Solução de Consulta Interna nº 23, de 21 de dezembro de 2006, e Ato Declaratório Normativo nº 58 de 7 de outubro de 1994.

Alega ter ocorrido a decadência em relação aos fatos geradores do PIS/Pasep e Cofins dos meses de janeiro a novembro de 2008, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN. O mesmo acontece se a decadência for analisada sob a ótica do art. 173, I, do referido Código."

Diante dos argumentos expendidos a DRJ de Porto Alegre entendeu que assistia razão ao contribuinte apenas no que respeita ao último argumento considerando que "em havendo pagamento o termo inicial da prescrição é a data da ocorrência do fato gerador", portanto, decaído o direito de lançamento de PIS/COFINS de janeiro a novembro de 2008.

A decisão restou, ao final, assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. DEVOLUÇÃO/CANCELAMENTO DE VENDAS. COMPROVAÇÃO.

Os valores contabilizados a título devolução ou cancelamento de vendas devem estar lastreados em documentos hábeis, cuja prova é encargo do sujeito passivo.

**IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. DEVOLUÇÃO/CANCELAMENTO DE VENDAS.**

A falta de comprovação de devoluções de vendas de mercadorias, produtos ou serviços caracteriza-se como omissão de receitas por reduzir as bases tributáveis dos tributos e contribuições.

**IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. ANTECIPAÇÕES E RETENÇÕES NA FONTE.**

Quando for constatada omissão de receitas não cabe a dedução dos valores antecipados ou retidos na fonte que encontram-se escriturados e que foram utilizados pelo sujeito passivo na apuração de suas bases de cálculo.

**PIS/PASEP/COFINS. DECADÊNCIA**

Nos casos de lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em função do cancelamento parcial do auto de infração ante a constatação pela DRJ da ocorrência da decadência do direito de lançar PIS/COFINS referente ao período de janeiro-novembro de 2008 houve a interposição de Recurso de Ofício que merece ser enfrentado nos termos do RICARF.

Mantido o crédito tributário de IRPJ e CSLL em função da omissão de receitas ante a ausência de comprovação das devoluções de vendas e notas fiscais canceladas a contribuinte interpõe o presente Recurso Voluntário por meio do qual argumenta basicamente a "inexistência de presunção legal de omissão de receita em cancelamento de Nota Fiscal ou devolução de vendas" (item II1) e que, no julgamento pela DRJ, houve alteração do critério jurídico na medida em que para "salvar" o lançamento empreendido a autoridade julgadora (fls.4 acórdão) alterou o critério de presunção de omissão de receita para redução indevida de base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Subsidiariamente, alega ainda a recorrente que esta presente vício de apuração de IRPJ/CSLL na medida em que a autoridade fiscal ao proceder o lançamento tributário tomando em conta as devoluções de vendas e notas fiscais canceladas ante a caracterização de omissão de receitas ignorou a existência de saldo negativo na medida em que sustenta ter ocorrido o pagamento com base em estimativas mensais.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

### 1. ADMISSIBILIDADE:

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatária devidamente legitimada, motivo pelo qual dele conheço.

### 2. NO MÉRITO:

#### 2.1. Presunções legais de omissão de receitas:

É regra basilar no direito que toda presunção implica em uma inversão do ônus da prova. Constatada determinada omissão de receitas em quaisquer das situações acima indicadas tem-se, automaticamente, uma inversão do ônus da prova incumbindo ao contribuinte demonstrar que não omitiu determinada receita ou rendimento do fisco na medida em que a atuação fisco limitar-se a evidenciar meros indícios de que determinado fato implica situação suficiente e necessária para incidência tributária.

As presunções de omissão de receita são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jure et de jure*) e relativas (*juris tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut (*in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001*), uma prova indireta condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta, *in verbis*:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não

expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Em seu trabalho ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (*in* Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositamente ocultados para se evitar a incidência normativa.”

Assim, concretizada a hipótese abstrata prevista na lei, a Fiscalização pode lançar mão da figura da presunção legal, como nos casos de omissão de receitas, oportunidade em que resta provocada, como dito, a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito (Código de Processo Civil, art. 373, II).

O artigo 281, do RIR, prevê situações nas quais presente “presunção legal” que impõe ao contribuinte o ônus de provar a correção de seu procedimento sob pena de ver aquilo que era “presumido”, se tornar real e definitivo, caso não contrapostas provas robustas que infirmem tal presunção. Tais situações são verificadas, por exemplo, nos casos de omissão de receita no caso: (i) de depósitos bancários de origem não comprovada (art.42, Lei n.9430/1996; (ii) passivo fictício (art.40, da Lei n.9.430/1996 e (iii) saldo credor de caixa (art.12, p. 2º, DL1598/1977).

Tem-se, ainda, que a presunção legal veiculada no art. 281 é relativa na medida em que comporta a possibilidade de a acusada elidir o trabalho do Fisco de perpetrar os lançamentos calcados na hipótese prevista no referido dispositivo, desde que carregue aos autos documentos, livros e comprovantes que destruam a pretensão da Autoridade Fiscal, visto que, como dito, a presunção tem cunho de relatividade.

No caso ora em exame a autuação foi lavrada em função da Fiscalização presumir inadvertidamente que a recorrente auferiu receitas ou rendimentos decorrentes de notas fiscais canceladas.

A autoridade fiscal partiu da presunção de que deixando a recorrente de apresentar a cópia física das notas fiscais devidamente escrituradas esta teria percebido receita tributável.

Basicamente a autoridade fiscal tributou a partir do mero fato da recorrente não ter demonstrado as cópias físicas das notas fiscais canceladas, enquanto, ausente tal presunção legal a estabelecer tal ônus probatório.

Considerando que inexistente previsão legal, ausente qualquer inversão do ônus da prova, logo, à autoridade fiscal incumbia demonstrar que aquelas notas fiscais não foram canceladas não sendo lícito imputar ao contribuinte realizar prova negativa.

A legislação tributária federal prescreve expressamente que a exigência do crédito tributário federal, a partir do lançamento tributário, demanda a demonstração mediante elementos de prova bastantes a ocorrência do fato gerador, nos termos do art.142 do CTN, que instrumentaliza-se, a partir do prescrito no art.9º, *caput*, do Decreto n.70.235/72:

" A exigência do crédito tributário, a retificação do prejuízo fiscal e a aplicação da penalidade isolada serão formalizadas em auto de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

Pois bem, a análise dos documentos que compõem todo o presente processo administrativo, desde os Termos e Intimações emitidos pela Fiscalização, passando pelas respostas da contribuinte, os autos de infração, o Relatório Fiscal, o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, as diversas impugnações e os documentos juntados por ambas as partes, até se chegar a esta fase do julgamento, verifica-se que, ante a ausência de previsão legal a estabelecer inversão do ônus da prova, a Fiscalização não emprenhou-se em demonstrar a ausência do cancelamento das notas fiscais, portanto, ausente qualquer rendimento a permitir a incidência de IRPJ e CSLL.

Na doutrina brasileira Fabiana Del Padre Tomé é peremptória ao afirmar que "tendo em vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação de penalidade tributária, é dever da autoridade administrativa certificar-se da ocorrência ou não do fato jurídico desencadeador do liame obrigacional , o que só é possível mediante linguagem de provas" ( *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006, p.292.)

A Autoridade Fiscal ao adotar a falsa premissa de que se estaria diante de uma presunção legal a estabelecer uma inversão do ônus da prova deixou de demonstrar que de fato houve a percepção de receitas não se desincumbindo do dever da prova que havia ao que o auto de infração lavrado merece ser cancelado.

Porventura fosse subsistente o auto de infração lavrado a recorrente argüiu que houve alteração do critério jurídico do lançamento pela DRJ de presunção de omissão de receita para redução indevida de base de cálculo na tentativa de "salvar" o auto lavrado; o que representaria ofensa ao art.146 do CTN.

Considerando que a fiscalização não diligenciou com seu dever de demonstração da inocorrência das vendas devolvidas o auto de infração merece ser cancelado de modo que o argumento subsidiário sustentado pela recorrente resta prejudicado.

### **Recurso de Ofício:**

Por ocasião da impugnação do auto de infração lavrado a contribuinte sustentou a ocorrência da decadência das contribuições do PIS e COFINS de janeiro a novembro de 2008 sendo o crédito tributário mantido apenas em parte. Ante os valores que não foram mantidos a configurar a sucumbência parcial submete-se a presente matéria a Recurso de Ofício ora posto em julgamento.

A decisão proferida pela DRJ restou nessa parte assim ementada:

#### **PIS/PASEP/COFINS. DECADÊNCIA**

Nos casos de lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador.

A controvérsia gira em torno do marco inicial para contagem do prazo decadencial no lançamento por homologação que tais contribuições se encontram sujeitas: data da ocorrência do fato gerador ou data em que o tributo deveria ter sido recolhido.

Para o contribuinte, nos termos em que lançado na peça impugnatória, "não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo do lançamento" (p.25); o que corroborou para fixação do entendimento pela DRJ que "havendo pagamento o termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador".

O entendimento fixado pela DRJ se encontra em consonância com a jurisprudência deste Eg. CARF ao que a decisão deve ser mantida nos exatos termos em que lavrada, vejamos:

**“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO, OU DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE APRESENTAR DECLARAÇÕES, NÃO ALTERAM O PRAZO DECADENCIAL NEM O TERMO INICIAL DA SUA CONTAGEM. Publicado no D.O.U. nº 214 de 08/11/05.” (Ac. 103-22089, de 12/09/2005 – g.n.)**

### **3. CONCLUSÃO:**

De todo o exposto voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pela contribuinte cancelando, assim, o auto de infração lavrado na medida em que ausente previsão legal para inversão do ônus da prova não tendo a Fiscalização cumprido com o dever de demonstrar que as vendas não foram devolvidas.

Da análise da matéria do Recurso de Ofício voto por manter o entendimento da DRJ pela decadência do PIS/COFINS de janeiro a novembro de 2008 julgando-o, assim, improcedente, logo, crédito tributário cancelado.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

## Voto Vencedor

Em que pese o bem concatenado voto do ilustre relator, dele divirjo por fazer outra leitura dos autos, especialmente acerca da omissão de receita detectada pelo Fisco.

As alegações da contribuinte, acatadas pelo voto vencido, foram no sentido de que os lançamentos de “omissão de receitas” perpetrados teriam se lastreado em “presunção”, o que importaria o dever da Autoridade Fiscal de “*ao adotar a falsa premissa de que se estaria diante de uma presunção legal a estabelecer uma inversão do ônus da prova*”, teria deixado de demonstrar que, “*de fato houve a percepção de receitas não se desincumbindo do dever da prova que havia ao que o auto de infração lavrado merece ser cancelado*”.

Na mesma linha a manifestação de que a decisão *a quo* teria alterado o critério jurídico na intenção de “salvar” o lançamento, não mais tratando o tema como “presunção”, mas “*redução indevida da base de calculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS*”. (RV – fls. 3755).

Data vênua, não é o que está estampado nos autos, bastando ver pela simples leitura dos artigos utilizados pela autoridade autuante para tipificar a infração que, em nenhum momento, o Fisco fez referência a “omissão de receita por presunção legal”.

Veja- se a reprodução do AI naquilo que interessa (fls. 3566):

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS CANCELAMENTO NÃO COMPROVADO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS		
Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação do cancelamento de notas fiscais, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2008	671.317,97	75,00
28/02/2008	898.522,05	75,00
31/03/2008	180.558,46	75,00
30/04/2008	270.874,47	75,00
31/05/2008	764.850,09	75,00
30/06/2008	3.156.818,39	75,00
31/07/2008	4.155.388,24	75,00
31/08/2008	951.110,81	75,00
30/09/2008	127.505,26	75,00
31/10/2008	3.704.840,22	75,00
30/11/2008	162.572,61	75,00
31/12/2008	523.662,25	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99		

E, a seguir, a reprodução dos citados dispositivos regulamentares (com sua base legal):

### *Conceito de Lucro Real*

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou*

autorizadas por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º](#)).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º](#)).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º](#)).

### Seção III

#### Conceito de Lucro Líquido

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º](#); [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º](#)).

### Seção IV

#### Ajustes do Lucro Líquido

##### Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º](#)):

(...)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas

*atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).*

*Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11](#)).*

*Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º](#)).*

## *Seção II*

### *Lucro Bruto*

*Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º](#)).*

*Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços ([art. 280](#)) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III ([Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II](#)).*

### *Subseção I*

#### *Disposições Gerais sobre Receitas*

##### *Receita Bruta*

*Art. 279. 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 ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44](#), e [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12](#)).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

##### *Receita Líquida*

*Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º](#)).*

*Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 24](#)).*

Sem necessidade de maiores digressões, não tratam estes dispositivos do RIR/1999 de “presunções”, estando estas literalmente definidas nos artigos 281 (Omissão de

Receita por existência de Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo), 282 (Suprimentos de Caixa) e 287 (Depósitos Bancários – artigo 42, da Lei nº 9.430/1996).

O que os autos tratam, na verdade, é de ‘omissão de receitas’ POR PROVA DIRETA, ou seja, o Fisco detectou a existência de inúmeros lançamentos contábeis de “devolução ou cancelamento de vendas” e intimou – diversas vezes – a recorrente a esclarecer o motivo destes “estornos de vendas” – que no fundo reduzem as bases imponíveis dos tributos objeto dos lançamentos aqui tratados - e comprovar com documentação hábil e idônea as operações, procedimento absolutamente corriqueiro e consentâneo com os mais elementares princípios de auditoria e fiscalização.

Nessa linha, como sabido, a escrituração só tem validade e faz prova a favor do sujeito passivo quando feita de acordo com as normas legais e preceitos contábeis vigentes e quando suportada por documentação correspondente, hábil, idônea e contemporânea aos fatos.

Posta a matéria em seus devidos limites, é evidente que a contabilidade deve registrar TODOS os fatos contábeis que afetam a azienda, sejam relativos a contas patrimoniais ou de resultado, sob pena de não cumprir os fins a que se destina, sejam eles de natureza societária, empresarial, fiscal, tributária, etc, e **que tais lançamentos devem possuir os necessários documentos que os comprovem, sob pena de serem vazios e sem nenhum propósito.**

A respeito, a legislação e normatização da matéria:

Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade nº 563/83, de 28/10/1983, que aprovou a NBC T 2 “Da Escrituração Contábil” – NBC T 2.1 “Das Formalidades da Escrituração Contábil”:<sup>1</sup>

*2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.*

*2.1.2 – A escrituração será executada:*

*a) em idioma e moeda corrente nacionais;*

*b) em forma contábil;*

*c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;*

*d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;*

*e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.*

*2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.*

<sup>1</sup> Referida Resolução, vigente à época dos fatos, foi revogada pela Resolução CFC nº 1.300/2011, de 18/03/2011, que aprovou a ITG 2000 - Escrituração Contábil, sendo mantidas, na nova norma, essencialmente, as mesmas determinações do texto revogado, com as adaptações e ajustes resultantes das evoluções legislativa e administrativa ocorridas.

2.1.2.2 – *Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.*

2.1.3 – *A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contabilista legalmente habilitado.*

2.1.4 – *O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no "Diário", completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.*

**2.1.5 – O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade.**

*Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individuação, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.*

**2.1.5.1 – Observado o disposto no "caput", admite-se:**

**a) a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais;**

**b) a escrituração resumida ou sintética do "Diário", com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.**

2.1.5.2 – *Quando o "Diário" e o "Razão" forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços".*

2.1.5.3 – *No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.*

**2.1.5.4 – O Livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.**

Adicionalmente (mas não menos relevantes), outros textos legislativos cuidam do tema:

1) √ - RIR/1999 (Decreto nº 3.000):

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

*Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos*

de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

§1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

#### **Da Prova**

**Art. 923.** A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

#### 2) √ - Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

**Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.**

Assim, inconcebível possa qualquer empresa manter registros contábeis sem apresentar comprovantes que os validem, de modo que ao Fisco, após os procedimentos de auditoria realizados e nos quais foi **dada à recorrente toda a oportunidade de apresentar os documentos requisitados – que ficou infrutífera** -, ou seja, basicamente as simples “notas de devolução” que, por óbvio deveria possuir, não caberia outra medida que não a de perpetrar os lançamentos ora apreciados.

Veja-se (Termo de Constatação – fls. 3554):

**Após várias solicitações de prorrogações de prazos concedidas, a empresa apresentou as cópias das notas fiscais de vendas, notas fiscais de entrada, notas fiscais de devolução, com exceção das notas fiscais relacionados abaixo:**

E aí se listam diversas devoluções, de valores expressivos, que resultaram nos valores imputados (TC – fls. 3558):

**Base de Cálculo**

Mês/trimestre	Cancelamento revenda Receita Não comprovados
Janeiro/08	671.317,97
Fevereiro/08	898.522,05
Março/08	180.558,46
1º trimestre	1.750.398,48
Abril/08	270.874,47
Maió/08	764.850,09
Junho/08	3.156.818,39
2º trimestre	4.192.542,95
Julho/08	4.155.388,24
Agosto/08	951.110,81
Setembro/08	127.505,26
3º trimestre	5.234.004,31
Outubro/08	3.704.840,22
Novembro/08	162.572,61
Dezembro/08	523.662,25
4º trimestre	4.391.075,08

Não se olvide, ainda, que a ação fiscal foi finalizada em 2013 e este julgamento ocorre em 2017, ou seja, além do período sob fiscalização em que poderia ter comprovado as devoluções que teriam ocorrido, a recorrente ainda dispôs de mais de três anos para carrear aos autos os documentos questionados. Não o fez.

Ora, existem normas e preceitos de observância direta pelas pessoas jurídicas estabelecidas, pelos profissionais responsáveis pela escrituração e por seus administradores e sócios, não se olvidando que a escrituração só faz prova a favor da pessoa jurídica quando revestida e dotada de todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos que compõe sua estrutura e suportada por documentação idônea e contemporânea aos fatos.

A respeito do tema:

√ - Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969:

*Art. 8º - Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante **quando mantidos com observância das formalidades legais.***

√ - Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados **sem vício extrínseco ou intrínseco,** forem confirmados por outros subsídios.*

Também a linha jurisprudencial:

*ASSUNTO: ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Acórdão CARF nº 1402-000.290 – 09/11/2010 – Relator Antonio José Praga de Souza)*

Portanto, não tendo a recorrente conseguido apresentar os documentos probatórios que dariam substância aos lançamentos de estorno de vendas que consignou em sua

escrituração (contas abaixo), o trabalho fiscal se robusteceu e as imputações foram feitas corretamente.

Contas de redução de vendas da recorrente (cf. TC – fls. 3554):

321100014	-	Canc. Revenda Merc. Interno - Terc.
321100011	-	Canc. Serviço Mercado Interno - Terc.
321100025	-	Canc. Rec. Serviços Merc. Ext. - ABB O. Div
321100038	-	Canc. Rec. Revenda - Manaus/REB-Isento
321100022	-	Canc. Rec. Prod/Revenda M. Ext. - ABB O. Div
321100017	-	Canc. Rec. Mercado Ext. - Produto/Revenda
321100005	-	Canc. Rec. de Prod. Mercado Interno - Ter
321100024	-	Canc. Rec. Serviços Merc. Ext. - ABB M. BA
321100029	-	Canc. Rec. Produto Nacional-RECAP-Terceiro
321100021	-	Canc. Rec. Prod/Revenda M. Ext. - ABB M. BA
321100018	-	Canc. Rec. Mercado Ext. - Serviços

Quanto às arguições de que não teria a Fiscalização considerado as antecipações pagas e as eventuais retenções sofridas no ano-calendário das autuações, como bem observado pela decisão recorrida (aqui adotada neste aspecto), tratam-se de “valores escriturados e que já foram utilizados pelo contribuinte na apuração de suas bases de cálculos” (Ac. DRJ – fls. 3724) e acerca de uma possível desconsideração de prejuízos e base de cálculo negativa por ocasião dos lançamentos, basta ver-se os autos de infração de IRPJ e de CSLL para se comprovar a inocorrência deste fato.

Confira-se (AI – fls. 3567):

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 15.568.020,82	0,00	4.670.406,25	10.897.614,57
CÁLCULO DO IMPOSTO			
Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	10.897.614,57	15,00%	1.634.642,19

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida naquilo que restou sob julgamento.

É como voto.

Brasília (DF), em 15 de fevereiro de 2017.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone – Redator designado

