



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.721236/2018-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.923 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente ARRIS INDÚSTRIA ELETRÔNICA DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na espécie, a fiscalização não logrou trazer aos autos elementos de prova para sustentar sua tese de omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS e da decisão de primeira instância e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os autos de infração de IRPJ e tributos reflexos.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão n.º 06-064.602 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba:

Relatório

1. Trata o processo de autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, do ano calendário 2013, cujo valor do crédito tributário exigido totaliza R\$ 17.703.978,42, incluída aplicação de multa de ofício qualificada.

Da autuação

2. O auto de infração referente ao IRPJ totaliza R\$ 10.206.531,60, o de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) R\$ 3.674.351,35. O auto de infração da Contribuição para o Programa Integração Social (PIS) totaliza R\$ 681.957,45 e o auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), R\$ 3.141.138,02. Todos os valores citados já incluem a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%. As autuações estão baseadas nas seguintes infrações:

i) IRPJ: Omissão de receitas.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

ii) CSLL: Falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas omitidas.

Enquadramento Legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Arts. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

iii) Pis: Omissão de receita sujeita à contribuição para o Pis/Pasep;

Enquadramento Legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; Art. 2º da Lei nº 10.637/02; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

iv) Cofins: Omissão de receita sujeita à Cofins;

Enquadramento Legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03; Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09; Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

3. No Termo de Verificação Fiscal (fls.1119/1214), a autoridade fiscal explicita as razões da autuação, que sucintamente se relata a seguir:

a) Que intimou o contribuinte em 30/01/2017, a apresentar justificativas acerca da divergência entre o valor total da receita bruta expressa nas notas fiscais eletrônicas, e o valor declarado da receita bruta constante das linhas 01, 03, 04 e 05, da ficha 07A, - Demonstração do Resultado da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), exercício 2014, ano-calendário 2013.

b) Informa que em 06/02/2017 o contribuinte alegou que o valor da diferença citada seria R\$ 13.859.805,33, e relativo a vendas não efetuadas. Que tais vendas foram canceladas por meio de notas fiscais de entradas, por ele próprio emitidas no valor de R\$ 13.105.605,88; vendas de sucatas e produtos obsoletos (R\$ 117.053,57) que teriam sido computadas como receitas não operacionais, e de remessas por conta e ordem (R\$ 598.115,42), onde teria havido um equívoco no preenchimento do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP).

c) Que após compulsar as informações apresentadas pelo contribuinte e confrontá-las com a legislação tributária pertinente e, no caso das vendas “canceladas”, confrontar com as informações das transportadoras, cujos dados aparecem nas notas fiscais de vendas, entendeu não assistir razão à pessoa jurídica, restando afastada apenas a irregularidade quanto a venda de sucatas e materiais obsoletos.

d) Destaca que, no tocante às vendas supostamente canceladas, no valor total de R\$ 13.105.605,88, por ser um procedimento administrativo tributário normalmente afeto à regulamentação do fisco estadual, deveria o contribuinte ter observado na integralidade, as normas jurídicas tributárias regentes da matéria, especialmente a cláusula 13ª e parágrafos, do Ajuste Sinief (sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais) nº 07/2005 e na Resolução nº 03/2012 – do GSefaz/AM. Acrescenta que estas normas não foram seguidas, mesmo considerando não ser esta a questão mais importante.

e) Que em observância ao princípio da verdade material foi estendido o procedimento fiscal às transportadoras que aparecem nas notas fiscais de vendas (1ª saída), para que se confirmassem, ou não, as vendas indicadas nos mencionados documentos fiscais.

f) Informa que foi solicitado às transportadoras SR LOG Logística e Transportes Ltda, CNPJ: 06.013.646/0001-90, e TNT Mercúrio Cargas e Encomendas Expressas Ltda, CNPJ: 95.591.723/0001-19, a apresentação de todos os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CT-e) emitidos em face da empresa fiscalizada, no período examinado, e constatou ter havido o efetivo transporte das mercadorias relativas às notas fiscais de vendas informadas na comunicação da empresa (1ª saída), conforme se comprova nas cópias dos conhecimentos de transportes eletrônicos (CT-e) que anexou aos autos.

g) Acrescenta que a empresa informou que as notas fiscais de vendas (2ª saída), referiam-se à vendas realizadas e devidamente oferecidas à tributação, e que não teriam ocorrido as vendas amparadas nas notas fiscais de vendas da 1ª saída, porquanto estas teriam sido canceladas pelas notas fiscais de entradas (devolução). Entretanto, as vendas da 1ª saída também ocorreram, com o detalhe de que foram afastadas dolosamente da tributação do imposto de renda e das contribuições sociais, consubstanciando, assim, um caso típico de fraude e sonegação fiscal.

h) Assevera que a fiscalização constatou junto à empresa SR LOG Logística e Transportes Ltda, que a nota fiscal de venda nº 12857, emitida em 06/07/2013, no valor de R\$ 1.379.707,02, teve o efetivo transporte da respectiva carga amparada pelo CT-e nº 63.080, de 08/07/2013, da mesma forma a nota fiscal nº 12869, de 08/07/2013, no valor de R\$ 1.379.707,02, que lastreou a carga transportada relativa ao CT-e nº 63.125, de 09/07/2013, no mesmo sentido a NF-e nº 12870, de 08/07/2013, no valor de R\$ 1.379.707,02, lastreada pelo CT-e nº 63.132, de 09/07/2013; a NF-e nº 12500, valor: R\$

301.457,27, arrimada no CT-e nº 60.780, de 06/06/2013; a NF-e nº 12838, de 07/07/2013, valor : 1.379.707,02, CT-e nº 63.019, de 06/07/2013; a NF-e nº 13840, valor: 1.233.889,28, de 20/09/2013, CT-e nº 68.864, de 20/09/2013 e etc. Registra que todos estes CT-e emitidos pela transportadora, compuseram as bases de cálculo dos tributos e contribuições devidos por ela nos respectivos períodos.

i) Acrescenta que também foi constatado junto à transportadora TNT Mercúrio Cargas e Encomendas Expressas Ltda, que a NF-e nº 12836, valor R\$ 1.287.726,55, de 05/07/2013, foi amparada pelo CTe nº 89723, de 08/07/2013; a NF-e nº 13010, valor de R\$ 919.804,68, de 17/07/2013, teve arrimo no CT-e nº 93374, de 19/07/2013; a NF-e nº 13125, no valor de 919.804,68, de 22/07/2013, foi lastreada no CT-e nº 94519, de 24/07/2013; a NF-e nº 13242, no valor de R\$ 459.914,22, de 31/07/2013, foi amparada pelo CT-e nº 96686, de 31/07/2013; a NF-e nº 13243, no valor de R\$ 459.914,22, de 31/07/2013, foi arrimada no CT-e nº 96686, de 31/07/2013. Informa ainda que da mesma forma que a outra transportadora, essa também ofereceu todos os valores dos CT-e supramencionados, à devida tributação das contribuições e do imposto federal.

j) Informa que as notas fiscais de vendas em análise, foram registradas pela empresa fiscalizada em sua EFD – Escrituração Fiscal Digital, tanto as relativas a 1ª saída, quanto à 2ª saída, assim como as notas de entradas que teriam dado suporte ao alegado cancelamento das primeiras notas fiscais. Conclui que fica demonstrada a intenção da empresa em burlar conscientemente o fisco federal, pois informou a ocorrência de operações de cancelamento de vendas que não ocorreu e que reiterou a sua conduta delitiva quando apresentou as alegações à fiscalização, subsumindo assim seu comportamento, em tese, ao previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/1.990.

k) Que os dados das notas fiscais de vendas (1ª saída), encontram-se indicados no campo “documentos originários” dos CT-e emitidos em face da pessoa jurídica auditada, possibilitando assim o afastamento de qualquer dúvida acerca da conexão entre a nota fiscal de venda e o respectivo Conhecimento de Transporte.

l) No tocante ao item 3 da resposta do contribuinte, concernente às remessas por conta e ordem, no valor total de R\$ 598.115,42, onde, segundo a empresa, teria havido um erro no preenchimento do CFOP, pois o código correto seria o CFOP 6.923, e não o CFOP 6.123, que foi o utilizado na escrituração das notas fiscais de vendas na EFD, a fiscalização também entendeu não proceder os argumentos apresentados pelos motivos que transcreve-se literalmente a seguir:

"15) A utilização do CFOP 6.923, que de acordo com a empresa seria o correto a ser aplicado nas operações examinadas, segundo o Ajuste SINIEF nº 07/2001, deve ocorrer nos casos de “saídas correspondentes à entrega de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em vendas à ordem, cuja venda ao adquirente originário, foi classificada nos códigos 5.118 – Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem, ou 5.119 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem”. 16) Ora, a empresa não apresentou ao fisco as notas fiscais emitidas com os CFOPs 5.118 ou 5.119, relativas às vendas anteriores e que seriam correspondentes às notas de remessas emitidas com o CFOP 6.923. Ademais também não apresentou à fiscalização, as cartas de correção que segundo ela teriam sido emitidas para os destinatários da venda, para corrigir a informação errônea dos CFOPs, restando ao fisco considerar como efetivamente realizadas as vendas informadas na EFD, relativas ao CFOP 6.123, que nos termos do Ajuste SINIEF 07/2001, trata-se de “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente”. Anexa-se para fins de melhor visualização, aos autos, planilha demonstrativa onde vislumbra-se os valores relativos às vendas das pseudo devoluções e das vendas por conta e ordem.

18) Nota-se assim, pelos fatos supra narrados, que a pessoa jurídica tentou escamotear do fisco federal a ocorrência de operações tributáveis, utilizando-se de meios subreptícios, visto que, inobstante ter-se utilizado de sua escrita fiscal (EFD), inseriu dados nela que sabia serem divorciados da realidade, com o fito único de afastar indevidamente da tributação, valores de operações comerciais e ainda reiterou sua conduta delitiva quando tentou ludibriar a fiscalização, apresentando comunicação confirmando os dados das transações comerciais que deveriam ter sido tributadas e indevidamente não o foram, conforme demonstrado acima.

m) Que procedeu ao lançamento de ofício com multa de ofício qualificada, por tratar-se de caso típico de fraude fiscal, e que levará, via Representação Fiscal Para Fins Penais, ao Ministério Público Federal para as providências de sua alçada.

4. A ciência dos autos de infração ocorreram em 26/07/2018, conforme documento constante às fls. 99, por meio eletrônico, em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

5. Em 24/08/2018 o contribuinte protocolou a impugnação e anexos, constante às fls. 225/258, com alegações e argumentos que, em resumo são os seguintes:

a) Que teve contra si a lavratura de 04 autos de infração com exigência de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2013, sob alegação do não oferecimento à tributação de receitas obtidas a partir das operações de venda de mercadorias auferidas.

b) Que as autuações foram feitas considerando 2 cenários: i) suposta omissão de receita, em razão da não tributação das operações de saídas refletidas nas notas fiscais nos 10336, 11167, 11324, 11718, 12500, 12826, 12836, 12838, 12857, 12869, 12870, 13010, 13125, 13241, 13242, 13243, 13840 e 14300 (18 notas fiscais juntadas às fls. 43), emitidas pela Impugnante entre 01/2013 e 10/2013. O valor total das operações dessas notas fiscais é de R\$ 13.105.605,88; e ii) suposta omissão de receita, em razão da não tributação do lucro auferido a partir de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, remetidas para industrialização em outro estabelecimento, por conta e ordem, sem trânsito das mercadorias pelo estabelecimento da Impugnante (notas fiscais emitidas com CFOP 6.123). O valor total dessas operações é de R\$ 598.115,42.

c) Alega, em relação ao primeiro cenário, que esclareceu à fiscalização que as notas fiscais foram emitidas com erro, mas que já estavam em posse das empresas transportadoras. Como já estavam em trânsito não foi possível cancelá-las ou retificá-las. Por isso emitiu NF de entrada para retratar o cancelamento da operação referente à primeira saída e, na sequência, emitiu novas notas de saída. Acrescenta que a fiscalização concluiu pela efetiva venda das mercadorias em função das informações das empresas transportadoras TNT Mercúrio Cargas e Encomendas Expressas Ltda e SR Logística e Transportes Ltda, responsáveis por 13 das 18 notas em discussão. Transcreve trecho da Resolução GSefaz nº 3/2012, a qual alega dar suporte legal à sua atitude em relação às NF.

d) Em relação ao segundo cenário, alega que esclareceu à autoridade fiscal que emitiu essas notas fiscais de saída com o CFOP errado, uma vez que elas estavam atreladas à remessa de mercadorias para destinatário final, em operações de venda à ordem, cujo CFOP é 6.923. Que mesmo assim, a fiscalização entendeu que, tratando-se de operações de venda à ordem, a Impugnante deveria ter emitido duas notas fiscais de saída: uma de remessa por ordem de terceiro, com CFOP 6.923, que acompanha a mercadoria até o destinatário final; e outra de remessa simbólica, com CFOP 6.118 ou 6.119, para o adquirente originário da mercadoria. E que em virtude da não localização das notas fiscais de remessa simbólica, bem como de cartas de correção, a autoridade fazendária federal lavrou as autuações exigindo o recolhimento dos tributos federais incidentes sobre essas operações.

e) Que as receitas que a fiscalização entendeu como sonegadas foram tributadas porque as operações do cenário 1 foram canceladas e as NF emitidas erroneamente no cenário 2 foram retificadas.

f) Alega nulidade dos autos de infração visando à exigência de Contribuição ao Pis e Cofins, haja vista a existência de vício material contido em tais lançamentos em vista de que a autoridade administrativa ignorou o fato da Impugnante estar localizada na Zona Franca de Manaus e aplicou a alíquota de 1,65% e 7,6%, para Pis e Cofins quando o correto seria 1,3% a título de Contribuição ao PIS e 6% para Cofins.

g) Alega ainda que a aplicação da multa qualificada é ato arbitrário e de caráter confiscatório, eis que a impugnante foi correta em seus procedimentos e jamais praticou atos fraudulentos. e que os equívocos foram sanados.

Preliminar de Nulidade

h) Reforça seu argumento de nulidade quanto às alíquotas aplicáveis de 1,65% e 7,6% para a Contribuição ao Pis e para a Cofins, respectivamente com o contido na Instrução Normativa nº 546/2005, que dispõe sobre a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins incidentes sobre receitas auferidas por empresas estabelecidas na ZFM” e que está definido que as alíquotas de Contribuição do Pis e da Cofins, aplicáveis às operações autuadas, seriam de 1,3% e 6%, respectivamente, nos exatos termos do artigo 2º, inciso II.

i) Informa que é pessoa jurídica que atua na Zona Franca de Manaus – ZFM (conforme indicação da inscrição Suframa da Impugnante, constante da parte final de cada nota fiscal de saída por ela emitida). Que também são conhecidas as operações por ela praticadas e a forma de apuração dos impostos e das contribuições por ela devidos. Argumenta que por essa razão é que a Impugnante recolhe a Contribuição ao Pis e a Cofins com as alíquotas diferenciadas previstas na Instrução Normativa supramencionada. Para corroborar com o quanto alegado, a Impugnante destaca que as notas fiscais referentes à segunda saída informam o recolhimento da Contribuição do Pis e da Cofins às alíquotas de 1,3% e 6%, respectivamente. Tais notas fiscais, como se sabe, a despeito de terem sido analisadas pela fiscalização não foram objeto de autuação, o que demonstra a correção da sua aplicação pela Impugnante.

j) Assevera que caso fossem aplicadas as alíquotas corretas, os valores autuados sofreriam uma redução de aproximadamente R\$ 668.056,24. Aduz, que não se pode olvidar que o vício apontado implica, obrigatoriamente, reconhecimento de nulidade de natureza material, pois entende que são anuláveis as autuações que apresentam vícios nos pressupostos (vício formal), os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, e nulas aquelas que apresentam vícios nos requisitos (vício material).

k) Defende ainda que os vícios formais, ao contrário dos materiais, são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos que não se relacionam a critérios de subsunção da norma individual e concreta com a norma geral e abstrata. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. É o caso da assinatura do fiscal autuante, por exemplo. Já os vícios materiais maculam um dos elementos da regra matriz de incidência tributária, sendo certo que a falha na aplicação da legislação tributária correta, especialmente aquela que resulta em diferença no quantum exigido, in casu, a aplicação de alíquota incorreta, é nítido vício material.

l) Para reforçar sua linha argumentativa sobre vícios formais e materiais, traz decisões a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf e do STJ, afirmando que de acordo com o artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil revogado, são de observância obrigatória.

m) Argumenta ainda que a fiscalização ao valer-se de fundamentação legal incorreta para aplicação da alíquota da Contribuição ao Pis e Cofins, violou o artigo 142, do Código Tributário Nacional CTN), visto que, em consequência direta da adoção de legislação não aplicável à Impugnante, não foi capaz de apontar corretamente “o montante do tributo devido”. Deste modo, por não observar o que prescreve o artigo 142 do CTN, os lançamentos tributários visando à exigência de Contribuição ao Pis e Cofins deverão ser declarados nulos, haja vista que exigem o recolhimento desses tributos em alíquotas diversas das efetivamente aplicáveis ao caso.

n) Pede que subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da autuação relativa ao Pis e Cofins, requer, ao menos, a adequação das alíquotas para os patamares legais aplicáveis à impugnante de 1,3% e 6%, respectivamente.

o) Em relação a autuação referente à ausência de tributação de receitas provenientes de vendas de mercadorias, o impugnante alega que emitiu as notas e despachou as mercadorias para entrega por meio de transportadoras, mas que os clientes identificaram imprecisões nas NF e por isso alega que procedeu conforme determina a legislação. Informa que não tinha mais prazo para cancelar tais notas pois já havia transcorrido mais de 24 horas de sua emissão e, por isso, procedeu de acordo com a Resolução Gsefaz nº03/2012 do Estado do Amazonas, que especifica os procedimentos para cancelamento e estorno da Nota Fiscal Eletrônica.

p) Que emitiu notas fiscais de entrada, visando, justamente, ao cancelamento das operações de saída, cujas notas fiscais continham imprecisões. Para evidenciar o quanto alegado, informa que juntou à impugnação as notas fiscais de entrada relacionadas a cada nota fiscal de saída, conforme planilha que denomina Doc. 4. Exemplifica com trechos da nota fiscal de entrada nº 13032, emitida para cancelar a operação de saída retratada na nota fiscal nº 12870.

q) Argumenta que não cabe a esse Fisco Federal verificar se o procedimento adotado pela Impugnante para o cancelamento das notas fiscais está de acordo com a legislação estadual, por total ausência de competência para tanto.

r) às fls. 240/241 junta tabela que diz relacionar as NF emitidas, na 1ª saída, a NF de entrada e a 2ª NF de saída.

s) Alega que como só houve mero erro na emissão das notas fiscais, sem o respectivo cancelamento da venda das mercadorias, emitiu uma segunda nota fiscal de saída, para cada operação. As notas fiscais que representam a segunda saída foram devidamente escrituradas e tributadas e não são objeto de questionamento pela Fiscalização.

t) Assevera que quando foram emitidas as notas fiscais de entrada para cancelamento das notas fiscais de saída autuadas, as mercadorias já estavam em trânsito, o que significa que o CT-e que acompanha o transporte dessas mercadorias já tinha sido emitido pelas respectivas transportadoras, razão pela qual a fiscalização os localizou em diligência junto às empresas de transporte. Não obstante, ao cancelar as notas fiscais autuadas (primeira saída) e emitir novas notas fiscais de saída para retratar a venda das mercadorias, a Impugnante informou às transportadoras, que emitiram novos CT-e (os quais informa ter juntado à impugnação como doc. 04). E que os novos CT-e trazem não só a vinculação ao primeiro CT-e (que foi substituído pelo segundo), como também contém os recibos de recebimento da mercadoria, enquanto que os CT-e acostados pela fiscalização (fls. 50/94) são apenas vias eletrônicas dos documentos emitidos (DACTE), não trazendo qualquer informação de que foi por meio deles que se aperfeiçoou a entrega das mercadorias vendidas pela Impugnante.

u) Reforça que a Fiscalização reconhece que houve uma segunda operação de saída, a qual foi devidamente escriturada e tributada, razão pela qual não a questiona nem autua. E argumenta que os procedimentos adotados pelas transportadoras para regularização da operação de transporte das mercadorias, cujas notas fiscais de saída foram canceladas

não estão sob controle da Impugnante, de modo que, caso os procedimentos adotados pelas transportadoras estejam incorretos, a Impugnante não só não tem qualquer ingerência sobre eles, como também não pode ser responsabilizada pela eventual adoção de procedimento incorreto.

v) Que fica mais do que evidente que as operações autuadas não aconteceram e a Impugnante não obteve qualquer acréscimo patrimonial, lucro ou auferiu qualquer espécie de faturamento, de modo que não haveria que se falar em exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao Pis e Cofins, na medida em que a primeira saída das mercadorias que ensejaram a lavratura do lançamento tributário em discussão foi posteriormente cancelada e emitidas novas fiscais de saída, cujas operações foram devidamente oferecidas à tributação.

w) Que, se a autuação se dá por suposta omissão de receita, cabe à fiscalização demonstrar que a Impugnante efetivamente recebeu valores que não foram oferecidos à tributação. Afirma que isso não ficou demonstrado.

y) Acrescenta que o artigo 9º, do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

x) Aduz que não se poderia cogitar a inversão do ônus da prova (nos termos do § 1º, do artigo 373, do Código de Processo Civil), pois para que a fiscalização possa autuar uma suposta omissão de receita, é necessário que comprove o auferimento da receita. Não se tratando, in casu, de lançamento efetuado com base em presunção legal.

z) Pede que caso essa Delegacia de Julgamento não se dê por convencida do desenrolar fático tal qual apresentado pela Impugnante, requer que seja determinada diligência até as transportadoras, para que sejam solicitados os documentos que comprovem tudo quanto alegado pela Impugnante, especialmente os CT-e referentes à segunda saída de mercadorias, os quais, reitera-se, fazem menção aos CT-e que acompanhavam as notas fiscais relativas à primeira saída e à segunda nota fiscal de saída e comprovam que foi por meio deles que se deu a entrega das mercadorias.

aa) Em relação à autuação sobre as operações de venda de mercadorias por conta e ordem de terceiros, o que o impugnante denominou de segundo cenário da autuação, informa que esclareceu que as notas fiscais emitidas com o CFOP 6.123 foram emitidas sob código errado. E que tais notas fiscais referem-se a remessas de mercadorias para destinatário final, em operações de venda à ordem e deveriam ter sido emitidas com o CFOP 6.923.

ab) Informa que anexou à presente Impugnação, documentos que comprovam que a Impugnante emitiu uma nota fiscal de venda de mercadoria por conta e ordem de terceiro e uma segunda nota fiscal de remessa simbólica em venda à ordem. O único “erro” cometido pela Impugnante foi adotar os CFOP equivocados em ambas as operações.

ac) Em relação à venda de mercadoria por conta e ordem de terceiros, mencionou em tais notas fiscais o CFOP 6123. Ao constatar o equívoco, emitiu carta de correção na qual expressamente mencionou que o CFOP correto para essa operação era o 6923. Acrescenta ainda, no que diz respeito à segunda nota fiscal de venda, qual seja, a correspondente à remessa simbólica em venda à ordem, que, por equívoco, mencionou nos documentos fiscais competentes o CFOP 6102. Mas que, ao constatar tal erro, também emitiu carta de correção na qual informa constar expressamente que o CFOP relacionado a essa operação era o 6119. O impugnante juntou tabela com as informações de NF e as respectivas cartas de correção.

ad) Acrescenta que cumpriu com as determinações da legislação amazonense contidas no artigo 365 do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto nº 20.686/1999), que disciplina as operações de venda à ordem, qual seja, emitir uma nota fiscal em favor do destinatário para acompanhar o transporte da mercadoria; e uma segunda nota fiscal em favor do adquirente dos produtos comercializados. Assim, não haveria que se falar em omissão de receita, na medida em que os documentos fiscais questionados foram emitidos em total consonância à legislação tributária nacional.

Da multa qualificada

ae) O impugnante assevera não ser devedor de qualquer montante a título de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, dessa forma não caberia exigir-lhe a multa objeto dos respectivos autos de infração, de modo que se imporia o cancelamento da mesma, uma vez que o acessório deve seguir o principal. Entretanto, pede que na hipótese de não cancelamento integral do crédito tributário e, em consequência, da multa aplicada, esta deve ser afastada enquanto multa qualificada, pois inexistiriam elementos para sua aplicação.

af) Cita as súmulas 14 e 25 do Carf que tratam da aplicação de multa qualificada e argumenta que somente se justifica a imputação de tal multa na hipótese em que, além do não pagamento do tributo, o contribuinte tenha deliberadamente atuado para fraudar ou omitir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Que não há comprovação de qualquer ato doloso ou fraudulento por parte da Impugnante.

ag) Acrescenta que mesmo que na eventual hipótese da manutenção do crédito tributário, o não recolhimento dos tributos em decorrência das notas referentes à primeira saída seria mero caso de inadimplemento de tributo, o que não justificaria a exigência de multa qualificada.

ah) Que o presente caso não apresenta materialidade mínima de qualquer fraude que possa sustentar uma imposição de multa qualificada, razão pela qual requer-se seja tal multa afastada.

ai) Por fim, a Impugnante denuncia, o efeito confiscatório da multa aplicada. Alega que as penalidades foram imputadas em patamar superior a 100% aos tributos supostamente devidos e que a exigência de multa nestes patamares tem nítido caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150. Alega que exige-se a título de multa mais do que se exige de tributo, o que entende ferir o princípio da não confiscatoriedade do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Dos pedidos aj) Pede, ao final, que preliminarmente seja acolhido o pleito de nulidade dos autos de infração visando a exigência de Contribuição ao Pis e Cofins, na medida em que, por não observar o que prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, os lançamentos tributários deverão ser declarados nulos, pois exigem o recolhimento desses tributos em alíquotas diversas das efetivamente aplicáveis ao caso.

ak) Que subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção dos autos de infração de Contribuição ao Pis e de Cofins, requer a adequação das alíquotas para os patamares legais aplicáveis à Impugnante de 1,3% e 6%, respectivamente.

al) Quanto ao mérito, pede sejam cancelados todos os autos de infração visto que as operações que originaram a receita supostamente não oferecida à tributação não ocorreram, de modo que não geraram qualquer tipo de lucro tributável, não havendo que se falar em omissão de receita.

am) Que caso não se dê por convencida do desenrolar fático apresentado pela Impugnante, requer-se seja determinada diligência até as transportadoras, para que sejam solicitados os documentos que comprovam tudo quanto alegado pela Impugnante, especialmente os CT-e referentes à segunda saída de mercadorias, os quais, reitera-se, fazem menção aos CT-e que acompanhavam as notas fiscais relativas à primeira saída e

à segunda nota fiscal de saída e comprovam que foi por meio deles que se deu a entrega das mercadorias.

an) Pede que por conta do cancelamento dos autos de infração em discussão, o cancelamento integral da multa qualificada, sob a premissa de que, cancelado o objeto principal, o mesmo deverá ocorrer em relação ao acessório.

ao) Requer ainda, caso se entenda pela manutenção da exigência em qualquer grau ou proporção, requer-se seja afastada a multa qualificada, ante à inexistência de qualquer demonstração ou mesmo indício da existência de dolo, fraude ou simulação capazes de fundamentá-la, não sendo possível a exigência de tal penalidade em razão de mero não recolhimento de tributo, de modo que a multa aplicada deverá ser a de 75%, de acordo com o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Por fim, na remota hipótese em que mantida a multa, requer-se sua redução, em atendimento ao princípio do não-confisco.

Na decisão ora vergastada, a impugnação foi julgada parcialmente procedente, afastando-se a hipótese de omissão de receitas relativa às operações de venda por conta e ordem. A ementa do acórdão restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS

Se o interessado não apresenta comprovação, com documentação pertinente, para justificar as diferenças apuradas pela fiscalização, caracterizam-se como omissão de receitas as saídas de mercadorias comprovadas com emissão de conhecimento de transporte, cujos valores não foram oferecidos à tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A ação do sujeito passivo em omitir receitas de vendas à Fazenda, cuja conduta se demonstrou volitiva ao longo da fiscalização, evidencia a prática dirigida à sonegação tributária, ensejando, assim, a imposição da multa de ofício qualificada de 150%.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES. MULTA DE OFÍCIO.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa. Traduz tal posicionamento a Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL. PIS. COFINS.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa.

ASSUNTO: PIS E COFINS

ZONA FRANCA DE MANAUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO ALÍQUOTAS.

Para ter direito aos benefícios fiscais previstos na Instrução Normativa SRF nº 546/2005 é indispensável o cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da mesma Instrução.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE A diligência tem como objetivo a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não se destinando a suprir a ausência de apresentação de provas das partes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a contribuinte manejou o recurso voluntário. Neste, reiterou as alegações lançadas na impugnação.

Adicionalmente, de forma específica, a recorrente trouxe as seguintes alegações:

- Preliminarmente, protesta a recorrente pela nulidade da decisão de piso, tendo em vista a necessidade de converter o julgamento em diligência, nos termos da impugnação anteriormente descritos.

- No que diz respeito às alegações acerca da apuração de PIS e COFINS com as alíquotas 1,3% e 6%, respectivamente, conforme a IN SRF nº 546/2005, a recorrente apresentou declaração emitida pela empresa Sky Brasil de Serviços Ltda.

- Quanto à questão de mérito, a recorrente alegou que a decisão de primeira instância foi fundada equivocadamente “no fato de que a Recorrente não comprovou a entrada física das mercadorias cuja venda foi cancelada em seu estabelecimento”. Neste sentido, reiterou que “não houve a reentrada as mercadorias no estabelecimento da Recorrente, visto que as operações de nova saída se deram quando as mercadorias já estavam em trânsito”. Ademais, o lançamento teria sido baseado nos Conhecimentos de Transporte (CT-e) apresentado pelas transportadoras, sem que essas tivessem sido intimadas a prestar esclarecimentos acerca da dinâmica das operações em voga. Para corroborar o argumento, juntou uma declaração elaborada pela SR Logística e Transporte Ltda que, em seu entendimento, demonstraria a falha da decisão recorrida.

Ao final, a recorrente requer:

(i) Em sede de preliminar e em virtude de a realização de diligência ser de capital importância ao desfecho da presente discussão administrativa, pelo fato de a r. decisão ter ignorado o conjunto probatório acostado e ter se valido exclusivamente das Declarações das Transportadoras, requer-se seja declarada a nulidade parcial da decisão recorrida, determinando-se seja proferida nova decisão, a partir da realização de diligência junto às transportadoras, para que estas se manifestem à luz dos fatos informados e documentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação;

(ii) Caso não seja acolhido o pedido para que seja proferida nova decisão pela primeira instância administrativa, o que se admite apenas por argumentar, requer-se seja reformada a r. decisão recorrida, para que seja declarada a nulidade dos Autos de Infração que visam à exigência de Contribuição ao PIS e de COFINS, na medida em que, por estarem evitados de vício material, e não observarem o que prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, estes lançamentos tributários deverão ser declarados nulos, haja vista exigirem o recolhimento desses tributos em alíquotas diversas das efetivamente aplicáveis;

(iii) Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção dos Autos de Infração de Contribuição ao PIS e de COFINS, o que se admite somente para fins de argumentação, requer-se, ao menos, a adequação das alíquotas para os patamares aplicáveis à Recorrente de 1,3% e 6%, respectivamente, nos termos das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como considerando que todas as informações que habilitam a aplicação das referidas alíquotas são de pleno conhecimento da Receita Federal do Brasil e a Declaração da empresa Sky.

(iv) No mérito, requer-se a reforma da r. decisão recorrida, para que sejam cancelados TODOS os Autos de Infração ora guerreados, visto que as operações que originaram a receita supostamente não oferecida à tributação não ocorreram, tendo em vista que as notas fiscais objeto de autuação foram devidamente canceladas, de modo que não geraram qualquer tipo de lucro tributável, não havendo que se falar, portanto em omissão de receita.

(v) Não obstante a Recorrente ter anexado todos os documentos de sua propriedade e autoria referentes às operações autuadas, caso essa C. Turma Julgadora não se dê por convencida do desenrolar fático tal qual apresentado pela Recorrente, requer-se seja determinada diligência até as transportadoras, o que se mostra ainda mais necessário ante a Declaração da empresa SR Logística e Transporte Ltda. que corrobora com todas as alegações da Recorrente, nos termos e pelas razões expostas neste Recurso Voluntário.

(vi) Requer-se, outrossim, a juntada de documentos em sede de Recurso Voluntário, bem como posteriormente, caso pertinente ao melhor deslinde do feito, em atenção ao princípio da verdade material;

(vii) Por conta do cancelamento dos Autos de Infração em discussão, requer-se o cancelamento integral da multa qualificada, sob a premissa de que, cancelado o objeto principal, o mesmo deverá ocorrer em relação ao acessório.

(viii) Ainda subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da exigência em qualquer grau ou proporção, requer-se seja afastada a multa qualificada, ante à inexistência de qualquer demonstração ou mesmo indício da existência de dolo, fraude ou simulação capazes de fundamentá-la, não sendo possível a exigência de tal penalidade em razão de mero não recolhimento de tributo, de modo que a multa aplicada deverá ser a de 75%, de acordo com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Por fim, na remota hipótese em que mantida a multa, requer-se sua redução, em atendimento ao princípio do não-confisco.

Requer-se a intimação da Recorrente, para sustentar oralmente suas razões, nos termos do Regimento Interno deste CARF – RICARF.

Na primeira oportunidade que esta Turma, com outra composição, teve para apreciar o presente recurso voluntário, houve por bem converter o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Omissão de receita. Proposta de conversão do julgamento em diligência.

À partida, impende lembrar que foi devolvida para exame em segunda instância administrativa apenas a matéria relativa às omissões de receita decorrentes das operações que, segundo a recorrente, teriam sido canceladas.

Reproduzo trechos da peça recursal em que a contribuinte sintetiza suas razões de mérito:

Tanto na fase fiscalizatória, como em sua Impugnação, a Recorrente descreveu minuciosamente o que ocorreu no caso. Recapitula-se: a Recorrente emitiu notas fiscais de saída contra seus clientes e deu efetiva saída das mercadorias para os seus

destinatários (evidência disso é que a data das notas fiscais que refletem essa “primeira saída” é bastante próxima da data dos CT-es que transportavam as mercadorias, os quais, inclusive, referenciam expressamente as notas fiscais a que se relacionam); quando os clientes da Recorrente, destinatários das mercadorias, consultaram as notas fiscais em seus sistemas, perceberam que esses documentos fiscais continham imprecisões diversas (em sua maioria de razões negociais, as quais não importam ao desenvolver in casu); diante disso acionaram a Recorrente, para que essa tomasse as medidas cabíveis.

A Recorrente, então, verificou que, pela legislação do Estado do Amazonas, tinha apenas 24 horas para cancelar cada nota fiscal emitida. Como esse prazo já havia transcorrido, seguiu estritamente o quanto determinado pela legislação estadual de regência: a Resolução GSEFAZ nº 03/2012, editada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, que “especifica os procedimentos para cancelamento e estorno da Nota Fiscal Eletrônica” [...] Em estreita atenção à legislação estadual, portanto, a Recorrente emitiu notas fiscais de entrada, visando, justamente, ao cancelamento das operações de saída cujas notas fiscais continham imprecisões.

[...]

Diante disso, é mais do que claro que as operações referentes às saídas de mercadorias retratadas nas notas fiscais autuadas pelo i. Fiscal Autuante não retratam operações de fato ocorridas, mas, sim, operações canceladas pela Recorrente, emitente das notas fiscais, operações essas que foram devida e corretamente escrituradas.

Como só houve mero erro na emissão das notas fiscais, mas não o cancelamento da venda das mercadorias, a Recorrente emitiu uma segunda nota fiscal de saída, para cada operação. As notas fiscais que representam a segunda saída foram devidamente escrituradas e tributadas e não são objeto de questionamento pelo i. Fiscal Autuante.

O primeiro ponto que se deve ressaltar – que foi comprovado pela fiscalização por meio das diligências nas transportadoras e admitido pela recorrente, restando incontroverso nos autos – é que as mercadorias a que correspondem às notas fiscais ditas canceladas (1ª saída) realmente foram transportadas e entregues aos clientes.

Houve, portanto, a circulação das mercadorias de que tratavam as notas fiscais objeto de autuação. Tratando-se de atividade econômica (industrial), a efetiva circulação da mercadoria é fato presuntivo da ocorrência da correspondente receita de venda de mercadorias.

*Acerca da aplicação da presunção hominis (simples) como meio de prova da ocorrência do fato jurídico tributário, recorro à lição de Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 193 – 196):*

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 simulados por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do ponto de vista 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.

[...]

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.

Portanto, por permitir o disciplinamento das consequências jurídicas advindas da prática de fatos ocultados pelo contribuinte, desde que corretamente aplicada e sujeita a controle, a utilização da presunção hominis para a configuração de fatos jurídicos tributários é compatível com as regras de superior hierarquia.

A preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, segundo nosso entendimento, a utilização da presunção hominis. Isso porque a arrecadação pública, diante de atos simulatórios, não pode ser prejudicada com a alegação de que a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, dentre outros, exigem que os indícios estejam previstos em lei. Tal raciocínio feriria a finalidade da lei, correspondente à sua razão de ser e à sua aplicação segundo os valores constitucionais existentes. (grifei)

Contudo, como sói acontecer no direito tributário, tal presunção não é absoluta. Uma presunção simples, para fins de determinação da ocorrência do fato jurídico tributário, há de ser relativa, ou seja, passível de comprovação em contrário.

Neste sentido, de fato, na hipótese alegada pela contribuinte, ou seja, no caso de haver necessidade de alterar as notas fiscais após o prazo de 24 (horas), o artigo 7º do Decreto nº 28.841, de 22/07/2009, do Estado do Amazonas prevê a possibilidade de emissão de nota fiscal de entrada para cancelar a anterior e, se for o caso, de emissão de nova nota fiscal em substituição à original. Trago à colação o texto normativo:

Art. 7º Constatado erro no preenchimento da NF-e não passível de retificação por Carta de Correção Eletrônica e decorrido o prazo de cancelamento estabelecido na legislação nacional, o remetente deverá emitir:

I - NF-e de entrada para estorno, indicando:

a) a chave de acesso da NF-e emitida com erro, no campo “Chave de acesso da NF-e referenciada”;

b) o motivo do estorno, com a devida descrição do erro, no campo “Informações Adicionais de Interesse do Fisco”;

II - NF-e de saída, em substituição à nota original, na hipótese de ter ocorrido a circulação da mercadoria.

§ 1º O estorno de que trata este artigo estará sujeito a homologação pela SEFAZ dentro do prazo legal.

§ 2º O disposto neste artigo é vedado ao contribuinte que esteja sob ação fiscal.

A Resolução GSEFAZ nº 3, de 09/03/2012, alegada pela contribuinte apenas detalha o procedimento previsto no regulamento emitido pelo Estado do Amazonas.

Entretanto, uma vez que é incontroverso nos autos que as mercadorias que constam nas notas fiscais objeto de autuação efetivamente foram transportadas e entregues aos

clientes, é necessário que a contribuinte demonstre com documentação robusta que não ocorreu a receita operacional correspondente. É preciso demonstrar que as mercadorias da 1ª saída ingressaram novamente em seu patrimônio – mesmo que apenas de forma escritural – e que houve uma nova saída, essa sim tributada.

A comprovação deve ser feita por meio da contabilidade, em confronto com os Livros de Entrada e Saída e Registro de Inventário.

Não basta que sejam apresentadas notas fiscais de entrada e de 2ª saída com as mesmas quantidades e valores de mercadorias.

Não se deve olvidar que não se trata aqui de notas fiscais esporádicas em valores insignificantes que pudessem ser objeto de simples distração ou equívoco. Trata-se de 18 notas fiscais emitidas ao longo do ano de 2013 que somaram R\$ 13.859.805,33.

Nesse contexto, o ônus de comprovar toda a operação e a identidade entre as mercadorias que constaram nas notas fiscais originais (1ª saída) e nas “substitutas” (2ª saída) incumbe à fiscalizada, nos termos do artigo 373, inc. II, do Código de Processo Civil e do artigo 16, inc. III do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Entretanto, a recorrente limitou-se, em termos probatórios, a reiterar a sequência de notas fiscais – as originais, as de entrada e as “substitutas” – sem trazer outros elementos de prova.

Um primeiro elemento que poderia corroborar suas alegações seria a escrita contábil e fiscal. As contas contábeis nas quais a contribuinte registra o estoque de mercadorias, em consonância com os Livros de Entrada e Saídas e de Registro de Inventário, seriam essenciais para fazer a prova de que as mercadorias registradas nas notas fiscais de saída (2ª saída) correspondem às saídas originais e às notas fiscais de entrada. A comprovação da efetiva saída das mercadorias deve corresponder às receitas reconhecidas nas contas de resultado e oferecidas à tributação.

Segundo, empresas industriais costumam manter controles físicos de entradas e saídas de insumos e mercadorias.

Terceiro, como se trata de produtos eletrônicos, a recorrente poderia ter lançado mão de números de série e lotes e outros controles.

Destarte, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência e os autos sejam remetidos à unidade de origem da RFB para que a autoridade administrativa coteje os assentamentos contábeis com os Livros de Entrada e Saídas e Livro de Registro de Inventário, além de outros procedimentos que entender necessários, para verificar:

- (i) se todas as notas fiscais (1ª saída, entrada e 2ª saída) estão registradas na escrita comercial e fiscal;
- (ii) se as mercadorias que foram objeto das notas fiscais de saída originais (1ª saída) reingressaram no estoque contábil por ocasião da emissão das notas fiscais de entrada;
- (iii) se as mercadorias que constam nas notas fiscais de saída (2ª saída) correspondem às mercadorias que haviam saído do estoque e reingressado conforme item acima;
- (iv) como foi feita a contabilização das receitas em cada um dos momentos (1ª saída, entrada e 2ª saída), bem como a escrituração das respectivas contrapartidas (caixa, bancos, valores a receber, clientes) de forma a concluir se as receitas contabilizadas e oferecidas à tributação estão de acordo com o resultado dos itens (i) a (iii) acima.

A contribuinte deve ser intimada do resultado da diligência para manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Após os procedimentos de diligência e decorrido o prazo de manifestação de contribuinte, os autos devem retornar a este Conselho Administrativo para julgamento.

A autoridade fiscal realizou os procedimentos que entendeu necessários para atender à diligência determinada por esta Turma. Em conclusão aos trabalhos, asseverou na *Informação Fiscal* de fls. 1.647/1649:

- que as contrapartidas das operações de venda (1ª saída) não foram lançadas em conta contábil de receita, mas de passivo (*Prov. Receita Diferida*);

- todas as operações (1ª saída, devolução e 2ª saída) foram registradas na contabilidade e na escrita fiscal;

- não é possível afirmar se as mercadorias correspondentes às 1ª saídas efetivamente retornaram ao estoque;

- de acordo com os documentos fiscais, os produtos que constam na 1ª saída foram objeto da devolução e da 2ª saída;

- os clientes, exceto a Claro S/A (sucessora de NET São Paulo Ltda, NET Rio Ltda e NET Serviços de Comunicação S/A), confirmaram que as 1ª saídas haviam sido canceladas.

Cientificada da *Informação Fiscal*, a contribuinte manifestou-se por meio da Resposta de fls. 1.656/1.674. Na peça de defesa, em síntese, a contribuinte apresentou as seguintes alegações:

- que a Claro S/A havia apresentado resposta à autoridade diligenciadora no mesmo sentido dos demais clientes, ou seja, de que as 1ª saídas haviam sido canceladas;

- a comprovação do registro das mercadorias no estoque da empresa ocorreu por meio dos documentos juntados aos autos com a petição de fls. 1.178/1.183;

- quanto ao registro da contrapartida da venda em conta de passivo, a contribuinte alegou que a entrega da mercadoria pode levar até 15 dias (a contribuinte está localizada em Manaus/AM) e que, durante este tempo, é considerada “estoque em trânsito”. Assim, o registro da receita, para fins contábeis, é feito somente após a entrega ao cliente. O ajuste para fins fiscais é feito numa espécie de “conta corrente”;

- que as respostas dos clientes (inclusive da Claro S/A) corrobora o cancelamento das notas fiscais originais (1ª saída) e o efetivo pagamento das notas fiscais subsequentes (2ª saída), que teriam sido corretamente tributadas.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminares.

Nulidade da decisão de piso.

A recorrente protestou pela nulidade da decisão de piso, na parte que considerou improcedente a impugnação, porque a autoridade julgadora de piso não converteu em diligência o julgamento de primeira instância.

Argumentou a recorrente que o lançamento de ofício baseou-se nas explicações e informações das empresas transportadoras e, dessa forma, estas deveriam ser novamente consultadas. Reproduzo trecho de sua argumentação:

Ora, como aduzido, em sua Impugnação, a Recorrente explicou minuciosamente os fatos que acarretaram o cenário com o qual a fiscalização se deparou e apresentou robusta documentação para comprovação do quanto alegado, demonstrando todos os pormenores das operações.

Entendendo que a documentação não seria suficiente para formar a convicção dos d. julgadores acerca dos aspectos fáticos, caberia a conversão do julgamento em diligência, justamente para questionar às transportadoras acerca do quanto alegado e demonstrado pela Recorrente em sua Impugnação, não só com base nos argumentos, mas também com fundamento nos documentos juntados.

Não se trata, pois, de diligência para suprir provas que deveriam ter sido apresentadas pela Recorrente – as quais foram integralmente fornecidas (especialmente, as notas fiscais de saída autuadas, que já haviam sido acostadas aos autos pelo próprio i. Fiscal Autuante, os CTes que as acompanham, as notas fiscais de entrada que as cancelam, as notas fiscais de saída que refletem as verdadeiras operações ocorridas e o CTes que as acompanham), mas, sim, para que as transportadoras esclareçam o que houve, à luz dos fatos informados e documentos trazidos pela Recorrente, uma vez que não houve nova inquirição destas após a Defesa da Recorrente.

À partida, impende lembrar que as hipóteses de nulidade das decisões no processo administrativo fiscal estão listadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, *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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Consoante os fatos descritos acima, não se cogita que a decisão de piso tenha sido tomada por autoridade incompetente. Portanto, restaria a arguição de eventual cerceamento ao amplo direito de defesa.

Todavia, não vislumbro qualquer lesão ao direito de defesa da recorrente.

Ao contrário do alegado, a autoridade *a quo* examinou a questão probatória de maneira suficiente a fundamentar seu juízo. Reproduzo excerto da fundamentação da decisão de indeferir a diligência:

Em relação ao pedido de diligências para colher documentos contábeis com as empresas transportadoras, entendo desnecessárias. A diligência tem como objetivo a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, eis que as informações juntadas aos autos, inclusive pelo próprio impugnante, são suficientes para formação do juízo. Ademais, mostra-se descabida e desnecessária a realização de diligência para a produção de prova documental de informações contábeis, cujo ônus recai sobre o sujeito passivo, por se destinar a provar suas alegações de defesa. Não pode a diligência se destinar a suprir a ausência de apresentação de provas pelas partes. – grifei.

Assim, diante da suficiência dos elementos probatórios, a diligência foi considerada desnecessária, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. – grifei.

No acórdão ora guerreado, em atendimento ao princípio da ampla defesa, a DRJ apresentou os fundamentos para o indeferimento da diligência, nos termos do artigo 28 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Em síntese, a autoridade julgadora de primeira instância examinou em detalhe a documentação apresentada, considerou-a suficiente para formar seu juízo e fundamentou o indeferimento da diligência requerida pela parte, conforme disposição legal. Portanto, não houve qualquer lesão ao direito de defesa da contribuinte. O que se percebe é uma irresignação com as conclusões de mérito da autoridade *a quo*, uma vez que foram desfavoráveis à recorrente.

Voto, neste tópico, por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

Nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS.

A recorrente pugna pela nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS em função de pretensão erro material na aplicação das alíquotas das contribuições. Em suas palavras:

Em sua defesa administrativa, a Recorrente demonstra a nulidade dos Autos de Infração visando à exigência de Contribuição ao PIS e de COFINS, visto que o i. Fiscal Autuante apurou o *quantum debeatur* de forma incorreta, ao indevidamente aplicar as alíquotas das referidas contribuições, não obstante o auditor fiscal ter pleno conhecimento não somente da situação da Recorrente (localizada na Zona Franca de Manaus), bem como das empresas adquirentes de suas mercadorias.

Com efeito, o i. Fiscal Autuante aplicou sobre o valor das operações as alíquotas de 1,65% e 7,6% para a Contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente. Não obstante, de acordo com a legislação de regência, as alíquotas de Contribuição ao PIS e de COFINS aplicáveis às operações autuadas seriam de 1,3% e 6%, respectivamente

A alegação está calcada nas disposições do art. 2º, § 4º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e art. 2º, § 5º, inc. II da Lei nº 10.833/2003 (COFINS).

Conforme será visto nas questões de mérito, a contribuinte, durante o procedimento fiscal, não logrou comprovar que fizesse jus às alíquotas reduzidas de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º da IN SRF nº 546/2005.

Ademais, tenho que a questão posta pela recorrente é, na verdade, uma questão de mérito, que será enfrentada à frente, caso se mantenha o lançamento de omissão de receitas.

Assim, penso que a alegação de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS foi adequadamente enfrentada pela autoridade julgadora de piso, cujas razões adoto como fundamento neste voto:

7. Inicialmente o impugnante apresenta uma preliminar de nulidade do auto de infração do Pis e da Cofins. Argumenta que as alíquotas aplicáveis de 1,65% e 7,6% para a Contribuição ao Pis e para a Cofins estão incorretas em vista do contido na IN SRF nº 546/2005, que dispõe sobre a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins incidentes sobre receitas auferidas por empresas estabelecidas na ZFM. Alega que as alíquotas de Contribuição ao Pis e Cofins aplicáveis às operações autuadas seriam de 1,3% e 6%, respectivamente, nos exatos termos do artigo 2º, inciso II e que, sendo pessoa jurídica que atua na Zona Franca de Manaus – ZFM, estaria sujeito às alíquotas de 1,3 e 6%, respectivamente. Aduz que se trata de nulidade em face de vício material nestes 2 autos de infração. E ainda, que a aplicação da alíquota da Contribuição ao Pis e Cofins violou o artigo 142, do Código Tributário Nacional, visto que, em consequência direta da adoção de legislação não aplicável à Impugnante, não foi capaz de apontar corretamente “o montante do tributo devido.

8. Rejeito a preliminar.

9. o Recorrente apresenta alegações de nulidade dos lançamentos fiscais nos diversos tópicos da peça impugnatória. No Processo Administrativo Fiscal, a aplicação das nulidades possui regramento específico, nos termos estabelecidos nos artigos 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

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. (grifos meus)

10. As situações que ensejam a nulidade estão expressamente definidas pelo ordenamento jurídico. Como não há questionamento sobre a competência da autoridade que fez os lançamentos, tampouco sobre cerceamento do direito de defesa, não há de se falar em nulidade, visto que eventuais erros na constituição dos créditos poderão ser sanados nas instâncias julgadoras sem prejuízo para a impugnante.

Decreto 70.235/72

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

11. O argumento de ocorrência de vício material não se sustenta. Não há incorreção na identificação do fato gerador, tampouco ocorreu quaisquer incorreções na formalidade do ato administrativo. Não se trata de ausência de provas ou da legalidade de sua obtenção. Não há incorreção no período autuado, nem ausência de motivação. Ao contrário, o ato do lançamento foi revestido de todas as formalidades indispensáveis previstas no artigo 10º do Decreto 70.235/72 (PAF) e com todo o arcabouço dos aspectos materiais plenamente identificado. Assim, não há que se falar em descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que trata da definição da competência da autoridade administrativa, inclusive para calcular o montante de tributo devido.

12. O que alega o impugnante é quanto à aplicação de uma legislação específica que lhe proporcionaria um benefício de redução de alíquota. E esta é alegação que se enquadra perfeitamente na previsão do artigo 60º acima transcrito. Quer dizer, exige análise e, passível de correção, poderá ser sanada nas instâncias legais previstas, inclusive no decorrer deste julgamento.

13. Não há ocorrência de vício material e, ainda, por ausência de previsão legal nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72, afasto o argumento de nulidade da autuação da autoridade administrativa.

A contribuinte cita na peça recursal o Acórdão exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.045.472/BA cujo teor, em seu entendimento, deveria ser observado pelos conselheiros do CARF por força do disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF. Reproduzo abaixo excerto da ementa, na parte relevante para a presente lide:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.

1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).

2. É que: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA."

Vejo que o STJ tratou de matéria totalmente diversa da que é debatida no presente processo. Enquanto aqui se cuida do contencioso administrativo relativo aos lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, aquele acórdão cuidava da Certidão de Dívida Ativa de IPTU no curso do processo judicial. De forma específica, a decisão versou sobre a possibilidade de substituição da CDA, antes da prolação da sentença, para inclusão de novel proprietário, ou seja, para alterar a sujeição passiva da obrigação tributária por meio da CDA. Em apertada síntese, o que disse a decisão judicial é que o lançamento não pode ser alterado por meio da substituição da CDA.

A matéria fático-jurídica posta para exame no presente feito é, portanto, distinta daquela apreciada pelo STJ, não se aplicando aquela decisão ao presente julgamento.

Voto, destarte, neste tópico, por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS.

Mérito.

Conforme exposto anteriormente, a matéria de mérito que foi trazida à cognição dos julgadores de segunda instância foi a controvérsia acerca da omissão de receitas decorrente das saídas de mercadorias (1ª saída) que, posteriormente foram objeto de devolução (notas fiscais de entrada) e emissão de novas notas fiscais (2ª saída).

De acordo com a fiscalização, a efetiva circulação das mercadorias objeto das notas fiscais originais (1ª saída) foi comprovada por meio dos Conhecimentos de Transportes emitidos pelas empresas transportadoras. Portanto, na visão da fiscalização, seriam duas saídas de mercadorias, sendo que a 1ª saída não teria sido tributada e somente a 2ª saída teria sido levada à base de cálculo dos tributos.

Nesta seara, a contribuinte reconheceu de forma expressa que houve a circulação das mercadorias que constam nas notas fiscais objeto de lançamento (1ª saída). Cito suas palavras:

Ora, as mercadorias foram entregues e nunca se negou esse fato! Até porque o cancelamento da primeira nota fiscal ocorreu ou com a mercadoria em trânsito (havendo a substituição do conhecimento de transporte) ou depois da entrega. Em quaisquer das situações, a operação em si não foi afetada. Houve mero ajuste da documentação de suporte dessa operação, já que a primeira nota fiscal continha erro e teve de ser cancelada mediante emissão de nota de entrada e de segunda nota de saída, conforme legislação amazonense.

Assim, a circulação das mercadorias é fato incontroverso.

Entretanto, em razão das alegações da contribuinte, a questão que se impôs desde o início era determinar se as notas fiscais correspondiam a duas vendas distintas (1ª saída e 2ª saída) ou se correspondiam, como alegado na impugnação e no recurso voluntário, a apenas uma saída (a 2ª nota fiscal teria substituído a 1ª nota fiscal, que teria sido efetivamente cancelada).

Esta Turma, numa atitude prudente, baixou os autos em diligência para que fossem colhidas mais provas junto à escrita contábil e fiscal e junto a terceiros, de forma a dar melhor suporte à formação da livre convicção motivada do julgador.

Sopesando os novos elementos de prova trazidos aos autos, assim como as alegações da fiscalização e da contribuinte, tenho que a recorrente logrou trazer elementos que dessem suporte à sua narrativa de que cada uma das operações ocorreu conforme alegado no recurso voluntário: houve a emissão de uma primeira nota fiscal que, posteriormente, quando a mercadoria já estava em circulação ou já havia sido entregue, foi cancelada por meio da emissão de nota fiscal de entrada e substituída por nova nota fiscal de saída. Por sua vez, a fiscalização não logrou trazer novos elementos que infirmassem a alegação da contribuinte.

Explico.

Primeiro, a questão do registro das mercadorias nos livros.

Na fundamentação da proposta de conversão em diligência, ponderei que a mera apresentação da sequência das notas fiscais e a correspondente validade no campo formal não seriam suficientes para dar suporte à alegação da contribuinte de que havia ocorrido uma única venda em cada operação. Entretanto, na sua manifestação após a diligência, a contribuinte logrou demonstrar que as mercadorias objeto das notas fiscais originais (1ª saída), embora não tivessem retornado fisicamente ao estoque, foram registradas de forma escritural e foi dada nova saída, tanto na contabilidade, quanto nos livros fiscais.

Destaco trecho da manifestação da contribuinte:

Com efeito, os livros de estoque são suficientes para responder ao questionamento do CARF: “se as mercadorias reingressaram no estoque contábil”. Sim, houve o reingresso, conforme se infere dos Livros Registro de Controle da Produção e do Estoque à fl. 1258 (arquivos não pagináveis). Houve também a posterior saída quando da emissão da segunda nota de saída.

Para melhor visualizar essa comprovação, coloca-se tabela vinculando as notas e os registros no estoque (fl. 1243):

Produto	Nome do arquivo	1ª saída			Devolução			2ª saída - definitiva		
		Número NF	Valor	Página Livro	Número NF	Valor	Página Livro	Número NF	Valor	Página Livro
STA-L44 STA-L22 STA-L100	Livro de estoque mod 3 - produtos diversos	10,336	40.20	000.002	10,447	40.20	000.003	n/a	n/a	n/a
		10,336	143.33	000.002	10,447	143.33	000.005	n/a	n/a	n/a
		10,336	54.45	000.002	10,447	54.45	000.002	n/a	n/a	n/a
D690	Livro de estoque mod 3 - D690	11,167	10,114.30	000.002	11,288	10,114.30	000.004	11,289	8,762.64	000.005
D690	Livro de estoque mod 3 - D690	11,324	118,898.15	000.006	11,582	118,898.15	000.010			
699-518	Livro de estoque mod 3 - produtos diversos	11,718	13.94	000.002	12,216	13.94	000.012	n/a	n/a	n/a
699-287		11,718	202.54	000.002	12,216	202.54	000.013	n/a	n/a	n/a
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12857	1,379,707.02	000.028	13030	1,379,707.02	000.031	13050	1,379,707.02	000.033
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12869	1,379,707.02	000.029	13031	1,379,707.02	000.031	13052	1,379,707.02	000.033
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12870	1,379,707.02	000.029	13032	1,379,707.02	000.031	13054	1,379,707.02	000.033
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12500	301,457.27	000.002	12636	301,457.27	000.007	12638	301,457.27	000.008
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12838	1,379,707.02	000.027	13006	1,379,707.02	000.031	13007	1,379,707.02	000.032
C629	Livro de estoque mod 3 - C629	13241	578,272.50	000.002	13460	578,272.50	000.003	13461	444,825.00	000.003
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12826	1,287,726.55	000.026	13033	1,287,726.55	000.031	13058	528,887.69	000.033
								13059	528,887.69	000.033
								13061	229,951.17	000.034
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	12836	1,287,726.55	000.027	13084	1,287,726.55	000.034	13085	643,863.28	000.034
								13086	643,863.28	000.034
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	13010	919,804.68	000.032	13291	919,804.68	000.039	13282	344,926.76	000.041
								13283	344,926.76	000.041
								13284	229,951.17	000.041
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	13125	919,804.68	000.035	13291	919,804.68	000.039	13285	344,926.76	000.041
								13286	344,926.76	000.041
								13287	229,951.17	000.041
C249	Livro de estoque mod 3 - C249	13242	459,914.22	000.038	13291	459,914.22	000.039	13288	344,935.67	000.041
		13243	459,914.22	000.038	13291	459,914.22	000.039	13289	344,935.67	000.041
504	Livro de estoque mod 3 - produtos diversos	14300 / 14299	4,774.00	000.002	14427 / 14426	4,774.00	000.004	14432	5,425.42	000.004
298		14300 / 14299	1,200.00	000.002	14427 / 14426	1,200.00	000.005	14432	1,364.00	000.006
502		14300 / 14299	2,821.00	000.002	14427 / 14426	2,821.00	000.004	14432	3,205.93	000.004
D947	Livro de estoque mod 3 - D947	13840	1,233,889.28	000.002	13905	1,233,889.28	000.003	13906	536,473.60	000.003
								13907	536,473.60	000.003
								13908	160,942.08	000.003

No tocante a essa temática, a fiscalização limitou-se a informar que todas as notas fiscais haviam sido registradas nas escritas comercial e fiscal e que não haveria provas do efetivo retorno das mercadorias ao estoque. Tal retorno, segundo a autoridade fiscal, poderia ter sido comprovado por meio de conhecimentos de transportes.

Bem, numa operação corriqueira de devolução de mercadorias, certamente haveria a necessidade de se comprovar a efetiva devolução da mercadoria à contribuinte. Entretanto, a questão não é de efetiva devolução, mas de cancelamento das notas fiscais originais para emissão de novas notas fiscais, com as informações corretas. Conforme visto, a legislação estadual previa o cancelamento da nota fiscal original por meio de emissão de nota fiscal de entrada.

Assim, parece-me que o registro de todas as movimentações de mercadorias na escrita contábil e fiscal apoia a narrativa da contribuinte de que as notas fiscais originais (1ª saída) e as notas fiscais substitutas (2ª saída) tinham como objeto as mesmas mercadorias, ou seja, não configuravam duas vendas, mas uma única.

Outro ponto é a questão do registro da receita.

A fiscalização apontou que a contribuinte não havia registrado a contrapartida da venda original em conta de resultado (receita), mas em conta de passivo. Cito suas palavras:

A análise da 1ª venda e da 2ª venda permitiu verificar que as vendas foram efetuadas inicialmente com débito na conta Clientes Nacionais – 112101001 e crédito numa conta de passivo Prov. Receita Diferida – 214301001. Um procedimento no mínimo estranho, visto que a boa técnica contábil ensina que o crédito deveria ser efetuado em uma conta de receita, tipo receita de venda de produtos, e não conta de passivo.

Tal forma de proceder da empresa, onde as operações de vendas de produtos não são contabilizadas diretamente em contas de receitas, pode inclusive dar

azo a operações fraudulentas onde o emitente das notas fiscais, após efetuar as vendas, cancela-as apenas formalmente, todavia, materialmente, as operações ocorreram. O aspecto de não ser utilizada uma conta de receita para o registro deste tipo de operação, pode acontecer porque cancelamentos de vendas em valores significativos ou de forma sistemática, tendo como contrapartida conta de receita, pode atrair a atenção do fisco, por isso utiliza-se outras contas, como, por exemplo, um conta de passivo, visto que esse método é menos monitorado pela administração tributária.

A meu sentir, a fiscalização pode, em tese, ter razão sobre tal forma de contabilização poder ser usada eventualmente para fraude. No entanto, não logrou trazer aos autos nenhum elemento de prova de que isso houvesse efetivamente ocorrido no caso concreto.

Por sua vez, a contribuinte trouxe a seguinte alegação acerca da escrituração das receitas:

Recorda-se que a Contribuinte encontra-se localizada em Manaus. Isso significa que, uma vez efetuada a venda, a mercadoria sai de Manaus e demora entre 10 a 15 dias para chegar ao destino, em virtude da distância da capital amazonense para o restante do país.

Diante disso, a Contribuinte registra a venda, emite a nota fiscal e, no mesmo momento, recolhe todos os tributos sobre a venda (PIS, COFINS, ICMS e IPI). Ressalta-se que os tributos entram na apuração do mês em que efetuada a venda.

Contudo, durante o transporte, para a Contribuinte, a mercadoria consiste em “estoque em trânsito”; qualquer avaria, acidente ou roubo são de sua responsabilidade.

Somente quando a mercadoria é entregue ao cliente, há a transferência do produto. Neste exato momento, conforme pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis número 30 (CPC 30) 4 sobre Receitas, a empresa contabiliza a receita decorrente da efetiva transferência.

Em virtude dessas regras contábeis, a Contribuinte faz específicos lançamentos na venda e quando aufera a receita, utilizando, para tanto, a conta “Prov. Receita Diferida”. Para melhor visualizar essa realidade, confere-se os lançamentos efetuados em cada um desses momentos:

- Lançamentos no momento da emissão da Nota Fiscal (venda):

Cta Debit.	Descrição	Cta Credit.	Descrição
112101001	CLIENTES NACIONAIS	214301001	PROV RECEITA DIFERIDA
2143041001	COFINS S/ PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA	213102002	COFINS A RECOLHER
2143021001	ICMS PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA	213102049	ICMS A RECOLHER - MANAUS
2143031001	PIS S/ PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA	213102001	PIS A RECOLHER

- Lançamentos no momento da entrega da mercadoria para o cliente (receita):

Cta Debit.	Descrição	Cta Credit.	Descrição
214301001	PROV RECEITA DIFERIDA	311101005	VENDA DE PRODUTO ACABADO - MAO
334101001	COFINS PRODUTO ACABADO	2143041001	COFINS S/ PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA
331101001	ICMS PRODUTO ACABADO	2143021001	ICMS PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA
333101001	PIS PRODUTO ACABADO	2143031001	PIS S/ PROD MERC INTERNO REC DIFERIDA

Novamente, os elementos de prova dão suporte à narrativa da contribuinte. Ademais, a fiscalização, mesmo tendo conhecimento da manifestação da contribuinte, não se contrapôs à explicação dada acerca da transferência dos valores para conta de resultado (receita) após a entrega dos produtos e sobre os ajustes feitos na base de cálculo dos tributos.

Mais um ponto relevante é a circularização de informações junto aos clientes.

A fiscalização asseverou que os clientes, com a exceção da Claro S/A, corroboraram a narrativa da contribuinte de que as notas fiscais originais (1ª saída) haviam sido canceladas.

A autoridade mencionou a possibilidade de conluio em situações semelhantes, mas, novamente, não trouxe aos autos qualquer evidência de que pudesse ter ocorrido no caso vertente. Trago à colação suas palavras:

Conforme determinado pelo órgão julgador de 2ª Instância Administrativa, foram realizadas diligências junto às empresas adquirentes dos produtos para saber se as operações relativas as primeiras vendas foram efetivamente realizadas, tendo a CLARO S/A, CNPJ: 40.432.544/0001-47, que sucedeu as empresas NET SÃO PAULO LTDA, NET RIO LTDA e NET SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO S/A, estas adquirentes originais dos produtos comercializados na 1ª venda da recorrente, de acordo com as 11 notas fiscais discriminadas no termo de intimação endereçado à CLARO S/A, nada respondeu ao solicitado pela fiscalização, deixando assim de comprovar se as operações ocorreram efetivamente ou não.

Quanto as demais empresas diligenciadas, as respostas delas foram no sentido de confirmar o que a fiscalizada/recorrente já havia alegado, ou seja, a não ocorrência das operações em virtude dos cancelamentos das primeiras vendas.

Em relação a estes fatos, deve-se lembrar que há casos, registre-se que não se está aqui afirmando ser essa a situação, até por inexistir elementos probatórios robustos, onde empresas vendedoras e adquirentes agem em conluio, engendrando e simulando situações em conjunto, com o intuito de praticar fraudes contra o fisco.

Por seu turno, a contribuinte apresentou o que seria a resposta da Claro S/A à autoridade fiscal. Destaco trecho da correspondência que trata da matéria:

Resposta: A propósito das solicitações formalizadas por esta D Fiscalização no presente TIF a Claro esclarece que as citadas notas fiscais não foram registradas em nossas ECD e ECF do período, pois as mesmas foram canceladas pelo fornecedor. Por essa razão, em um segundo momento a ARRIS emitiu novas NF's para acobertar a saída e venda, com base nas quais a Claro efetuou o pagamento dos produtos adquiridos junto ao fornecedor.

Destarte, a circularização de informações também dá suporte à narrativa da contribuinte.

Por fim, incumbe apreciar a alegação da autoridade fiscal acerca da relevância dos elementos de prova colhidos no procedimento fiscal. Segundo a fiscalização, a emissão de conhecimentos de transportes para a 1ª saída e também para a 2ª saída mostraria que tratar-se-ia de duas operações de vendas distintas e, por conseguinte, duas receitas auferidas. Transcrevo trecho da Informação Fiscal sobre a matéria:

Na situação em exame, o que chama atenção é o fato das transportadoras terem confirmado, através de documentos fiscais (conhecimentos de transportes) que integraram a base de cálculo de tributos federais por elas recolhidos, terem realizados as operações de transportes dos bens de que tratam as primeiras vendas, informadas como canceladas pela pessoa jurídica recorrente. Isto não se trata de presunção, é um fato! Não é crível que algum contribuinte irá oferecer espontaneamente à tributação, valores que não correspondam a receita efetivamente por ele auferida.

Novamente, em tese, poderia ser o caso apontado pela fiscalização. Entretanto, compulsando os autos, penso que os elementos de prova demonstram fatos diversos da conclusão da fiscalização.

Pode-se observar, por exemplo, que conhecimentos de transporte que teriam sido emitidos pelas transportadoras em face do cancelamento das notas fiscais originais (1ª saída) tinham significativas diferenças em relação aos CT originais, levando a crer que estes novos conhecimentos de transportes não representavam novas vendas de mercadorias a serem transportadas de Manaus para outros estados da Federação.

Uma diferença importante é o valor simbólico da prestação de serviço de transporte. A título exemplificativo: no e-CT 63717, o valor da prestação de serviço foi de R\$ 5,00. Este e-CT teria substituído CT 63080, cujo valor era de R\$ 16.523,35. Ora, se o transporte das mercadorias da 1ª saída custou R\$ 16.523,35, outro transporte equivalente não poderia custar R\$ 5,00.

Também há diferenças no percurso do transporte. No caso dos CT-e 450754, 450752 e 450753, por exemplo, a mercadoria teria sido transportada somente de São José dos Pinhais/PR para Curitiba/PR, enquanto a operação original seria de Manaus/AM a Curitiba/PR.

Assim, penso que os conhecimentos de transportes não servem para comprovar que tenham ocorrido duas vendas em cada operação (1ª saída e 2ª saída). Eles servem apenas para comprovar que as mercadorias objeto das notas fiscais originais foram efetivamente entregues aos clientes, mas isso não conflita com a alegação da contribuinte.

De todo o exposto, penso que a fiscalização, embora tenha apresentado alguns indícios, não logrou comprovar sua tese de que as notas fiscais originais (1ª saída) correspondessem a operações tributáveis (não canceladas) e, portanto, omitidas das bases de cálculo dos tributos.

Assim, voto neste ponto por dar provimento ao recurso voluntário e cancelar os autos de infração de IRPJ e tributos reflexos.

Conclusão.

Voto por afastar as preliminares de nulidade dos autos de infração de PIS e COFINS e da decisão de primeira instância e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os autos de infração de IRPJ e tributos reflexos.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira