



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

Processo nº 13807.011794/2001-92
Recurso nº 160.987 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.623 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2011
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Oetker Produtos Alimentícios Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997

DEVOLUÇÃO DE VENDAS

Uma vez comprovados parcialmente os registros de devolução de vendas, esse total deve ser afastado da base de incidência relativa à glosa efetuada pela fiscalização.

DEDUÇÃO DE VENDAS

Como o contribuinte não fez prova documental da concessão de bônus para a aquisição de produtos, o que configuraria em tese dedução de vendas, deve ser mantida a autuação quanto a este item. A mera alegação de se tratar de praxe do mercado não comprova o dispêndio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Marcelo Baeta Ippolito (Suplente Convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto e Regis Magalhães Soares Queiroz.

Relatório

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, à Contribuição Social sobre o Lucro e as Contribuições para o Programa de Integração Social e o Financiamento da Seguridade Social, lavrados em 19/10/2001, que formalizaram crédito tributário no valor total de R\$ 746.989,14.

2. A fiscalização, consoante discriminado no Termo de Verificação e Enceramento de Fiscalização às fl.862/867, destacou os seguintes fatos:

“1 – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: OMISSÃO DE RECEITAS – Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas.

(...)

DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

A empresa foi intimada a apresentar comprovação da efetividade dos valores excluídos da Receita Bruta de Vendas a Título de devolução de vendas, especialmente quanto à amostra segregada pela fiscalização, que está representada pelos clientes de maior interesse, de acordo com valor e frequência, conforme detalhamento contido na planilha anexa ao Termo de intimação concernente. Quanto à amostra segregada o contribuinte foi intimado a apresentar completa prova documental nos moldes definidos pelo RIPI.

(...)

Critérios para aceitação dos pagamentos como prova: (a) as Notas Fiscais selecionadas como amostra, citadas no quadro “Amostra de Devoluções” acima, foram submetidas a verificação documental completa, conforme cópias de Notas Fiscais e comprovantes de liquidação juntados a este processo; (b) as Notas Fiscais de devolução das empresas não selecionadas para amostra foram verificadas quanto à liquidação por meio dos lançamentos junto ao Livro Razão, na Conta Bancos Unibanco B4090520, levando-se em conta a coerência dos dados. Assim, foram desconsiderados pagamentos anteriores à escrituração das Notas Fiscais de

entradas e pagamentos superiores à soma das Devoluções de cada cliente constante do Livro de Entradas de Mercadorias.

(...)

TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA: Não logrando a empresa provar a efetividade do total das devoluções de Mercadorias, tributa-se a diferença não provada.

BASE DE CÁLCULO: R\$ 739.280,65

2 – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: PAGAMENTOS SEM CAUSA E REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO – Bonificações sem causa e não destacadas nas Notas Fiscais.

DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL:

O contribuinte foi intimado a comprovar a regularidade e a necessidade dos pagamentos escriturados no Livro Razão como CONTA 3.1.1.3.004 BONIFICAÇÃO FIDELIDADE, e a demonstrar que os descontos concedidos constavam de nota fiscal ou fatura, que efetivamente haviam ocorrido e que não dependeram de evento posterior à emissão desses documentos (IN SRF n.º 51/78).

(...)

A empresa não apresentou comprovação de que as reduções de vendas representadas pelos pagamentos a título de BONIFICAÇÃO FIDELIDADE estivessem destacadas em Notas Fiscais nem que houvesse necessidade de tais dispêndios, razão pela qual tributa-se a soma dos valores segregados para amostra.

(...)

BASE DE CÁLCULO: R\$ 130.870,11”.

3. *Inconformada com a autuação, cuja ciência foi dada em 19/10/2001, a contribuinte protocolizou, por intermédio de seu advogado e bastante procurador, impugnação de fls.908/916, em 20/11/2001. Aduz em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito:*

3.1. *Com relação à omissão de receita operacional decorrente da não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, o confronto das notas fiscais de entrada por devolução, com os descontos de duplicatas concedidas aos clientes, demonstra o ressarcimento feito aos clientes da impugnante, não havendo, portanto, qualquer valor a tributar, já que inexistente a suposta infração apontada no auto;*

3.2. *Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre devolução de vendas;*

3.3. “Alega o auditor fiscal autuante, citando, inclusive, o art. 247, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11/01/94, não serem dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. Entretanto, o Auditor Fiscal autuante, no Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, discriminou pormenorizadamente, a data da operação, o número do documento, o valor do débito, o cliente e o seu histórico”;

3.4. *Desta forma, não houve desrespeito as normas constantes no citado art. 247 do RIR/94. A impugnante junta inclusive documentos que comprovam as bonificações fidelidade cedidas ao Carrefour, com quem mantinha contrato nesse sentido;*

3.5. *A reclamante protesta, também, pela juntada de provas solicitadas a terceiros, os quais, até o momento da impugnação, ainda não as remeteram a ora impugnante.*

4. *Em 15/02/2002 e 07/03/2002, a empresa juntou ao processo cópias de cheques micro-filmados e de contratos feitos com o Carrefour.*

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1365 a 1373) deu provimento parcial à defesa nos termos que se seguem.

Considerou não comprovadas a maior parte das devoluções de vendas. Nas palavras originais do julgador:

não se vislumbra no conjunto probatório trazido aos autos pela impugnante a força necessária para confirmar sua alegação e frustrar a pretensão estatal. Isso porque, a autuada não juntou, como afirma em sua defesa, os documentos que comprovariam os descontos concedidos em duplicatas devidas por suas clientes a título de ressarcimento das mercadorias devolvidas. Compulsando-se aos autos verifica-se que a maior parte da documentação refere-se a notas fiscais de entrada da Oetker Produtos Alimentícios Ltda e as correspondentes Notas fiscais que acompanharam as mercadorias em seu retorno.

Afastou, em razão de comprovação de devoluções, apenas uma pequena parcela da autuação:

Por sua vez, os documentos apresentados as fls.1237/1246, confirmam o ressarcimento à empresa Awal Comércio e Representações Ltda dos seguintes valores: R\$ 2.103,50, R\$ 2.064,81 e R\$ 2.256,93. Pelo mesmo motivo deve ser excluído da base de cálculo o valor de R\$ 2.973,76 referente à empresa DCL

Confiança Distribuidora de Alimentos (fls. 1252/1253) e o valor de R\$ 3.465,80 relativo as Lojas Americanas S.A. (fls.1257). Os documentos de fls.1258/1262 e 1275/1277 também justificam a exclusão de vendas para a DCA, no valor de R\$ 6.449,58 e para a Disprodal, no total de R\$ 5.329,21. Finalmente, diante dos documentos anexados às fls.1312/1313, há que ser considerado provado o ressarcimento à Distribuidora Babi de Balas e Biscoitos Ltda, no montante de R\$ 2.451,59.

Assim, considerando o exposto, ratifica-se parcialmente a omissão de receitas caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, passando o valor tributável de R\$ 739.280,65 para R\$ 712.185,47, tendo em vista as provas apresentas na impugnação.

Em relação aos gastos com bonificações, a decisão recorrida manteve integralmente a autuação por considerar não ser:

[...] possível conhecer a natureza das supostas operações que motivaram o pagamento de tais bonificações. Pelo nome da dedução, poderia se presumir uma quantia exigida pelo cliente para dar exclusividade aos produtos da Oetker Produtos Alimentícios Ltda. Ou, imaginando algo semelhante ao programa fidelidade disponibilizado por companhia aéreas, uma compensação pela compradora ter superado determinada cota. Ou, ainda, algo relacionado com a exposição dos produtos da impugnante dentro dos estabelecimentos revendedores.

Assim, sem a presença dos contratos feitos entre as partes e de memórias de cálculo e demonstrativos - discriminando, por exemplo, o período, os percentuais, as base de cálculo das bonificações -, vinculando os contratos às BONIFICAÇÕES FIDELIDADE, não há como considerar conhecida a operação ou a causa que deu origem os pagamentos efetuados

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O interessado apresentou recurso voluntário às fls. 1404 a 1431, mediante o qual contesta os dois itens de autuação nos termos que se seguem.

Em relação às devoluções de vendas, afirma que as mercadorias freqüentemente regressam ao seu estabelecimento acompanhadas da primeira via da nota fiscal de venda, isto é, não são entregues ao destinatário. Ademais, para formalizar a devolução a recorrente elabora a respectiva nota fiscal de entrada. As referidas notas se vinculam, pois a de entrada faz referência em seu corpo à nota fiscal de venda, que foi cancelada. Destaca ainda que tal sistemática é amparada pelo art. 453 do RICMS/SP e que as notas fiscais de venda e de entrada foram juntadas às fls. 918 a 1.315 do presente feito. Em razão disso, não há que se provar qualquer ressarcimento, pois este se configuraria como um pagamento sem causa.

No que se refere à autuação relativa a pagamentos sob o título de “bonificações de fidelidade”, aduz que a autuação deve ser anulada de plano em razão de se estear em meros indícios, dentre outros vícios. A autuação deveria se basear em documentos probatórios e não em suposições. A sua própria escrituração valeria como prova de que o pagamento realizado a seus clientes serve para estimular seus negócios e fomentar as vendas, sendo assim necessários a sua atividade, e tal prática é usual e exigida por todas as grandes redes de varejo, o que dispensa a formalização de contrato escrito. Cita ainda doutrina e jurisprudência para reforçar suas afirmações.

DA DILIGÊNCIA

Por meio da resolução nº 1201-00.007, de fls. 1448 a 1451, o feito foi baixado em diligência nos seguintes termos:

Dedução de vendas – “vendas canceladas”

É importante destacar que, em relação ao item de autuação “não comprovação de devolução de vendas”, a acusação foi a ausência de prova do ressarcimento.

Com o intuito de contraditar a acusação, a impugnante carrega aos autos as notas fiscais de fls. 918 a 1.315, mas não tece maiores considerações. Assim, evidentemente, a Delegacia de Julgamento considerou não comprovado o ressarcimento e manteve o grosso da autuação em relação a esse item.

Não me canso de reiterar: provar não é apenas alegar; provar não é apenas juntar documentos; provar é alegar e demonstrar que os documentos trazidos guardam pertinência com o alegado.

A impugnante trouxe um sem par de documentos, mas não esclareceu à autoridade de primeiro grau qual era a específica alegação, ou seja, o que pretendia provar a seu favor.

Assim, em razão da acusação – que foi a não comprovação do ressarcimento das mercadorias devolvidas –, só restou à decisão recorrida manter a autuação, pois as notas fiscais não comprovam o ressarcimento.

Apenas, na fase recursal, a defesa apresentou a alegação em relação a qual se vinculam os documentos apresentados por ocasião da impugnação. Tal alegação foi a de que não teria havido a efetiva entrega das mercadorias e, desse modo, não haveria o que se ressarcir. As notas fiscais apresentadas teriam o condão de comprovar tal fato.

Em razão disso, não houve uma análise mais aprofundada por parte da Delegacia de Julgamento quanto às notas fiscais de fls. 918 a 1.315, justamente por que a impugnante não especificou exatamente o que pretendia comprovar.

Nas referidas folhas, de fato, constam as primeiras vias de notas de venda com a anotação de cancelamento, bem como notas fiscais de entrada com referências às notas de vendas.

Assim, antes de nos debruçarmos sobre os fatos em si, cumpre-nos analisar se tais documentos, em tese, seriam aptos a comprovar o que a defesa alega.

Ao analisarmos a legislação vigente à época dos fatos, verificamos que o RIPI/82 prevê um procedimento no caso de devolução de vendas (art. 86), mediante o qual é necessária a prova do ressarcimento; tudo, portanto, em conformidade com a autuação fiscal. Nada obstante, há outro procedimento relativo ao cancelamento de notas fiscais e que está disciplinado pelo art. 230. Em relação a este, não há exigência de comprovação de ressarcimento.

Assim, há procedimentos distintos para fatos que considero usuais às atividades empresariais, quais sejam, a devolução de vendas após o seu recebimento e pagamento, para o qual se exige o ressarcimento dos valores recebidos, e a devolução (ou até a recusa do recebimento) antes do pagamento, que resulta no simples cancelamento da venda sem qualquer ressarcimento.

O referido art. 230 do RIPI, contudo, exige a manutenção de todas as vias das notas fiscais canceladas e não apenas a primeira. Desse modo, segundo tal regulamentação, a prova trazida aos autos não seria apta a comprovar o alegado.

Nada obstante, não podemos deixar de considerar que o art. 453 do RICMS/SP, de fato e como alegado pela defesa, apenas exige a manutenção da primeira via da nota de venda.

Assim, em se tratando de prova, não considero razoável adotarmos a legislação mais restritiva, ainda que federal. Os documentos apresentados pela defesa são aptos, em tese, a comprovar a sua alegação.

Nada obstante, é necessário ainda o seu cotejo com a autuação (mais especificamente com as listas elaboradas a partir de meios magnéticos) e com a escrituração da recorrente.

Isso posto, considero necessária a conversão do julgamento em diligência, para que o autor do feito, ou outro Auditor-Fiscal designado para tanto, esclareça se os documentos acostados aos autos pela defesa se referem às vendas canceladas que foram glosadas. Para tal, deve elaborar quadro demonstrativo em que conste, para cada nota apresentada (cuja referência pode ser feita, por exemplo, mediante a folha dos autos), se diz respeito ou não a operação glosada que compõe o objeto da autuação. No caso de dizer respeito a valor glosado, deve constar também onde (folha e item da tabela de valores) está discriminado nos autos.

Encerrada a instrução processual, deverá ser intimada a interessada para manifestar-se no prazo de dez dias, de acordo com o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.784/1999.

É como voto.

Por meio da peça de fls. 1462 a 1465, a autoridade diligenciante concluiu que:

...todas as notas fiscais de entrada por devolução de vendas juntadas aos autos pela impugnante – correspondentes às notas canceladas – foram consideradas na apuração da base de cálculo do lançamento.

Em seguida, apresentou planilha dos valores discriminados mensalmente.

Franqueada oportunidade para contestação do relatório de diligência, a defesa apresentou justificativas para considerações tecidas pela autoridade diligenciante, como o lapso temporal entre a emissão da nota fiscal de saída e a correspondente nota fiscal de entrada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Dedução de vendas – “vendas canceladas”

Em relação a esse item de autuação, já manifestei minha posição na resolução que determinou a diligência, nos seguintes termos:

É importante destacar que, em relação ao item de autuação “não comprovação de devolução de vendas”, a acusação foi a ausência de prova do ressarcimento.

Com o intuito de contraditar a acusação, a impugnante carrega aos autos as notas fiscais de fls. 918 a 1.315, mas não tece maiores considerações. Assim, evidentemente, a Delegacia de Julgamento considerou não comprovado o ressarcimento e manteve o grosso da autuação em relação a esse item.

Não me canso de reiterar: provar não é apenas alegar; provar não é apenas juntar documentos; provar é alegar e demonstrar que os documentos trazidos guardam pertinência com o alegado.

A impugnante trouxe um sem par de documentos, mas não esclareceu à autoridade de primeiro grau qual era a específica alegação, ou seja, o que pretendia provar a seu favor.

Assim, em razão da acusação – que foi a não comprovação do ressarcimento das mercadorias devolvidas –, só restou à decisão recorrida manter a autuação, pois as notas fiscais não comprovam o ressarcimento.

Apenas, na fase recursal, a defesa apresentou a alegação em relação a qual se vinculam os documentos apresentados por ocasião da impugnação. Tal alegação foi a de que não teria havido a efetiva entrega das mercadorias e, desse modo, não haveria o que se ressarcir. As notas fiscais apresentadas teriam o condão de comprovar tal fato.

Em razão disso, não houve uma análise mais aprofundada por parte da Delegacia de Julgamento quanto às notas fiscais de fls. 918 a 1.315, justamente por que a impugnante não especificou exatamente o que pretendia comprovar.

Nas referidas folhas, de fato, constam as primeiras vias de notas de venda com a anotação de cancelamento, bem como notas fiscais de entrada com referências às notas de vendas.

Assim, antes de nos debruçarmos sobre os fatos em si, cumpre-nos analisar se tais documentos, em tese, seriam aptos a comprovar o que a defesa alega.

Ao analisarmos a legislação vigente à época dos fatos, verificamos que o RIFI/82 prevê um procedimento no caso de devolução de vendas (art. 86), mediante o qual é necessária a prova do ressarcimento; tudo, portanto, em conformidade com a autuação fiscal. Nada obstante, há outro procedimento relativo ao cancelamento de notas fiscais e que está disciplinado pelo art. 230. Em relação a este, não há exigência de comprovação de ressarcimento.

Assim, há procedimentos distintos para fatos que considero usuais às atividades empresariais, quais sejam, a devolução de vendas após o seu recebimento e pagamento, para o qual se exige o ressarcimento dos valores recebidos, e a devolução (ou até a recusa do recebimento) antes do pagamento, que resulta no simples cancelamento da venda sem qualquer ressarcimento.

O referido art. 230 do RIFI, contudo, exige a manutenção de todas as vias das notas fiscais canceladas e não apenas a primeira. Desse modo, segundo tal regulamentação, a prova trazida aos autos não seria apta a comprovar o alegado.

Nada obstante, não podemos deixar de considerar que o art. 453 do RICMS/SP, de fato e como alegado pela defesa, apenas exige a manutenção da primeira via da nota de venda.

Assim, em se tratando de prova, não considero razoável adotarmos a legislação mais restritiva, ainda que federal. Os documentos apresentados pela defesa são aptos, em tese, a comprovar a sua alegação.

No relatório de diligência fiscal, a autoridade diligenciante, além de cumprir o determinado, tece as seguintes considerações:

...caberia ao contribuinte não apenas juntar as notas fiscais, mas esclarecer a razão pela qual as notas fiscais foram canceladas e por que foram emitidas notas fiscais de entrada em datas distantes e em valores diversos das notas fiscais canceladas.

Entendo que a exigência acima é um formalismo exagerado, uma vez que as notas fiscais são os documentos próprios para o registro destas operações e os valores das notas fiscais de entrada, quando díspares dos valores das canceladas, não suplantam o seu montante, o que pode denotar cancelamento parcial ou mero erro humano, como alegado pelo sujeito passivo. Seja como for, em ambas as hipóteses, basta o reconhecimento dos valores menores, isto é, daqueles consignados nas notas fiscais de entrada, cujos totais, extraídos do relatório de diligência, discriminamos abaixo:

R\$ 20.698,99
R\$ 16.837,76
R\$ 5.168,00
R\$ 19.856,53
R\$ 3.293,00
R\$ 12.067,23
R\$ 28.213,06
R\$ 33.586,70
R\$ 25.552,29
R\$ 30.735,69
R\$ 7.625,62
R\$ 22.828,63
R\$ 60.119,14
R\$ 35.583, 05
R\$ 26.249,28
R\$ 21.070,30
R\$ 12.240,00

Processo nº 13807.011794/2001-92
Acórdão n.º **1201-00.623**

S1-C2T1
Fl. 1.528

R\$ 15.079,30
R\$ 11.010,05
R\$ 14.956,46
R\$ 6.397,85
R\$ 11.570,50
R\$ 9.772,88
R\$ 10.259,15
R\$ 9.904,69
R\$ 4.867,14
R\$ 3.448,80
R\$ 6.617,74
R\$ 6.454,00
R\$ 3.803,45
R\$ 4.758,40
R\$ 4.536,50
R\$ 2.118,17
R\$ 2.118,17
R\$ 2.903,89
R\$ 2.293,60
R\$ 3.486,00
R\$ 2.380,83
R\$ 3.158,79
R\$ 3.063,80
R\$ 2.794,70
R\$ 2.700,29
R\$ 2.111,91

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por MILANNE DA SILVA ALVES NUNES, Assinado digitalmente em 30/07/2012 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MEND, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Impresso em 02/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

R\$ 2.187,60

O total geral consubstanciou R\$ 214.314,24, que deve ser excluído, assim, da base de cálculo da autuação.

Dedução de vendas – “bônus fidelidade”

A princípio, a concessão de bônus para a aquisição de produtos pode ser reconhecida como elementos redutor da receita bruta e, conseqüentemente, da base de cálculo dos tributos neste feito constituídos. Tais bônus podem ser classificados como descontos. Nada obstante, não podem ser reconhecidos em razão da alegada prática usual do mercado. Ora, tal prática determinaria a concessão de 5%, 10% ou 20%? Em relação a quais condições de aquisição? No que se refere a quais quantidades adquiridas?

A defesa acha absurdo que a autoridade fiscal e o julgador de primeiro grau exijam contratos escritos para justificar a concessão de bonificações aos seus clientes. Pois eu estou de pleno acordo com as autoridades que me antecederam no exame do feito.

Não há apenas a ausência de contratos; na verdade, não há documento algum que a eles se refiram; nem um registro em nota fiscal ou duplicata.

O lançamento fiscal, dessa forma, não foi realizado em bases subjetivas. O procedimento foi absolutamente objetivo. A recorrente registrou em sua escrituração deduções de vendas, o que implicou a redução das bases de cálculo de tributos federais. Evidentemente deveria fazer prova documental do que registrou. Não cabe à autoridade fiscal fazer prova negativa, ou seja, de que foram escriturados fatos inexistentes, mas sim ao contribuinte comprovar documentalmente efetiva ocorrência dos bônus.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de excluir da matéria tributável o valor de R\$ 214.314,24.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Processo nº 13807.011794/2001-92
Acórdão n.º **1201-00.623**

S1-C2T1
Fl. 1.530

CÓPIA