



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

Processo nº 13896.722988/2011-37
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1202-000.204 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 6 de agosto de 2013
Assunto Omissão de receitas. Glosa de despesas com ágio
Recorrente SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o presente julgado em diligência nos termos do relatório e voto proferidos pela relatora.

(assinado digitalmente)

Plinio Rodrigues Lima – Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plinio Rodrigues Lima, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Trata-se de recurso voluntário em face dos lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes das seguintes infrações, apuradas ano calendário 2006, conforme descrição contida nos respectivos autos de infração:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS ESTORNO DE VENDAS NÃO COMPROVADOS

Omissão de Receita caracterizada pelas irregularidades constatadas, conforme Termo de Verificação Fiscal, em que após efetivada a venda e procedida a entrega da mercadoria o comprador retorna a nota fiscal emitida pela Sara Lee, sob os mais diversos argumentos, não emitindo nota fiscal de devolução.

Enquadramento Legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99.

002 - OMISSÃO DE RECEITAS ICMS INCIDENTE SOBRE VENDAS

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela dedução de ICMS em valor superior ao valor destacado nas notas fiscais emitidas no ano calendário de 2006 (Vide Termo de Verificação Fiscal).

Enquadramento Legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99.

003 - AMORTIZAÇÃO VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

No ano calendário de 2005, contribuinte foi submetido à fiscalização, que promoveu constituição de crédito tributário através do processo no. 16175.000476/2005-00, em decorrência de glosa de dedutibilidade de despesa de agio de investimento, lançada nos anos calendários de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. Inconformado, o contribuinte impetrou impugnação ao lançamento, endereçada à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas.SP. Apreciado o mérito da impugnação, a Delegacia de Julgamento, por unanimidade manteve o lançamento do crédito tributário. Não conformado o contribuinte impetrou recurso voluntário à Primeira Câmara do Primeiro Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que em decisão, por unanimidade, dá provimento ao recurso impetrado pelo contribuinte. No exercício de sua competência a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, ainda em fase de julgamento. Através da intimação no. 902/2011, (fls.)contribuinte foi intimado a fazer prova do pagamento e natureza do agio de investimento lançado como despesa dedutível no ano calendário de 2006. Atendendo intimação o contribuinte apresentou uma serie de documentos, inclusive cópia da decisão proferida pelo CARF, que dá provimento ao recurso apresentado, esclarecendo que o agio de 2006 é uma perna daquele pago em 2000 e objeto de autuação. Em razão do recurso especial, produzir efeito devolutivo,suspendendo a decisão e a constituição definitiva do crédito, em razão da necessidade de se dar garantia ou proteção do crédito tributário em face da decadência, prestes a ocorrer em 31 de dezembro de 2011, lavra-se o presente auto de infração, cuja execução/fica suspensa até decisão definitiva daquela corte administrativa.

Enquadramento Legal: Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325,-do RIR/99.

004 – PROVISÕES - PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS

Valor apurado conforme planilhas de fls 126 a 127 e Termo de Verificação

Enquadramento Legal: Art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, com as alterações do art. 14, da 9.430/96; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 335, do RIR/99.

Também fazem parte do recurso o PIS-não-cumulativo e a Cofins não-cumulativa lançados reflexamente, em relação à infração 001, sob os mesmos fundamentos fáticos.

Os pedidos sintetizados na impugnação bem demonstram os questionamentos do contribuinte, pelo que são reproduzidos abaixo:

(i) a presente Impugnação é tempestiva e, portanto, deve ser integralmente apreciada;

(ii) preliminarmente, deve-se reconhecer que o Auto de Infração não se encontra revestido das formalidades essenciais impostas pela legislação tributária, sobretudo com relação à descrição dos fatos e à sua motivação, deforma que deve ser integralmente cancelado, nos termos do artigo 10 do Decreto 70.235/72;

(iii) com relação ao item I do Auto de Infração (omissão de receitas – estorno de vendas), a Requerente tem como plenamente demonstrado que o questionamento feito pela D. Fiscalização decorre de uma interpretação equivocada dos fatos ocorridos no ano-calendário de 2006. Na verdade, não houve "devolução de mercadorias", como presumido pela D. Fiscalização. O que efetivamente ocorreu no presente caso foi o "retorno de mercadorias", hipótese distinta da devolução, em que não há recebimento de produtos, pelo destinatário, nem o registro dessas mercadorias em seus Livros Fiscais;

(iv) nesse sentido, a documentação colacionada pela Requerente apenas corrobora as suas afirmações no sentido de que não houve o recebimento, pelos destinatários respectivos, de mercadorias objeto das notas fiscais de retorno emitidas pela Requerente, além do que, tais destinatários, sequer registraram essas mercadorias em seus Livros Fiscais. Assim, restaria desqualificada a exigência feita pela D. Fiscalização de que os respectivos compradores estariam obrigados a emitir Notas Fiscais de devolução, em substituição às Notas Fiscais de retorno emitidas pela própria Requerente;

(v) ademais, ao pretender tributar valores decorrentes de vendas não-concretizadas, a D. Fiscalização estaria violando diretamente o disposto no artigo 280 do RIR/99, segundo o qual a receita líquida de vendas e serviços deve ser diminuída das receitas canceladas. No mesmo sentido, relativamente ao PIS e à COFINS, está o artigo 3º, §2º, da Lei 9.718/98;

(vi) a Requerente tem também como plenamente demonstrada a improcedência dos questionamentos feitos pela D. Fiscalização a

respeito de sua documentação fiscal (notadamente as Notas Fiscais de retorno), uma vez que todos os documentos por ela emitidos preenchem as formalidades legais previstas tanto na legislação fiscal federal quanto estadual, não tendo sido em momento algum, aliás, questionadas pelas DD. Autoridades Administrativas Estaduais;

(vii) conforme amplamente aceito pela jurisprudência, a mera presunção de omissão de receitas sem a sua cabal comprovação não é suficiente para sustentar a exigência fiscal. Assim, não resta dúvida que o débito tributado apurado em relação à suposta omissão de receitas não deve prevalecer, devendo ser anulado;

(viii) por fim, as hipóteses relacionadas a omissão de receita são tratadas pela legislação fiscal como presunções relativas, de forma que, uma vez demonstrada a correção dos procedimentos adotados pelo contribuinte por meio de provas documentais, deve-se proceder ao imediato cancelamento da exigência fiscal;

(ix) no presente caso, a Requerente apresentou diversos documentos (notas fiscais de entrada e de saída, bem como guias de entrega e declarações fornecidas por alguns de seus clientes) comprovando a não entrega de mercadorias no ano de 2006, de forma que, nos termos 923 e 924 do RIR/99, caberia à D. Fiscalização apresentar documentos para contrapor as afirmações feitas pela Requerente;

(x) ad argumentandum, caso se entenda que os fundamentos fáticos e legais apresentados pela Requerente para demonstrar a insubsistência do item 1 do Auto de Infração não sejam suficientes o bastante, requer-se desde já a realização de diligência, possibilitando, assim, que a Requerente exerça o seu direito de ampla defesa e do contraditório;

(xi) com relação ao item 2 do Auto de Infração (omissão de receitas – ICMS sobre vendas), a Requerente demonstrou que as parcelas questionadas pela D. Fiscalização decorrem de ajustes relacionados às seguintes parcelas: (a) ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos; (b) diferenciais de alíquotas de ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Requerente em outros estados; e (c) o ICMS destacado nas Notas Fiscais de retorno de mercadorias (item 1 do Auto de Infração);

(xii) os itens (a) e (b) do item acima, apesar de devidamente registrados na contabilidade da Requerente, não foram considerados pela D. Fiscalização na análise do caso;

(xiii) o item (c), por sua vez, está intimamente relacionado ao item 1 do presente Auto de Infração, de modo que os argumentos acima expostos apontam para sua procedência;

(xiv) com relação ao item 3 do Auto de Infração (amortização de despesas de ágio), a Requerente demonstrou que a exigência nele consubstanciada está diretamente relacionada ao resultado final do Processo Administrativo nº 16175.000476/2005-00, que ainda se encontra pendente de julgamento pela CSRF;

(xv) como nesse processo administrativo o CARF já proferiu — por unanimidade de votos —, decisão favorável à Requerente, reconhecendo o seu direito de amortizar, para fins fiscais, os valores apurados no ano-calendário de 2000 a título de ágio, deve ser imediatamente reconhecida a improcedência do lançamento efetuado pela D. Fiscalização;

(xvi) ainda que assim não fosse o que se admite apenas para argumentar— os argumentos de fato e de direito aduzidos no Processo Administrativo nº 16175.000476/2005-00 devem ser aqui considerados como se tivessem sido integralmente repetidos nesta Impugnação. Ademais, este caso deve ser apreciado após o julgamento do Processo Administrativo nº 16175.000476/2005-00, ou, ao menos, em conjunto com ele. Constatada a inexistência de infração no processo original, resulta a improcedência da presente autuação;

(xvii) no mérito relacionado a esse item do Auto de Infração, a Requerente demonstrou que os valores de ágio apurados pela Requerente que passaram a ser amortizados para fins fiscais à razão de 1/84 decorrem da mera aplicação das disposições contidas na legislação fiscal em vigor, conforme já expressamente reconhecido pelo CARF e por Parecer emitido por Ricardo Mariz de Oliveira;

(xviii) uma vez que o lançamento foi efetuado com a execução suspensa, para evitar a decadência, não deve ser aplicada a multa de ofício de 75% sobre os valores questionados pela D. Fiscalização a título de despesas de amortização de ágio, nos termos do artigo 63 da Lei 9.430/96 e de diversos precedentes proferidos pelo CARF;

(xix) com relação ao item 4 do Auto de Infração (não-adição de provisões ao Lucro Real), a Requerente demonstrou o completo descabimento e a inconsistência da metodologia empregada pela D. Fiscalização para apurar o que, a seu ver, teria sido indevidamente excluído do Lucro Real pela Requerente quando da apuração do seu Lucro Real do ano-calendário de 2006;

(xx) ademais, os valores informados pela Requerente em sua DIPJ de 2006 se encontram contabilizados com a observância das disposições legais aplicáveis, de modo que, nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR/99, fariam prova a seu favor, transferindo, assim, o ônus da prova para a D. Fiscalização, que, por sua vez, nada apresentou para refutar as informações prestadas pela Requerente;

(xxi) ainda que assim não se entendesse, ressalta-se que os erros incorridos pela D. Fiscalização em relação a esse item da autuação, por si só, já justificariam que a Requerente pleiteie, desde já, pela determinação da baixa do presente processo administrativo em diligência para realização de perícia contábil, que tenha por escopo examinar com maior exatidão os valores apontados pela D. Fiscalização como supostamente devidos pela Requerente;

(xxii) conforme demonstrado acima, não foi comprovada qualquer omissão de receita, razão pela qual, cancelada a exigência principal, deverão ser também canceladas as exigências reflexas, relativas à CSL, ao PIS e à COFINS;

(xxiii) na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida;

(xxiv) mesmo que se considerasse válida a exigência fiscal em debate, o que se admite a título meramente argumentativo, deveria ao menos ser cancelada a juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), posto que inconstitucional.

183. À luz de tudo o quanto acima exposto, a Requerente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação e o imediato cancelamento da totalidade do Auto de Infração em tela, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

184. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

185. Ademais, para a realização das perícias ora pleiteadas, a Requerente indica aqui como perito, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/02 (sic), o Sr. Fernando Viana de Oliveira Filho, brasileiro, Contador com CRC nº ISP215836 SP e o Sr. Mauro Stacchini Júnior, brasileiro, Contador com CRC nº ISP117498, ambos com escritório na Rua Amália de Noronha, nº 402, Ed. Actual, São Paulo SP, CEP 05410010, para acompanhar a perícia contábil."

Analisando tais questionamentos, a turma julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

Provas.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art.16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Diligências e Perícias.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando o sujeito passivo demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Conexão Processual. Glosa de Despesa de Amortização de Ágio.

Dada a relação de causa e efeito entre processos administrativos, adapta-se a presente decisão àquela já prolatada anteriormente nos autos do processo nº 16175.000476/200500.

Decadência. Glosa de Despesa de Amortização de Ágio.

Só há de se cogitar da fluência do prazo decadencial a partir da realização da despesa, quando o tributo torna-se exigível, ou seja, a partir da data em que o lançamento é juridicamente possível.

Tributação Reflexa. CSLL. PIS. COFINS

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

Estorno de Vendas Não Comprovado.

Caracteriza omissão de receita o estorno de vendas não comprovado.

ICMS sobre Vendas.

Verificada a dedução de despesa de ICMS em valor maior que o contabilizado nos livros fiscais, correta é a adição do valor da diferença correspondente na determinação do lucro real.

Incorporação. Ágio. Amortização.

Pressuposto para lançar a amortização de ágio como despesa dedutível, no âmbito do IRPJ, é a pessoa jurídica, que absorver o patrimônio de outra em virtude de incorporação, ter na incorporada participação societária que ela, incorporadora, haja adquirido com ágio, não se prestando a título de aquisição o recebimento de bens/direitos em devolução de participação societária que a investidora detinha em uma terceira pessoa jurídica. Mais, se há desconexão entre a anotação contábil e a realidade que pretende registrar, com reflexo sobre o lucro líquido, impõe-se, também, o ajuste da base de cálculo da CSLL.

Provisões.

Constatado ajuste a menor na determinação do lucro real, relativo à despesa de provisão indedutível, correta a adição do valor que deixou de ser computado.

Multa de Lançamento de Ofício.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à

administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Juros de Mora.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora está fundamentada por expressa determinação legal.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 16/07/2012 (conforme AR, fl.3746), apresentou recurso voluntário ao CARF em 14/08/2012 (fls.3474 e ss.), em que, preliminarmente, sustenta (i) a tempestividade do recurso; (ii) a invalidade da decisão de primeira instância, por falta de apreciação das provas acostadas na impugnação, as quais correspondiam a, aproximadamente, 15% do valor questionado pela autoridade fiscal; (iii) o cerceamento do seu direito de defesa, pela necessidade de realização de diligência e perícia técnica, para analisar todos os documentos relativos às operações questionadas, com base nos quesitos apresentados na impugnação; (iv) a necessidade de cancelamento do auto de infração por ausência de motivação clara e precisa da autuação.

No mérito, aponta os motivos sintetizados abaixo para a reforma da decisão recorrida.

Sobre o Item 1) omissão de receitas – estorno de vendas:

Descreve as três situações em que não houve a concretização da operação de venda, não havendo que se falar em omissão de receitas: cancelamento da NF, devolução de venda, retorno de venda. Segundo ela, foram questionadas:

(i) Notas Fiscais de retorno em que todas as formalidades previstas na legislação são devidamente preenchidas: para esse item, apresenta relação complementar de NF de retorno, que representam mais 20% do total questionado, além dos 15% apresentados na impugnação.

(ii) Notas Fiscais de retorno sem as formalidades previstas na legislação - alega que apresentou com a impugnação:

- declarações emitidas por alguns dos clientes da Recorrente, atestando que não houve recebimento de mercadorias relacionadas nas notas fiscais questionadas pela D. Fiscalização, nem o respectivo registro desses produtos em seus livros de entrada (docs. nºs 147 a 149 da Impugnação); e

- cópias das 5^{as} vias das Notas Fiscais de Saída (Comprovantes de Entrada) das seguintes Notas Fiscais emitidas pela Recorrente: 150873; 148659; 000782; 148778; 152800; 150790; 150787; 150788; 148776; 148687; 148307; 148805; 148760; 151268; 151295; 151203; 069263; 068416; 0553755; 074811; e 150787 (docs. nºs 150 a 170 da Impugnação), que demonstram não haver quaisquer indícios apostos pelo comprador (carimbos, assinaturas) atestando o recebimento das mercadorias.

Acrescenta com o recurso voluntário:

- Telas do sistema SAP da Recorrente, que demonstram variações positivas em seus registros de pedidos, decorrentes do cancelamento de vendas questionadas pela D. Fiscalização (docs. nºs 235 a 263);

- Conhecimentos de Transporte demonstrando que as mercadorias supostamente consideradas pela D. Fiscalização como entregues aos compradores retornaram ao estabelecimento da Recorrente (docs. nºs 264 a 269); e

- Cópias autenticadas das 1^{as} vias das Notas Fiscais de Saída que, caso as operações a que se referem tivessem sido efetivamente concretizadas como alegado pela D. Fiscalização, deveriam ter sido mantidas pelos clientes da recorrente (docs. nºs 270 a 611).

Aduz que apresentou, com o recurso voluntário, o valor de R\$ 9.337.545,24, representando 19,93% do valor total autuado (R\$ 46.857.598,70) e com a impugnação havia apresentado R\$ 1.705.335,30 (3,64% do total), totalizando R\$ 11.042.880,54 (27,57% do valor autuado).

Sobre as vendas “canceladas” antes mesmo de qualquer remessa das mercadorias pela Recorrente, alega que a legislação do IRPJ e da CSLL “*apenas confirma a correção do procedimento adotado pela Recorrente, no sentido de excluir tais valores de seu lucro real tributável*”, conforme o disposto no artigo 280 do RIR/99.

Sobre o Item 2) omissão de receitas – ICMS sobre vendas: aduz que as diferenças decorrem de:

(i) ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente, no valor de R\$ 2.459.958,63;

(ii) diferenciais de alíquotas de ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente em outros estados, no valor de R\$ 2.142.543,53; e

(iii) ICMS destacado nas Notas Fiscais de retorno de mercadorias, no valor de R\$ 4.061.020,27.

Sobre o Item 3) glosa de despesas de amortização de ágio, aponta que a validade das deduções de despesas de ágio incorridas está diretamente relacionada à conclusão do processo administrativo nº 16175.000476/2005-00, considerando que o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo reflexo, em razão da estreita relação de causa e efeito existente.

Quanto a esse item, ainda sustenta a decadência, considerando que, estando *“originalmente registrados pela Recorrente no ano-calendário de 2000, não caberia à D. Fiscalização pretender questionar, no ano-calendário de 2011, as atos jurídicos relativos à formação do ágio, em razão do total transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para esse fim, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN”*

Sobre o Item 4) não adição de provisões ao Lucro Real: aponta que, na realidade, em relação às provisões, havia:

(i) saldo de abertura, em 1.1.2006, com o valor de R\$ 20.314.473,75;

(ii) exclusões, ao longo desse mesmo ano-calendário, ou seja, estornos ou baixas, que totalizaram R\$ 167.279.441,41. Esse valor, ressalte-se, correspondia a exclusões tanto de valores constituídos em anos anteriores (e, portanto, que estavam incluídos no saldo de abertura acima), como também de valores que foram constituídos no próprio ano-calendário de 2006;

(iii) inclusões, ao longo desse mesmo ano-calendário, ou seja, novas provisões constituídas em 2006, totalizando R\$ 169.250.158,18; e

(iv) saldo de fechamento, em 31.12.2006, ao valor final de R\$ 22.285.190,52.

Diante disso, sustenta que o cálculo correto relativamente à referida conta de provisões no ano-calendário de 2006 deveria ser feito da seguinte forma: $(i) - (ii) + (iii) = (iv)$, não havendo sentido na afirmação da decisão recorrida de que teria constituído provisões num total de R\$ 148.935.684,43 no mesmo ano.

Pede o cancelamento das exigências reflexas de PIS, COFINS e CSLL.

Por fim, aponta a inadequação da multa e juros aplicados, em função: a) da abusividade da multa de ofício aplicada; b) da inaplicabilidade da multa de ofício em relação ao item 3 do auto de infração; c) da impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e conforme a legislação, devendo ser conhecido.

PRELIMINARES

Nulidade da decisão recorrida

Segundo a recorrente, deve ser declarada a invalidade da decisão de primeira instância, por falta de apreciação das provas acostadas na impugnação, as quais correspondiam a, aproximadamente, 15% do valor questionado pela autoridade fiscal. Sem razão.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado. Assim, o julgador deve analisar os fatos litigiosos à luz da legislação pertinente e justificar suas razões de decidir. Foi o que fez o julgador de piso. Após destacar que a impugnante, ora recorrente, havia apresentado as notas fiscais que justificariam sua tese utilizando um critério de amostragem, a autoridade julgadora analisou os documentos e descreveu os dados coletados para fins de justificar suas conclusões, como se vê do trecho abaixo reproduzido:

Veja-se, a título de exemplo, os dados abaixo, extraídos da documentação fornecida na impugnação (fls. 2841/3264): [...]

*Nota-se, do quadro acima, que um lote de mercadoria destinado a entrega dentro do **mesmo município** (cidade de São Paulo) levou **vinte dias para reingressar** ao estabelecimento do fornecedor (NF saída nº 146767, de 30/03/2006; NF entrada nº 007914, de 19/04/2006), o que é completamente injustificável na modalidade de retorno, na qual, repise-se, a mercadoria sequer é recebida pelo comprador.*

*Ainda, observa-se, do quadro acima, a existência do **reingresso** da mercadoria no estabelecimento do fornecedor **antes mesmo da própria “recusa”** dada pelo comprador (NF entrada nº 007912, de 19/04/2006; recusa datada de 02/05/2006 e relativa à NF saída nº 147000, de 31/03/2006).*

Diante disso, é evidente que não houve a “falta de apreciação das provas acostadas na impugnação”, mas apenas a conclusão de que os documentos não serviram para comprovar a tese da defesa. Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão.

Cerceamento do direito de defesa

A recorrente alega o cerceamento, apontando a necessidade de realização de diligência e perícia técnica para analisar todos os documentos relativos às operações questionadas, com base nos quesitos apresentados na impugnação.

Pede a análise de sua documentação relativa às vendas não concretizadas, haja vista que, segundo ela, “além de ter incorrido em graves equívocos na compreensão dos fatos e do direito a eles aplicáveis, as DD. Autoridades Fiscalizadoras lavraram a presente exigência com base em presunções e tendo como base um critério de amostragem das notas fiscais de retorno emitidas pela Recorrente”.

Também questiona a “contabilização de contas de provisões”, visto que teria explicado “*de forma detalhada e didática a correta metodologia para apuração dos valores informados em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”). Entretanto, a D. Autoridade Julgadora de Primeira Instância ignora completamente essa explicação, aparada por farta demonstração contábil colacionada pela Recorrente nos autos do presente processo administrativo”*”.

Por decorrer daquela primeira alegação (nulidade da decisão), a alegação de cerceamento do direito de defesa também não deve prosperar.

Como observado anteriormente, o julgador de primeira instância analisou a documentação juntada aos autos e formou sua convicção, motivando devidamente a decisão.

O eventual cabimento de diligência deverá ser decidido pelo colegiado, caso seja considerado útil para fins de formação de convicção pelo julgador de segunda instância.

Rejeita-se a preliminar.

Nulidade do auto de infração

A recorrente sustenta, ainda, a necessidade de cancelamento do auto de infração por falta de motivação clara e precisa da autuação, apontando, *in verbis*:

42. Logo de início, observa-se que um dos pontos em que se funda a presente autuação diz respeito à suposta omissão de receitas. Contudo, ao consultar o Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do Auto de Infração ora impugnado, nota-se que a D. Fiscalização, questiona a emissão, pela Recorrente, de notas fiscais de "retorno" quando, a seu ver, deveriam ter sido emitidas notas fiscais de "devolução", sendo que para fundamentar tal exigência, faz referências apenas à legislação que rege o IPI e o ICMS. Ora, o que se pode presumir da análise do Auto de Infração, portanto, é que a presente autuação, no que diz respeito à alegação de omissão de receita, se resume tão-somente ao suposto descumprimento de uma obrigação acessória (suposta falta de emissão de notas fiscais de "devolução" ou suposta emissão indevida de notas de "retorno").

43. Mais adiante, ao questionar supostas provisões constituídas pela Recorrente, a D. Fiscalização limita-se a transcrever inúmeros artigos do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), sem, contudo, descrever precisamente as provisões supostamente deduzidas de forma indevida pela Recorrente. Além disso, a D. Fiscalização sequer aponta de forma clara a base de cálculo adotada para o lançamento de ofício em relação a esse item.

A declaração de nulidade de um ato administrativo existente no mundo jurídico exige a violação de um de seus requisitos de validade ou eficácia. O auto de infração deve preencher os requisitos previstos no art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável,

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No processo administrativo tributário, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

A alegação da recorrente implica na possibilidade de afetar seu direito de defesa em relação à imputação de determinada infração. Todavia, no caso concreto, verifica-se que os autos de infração trazem a exata descrição do fato gerador, assim como o modo de determinação da matéria tributável e do tributo devido. A recorrente demonstra que bem compreendeu as acusações fiscais, tanto que trouxe para o processo todos os argumentos e provas destinados a refutá-las. Inexiste, assim, motivo de nulidade dos autos de infração.

Rejeita-se a preliminar.

MÉRITO

Após superadas as preliminares, contudo, verifica-se a impossibilidade de julgamento do mérito neste momento.

Em relação ao primeiro item (omissão de receitas – estorno de vendas), a fiscalização apurou diferença entre os valores de receitas lançados na contabilidade e os montantes declarados na DIPJ, contestando diversas Notas Fiscais de retorno emitidas após a não-concretização das vendas nelas registradas, consoante alegação da defesa.

Segundo a recorrente, estaria equivocado o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que, uma vez emitida a nota fiscal de venda, os respectivos compradores supostamente teriam recebido as mercadorias e deveriam passar a emitir notas fiscais de

devolução para que as vendas pudessem ser consideradas como não-concretizadas e, com base nesse entendimento, ter considerado a receita omitida.

*Conforme o Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração, foi feita a conciliação dos livros de apuração do IPI e do ICMS com os valores declarados em DIPJ, observada a nomenclatura dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP), apurando-se **diferença de receita**, cujo montante não foi contestado pela contribuinte, que alegou se referir a **estorno contábil de receita operacional de retorno de mercadoria não entregue** ou recebida pelos compradores.*

Conforme o relatório fiscal, a recorrente foi intimada:

Intimado a fazer prova do retorno das mercadorias não entregues, inicialmente o contribuinte apresentou um punhado de cópias de notas fiscais de saída por vendas de mercadorias e um punhado de notas fiscais de entrada de mercadorias, de sua própria emissão, da série única.

Em face da fragilidade da prova e considerando a legislação fiscal em vigor, que regula a emissão de nota fiscal de entrada de mercadoria e as motivações que caracterizam e justificam juridicamente o retorno de mercadoria não entregue, o contribuinte foi solicitado a apresentar o jogo completo da nota fiscal de venda, a justificativa subscrita pelo motorista do caminhão que retorna com a mercadoria; e se for o caso a justificativa do comprador para não receber a mercadoria.

Considerando o disposto nos arts. 323 e 359 do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002) e após destacar os diversos motivos registrados nas notas fiscais para o suposto retorno (“falta de pedido, apesar do pedido ter sido identificado na nota fiscal de venda”, “diferença de preço”, “falta de espaço para armazenagem”, “entrega próxima ao prazo de validade da mercadoria”), assim concluiu a autoridade fiscal:

Nas hipóteses, todos os compradores estavam obrigados a emissão da nota fiscal de devolução. A emissão da nota fiscal de devolução, por obrigação legal, proporciona segurança jurídica às operações de venda e devolução. A falta da nota fiscal de devolução, conforme já destacado, pode majorar custo e ressarcimento dos impostos lançados nas de venda.

Em seguida, descreveu:

Recebidas as notas fiscais, processamos em planilha. Na primeira coluna transcrevemos a nota fiscal de venda. Na segunda coluna a nota fiscal de entrada, emitida pela Sara Lee (fls. 2137 a 2140). As notas fiscais de retorno totalizaram a importância de R\$ 39.087.901,24 e o ICMS a importância de R\$ 3.066.975,41.

Ao se analisar as notas fiscais, fica provado que o comprador recebe as mercadorias. No verso da primeira via da nota fiscal de venda, uma semana, duas ou meses depois, são consignadas várias observações para justificar o retorno e não recebimento das mercadorias compradas.

Conforme a segunda coluna da planilha (fls. 2137 a 2140), que recebe a transcrição das notas fiscais de entrada, estas são emitidas pela Sara Lee dias depois da emissão da nota fiscal de venda.

Veja-se a observação da DRJ:

*Já a Fiscalização entendeu pela obrigatoriedade da emissão de nota fiscal de **devolução** pelo destinatário da mercadoria, porque teriam sido por ele recebidas, conclusão alcançada dado o lapso de tempo transcorrido nas anotações no verso da nota fiscal de venda e a data de emissão da nota fiscal de entrada das mercadorias no estabelecimento do remetente, que em raríssimas vezes apresentou o jogo completo da nota fiscal de venda, quando intimado.*

A decisão recorrida manteve a autuação e a recorrente, em seu recurso voluntário, questiona o fato do julgador ter considerado que a documentação por ela apresentada preenche todos os requisitos legais e que as notas fiscais apresentadas na impugnação demonstram que as mercadorias foram efetivamente retornadas, mas concluiu que “os correspondentes documentos não se revelam contemporâneos e verdadeiros quanto ao fato que pretendem comprovar”.

Destaque-se que a decisão recorrida ainda observou:

*Acrescente-se que a pessoa jurídica fiscalizada informou na sua DIPJ/2007, ano-calendário 2006, como **Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais o total de R\$ 9.197.204,42 (linha 08 da Ficha 06 A)**, valor este o que foi referendado pela própria contribuinte quando intimada a comprovar a quantia assim lançada na declaração, conforme resposta ao Termo de Intimação DRF/BRE/SEORT nº 377/2011, constante de fls. 62, não se justificando, portanto, a alegação trazida por ora da impugnação, de que a diferença apurada pelo Fisco, de R\$ 46.857.598,70, em muito superior ao valor declarado, também se reportaria a venda cancelada (retorno).*

Enquanto a devolução pressupõe o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, no retorno, a mercadoria não chega a entrar fisicamente (nem contabilmente) no estabelecimento do destinatário, que recusa o recebimento no ato da entrega. Sobre a emissão de notas fiscais, compete ao contribuinte do IPI observar as regras constantes do Regulamento do IPI vigente à época dos fatos (Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), especialmente em seus arts.169 e 173 e 323, 333, 339, 342 e 359.

Assim, formalmente, no caso de devolução, deve haver o comprovante de recebimento das mercadorias pelo comprador, em canhoto destacável, junto à 1ª via da nota fiscal de saída (venda). Já no caso de retorno, no verso da 1ª via da nota fiscal de saída (venda), deverá constar a justificativa para o não recebimento da mercadoria, subscrita pelo transportador ou pelo comprador.

Considerando-se a distinção entre devolução (tese da fiscalização) e retorno (tese da recorrente), tem-se a necessidade de verificação da operação que efetivamente ocorreu no caso concreto.

Cabe referir que a decisão recorrida consignou:

Compulsando-se os documentos constantes dos autos, apresentados na defesa por amostragem (fls. 2841/3290), registre-se que alguns deles se encontram ilegíveis. Das cópias legíveis, nota-se, na 1ª via das notas fiscais de saída, a justificativa para a recusa das mercadorias (no verso), além de carimbo de passagem pelo Fisco Estadual em alguns dos documentos; e nas notas fiscais de entrada observa-se a identificação das notas fiscais originais, no campo destinado a Informações Complementares, mostrando-se preenchido, portanto, o requisito formal dos documentos fiscais apresentados.

De fato, ao compulsar os autos, verifica-se que diversas notas fiscais apresentadas contêm a informação da recusa do recebimento no verso, na maior parte das vezes, por “desacordo com pedido” ou “falta de pedido”.

A recorrente, uma vez intimada a “justificar e comprovar a diferença de R\$ 39.861.876,87, entre o total de Receitas com vendas de produção própria para o mercado interno registradas nos Livros Fiscais de Saídas e apresentadas nas linhas 2 e 3 da ficha 6A da DIPJ”, em resposta, datada de 13/09/2011 (fls.2039-2106), esclareceu que:

O saldo de R\$ 863.770.931,85, apresentado na DIPJ, é composto pelas contabilizações de receitas com vendas para o mercado interno e receitas destinadas a Zona Franca de Manaus, reduzidas pelo IPI. O saldo de R\$ 906.632.808,72 dos livros fiscais de saídas é composto pelas receitas com vendas para o mercado interno reduzidas do IPI. A receita destinada a Zona Franca de Manaus é apresentada separadamente nos livros fiscais, mas é contabilizada e apresentada na DIPJ como vendas para o mercado interno, aumentando a diferença apresentada na intimação em R\$ 5.375.099,25, para R\$ 45.236.960,78.

Segundo ela, a diferença seria composta principalmente por:

- Notas Fiscais contabilizadas como vendas para o mercado interno, mas registradas nos livros de saídas com CFOPs de vendas para o mercado externo, disponibilizadas na visita de 13 de setembro de 2011;

- Notas Fiscais de retorno de mercadorias, que são contabilizadas reduzindo as receitas com vendas para o mercado interno, porém são registradas nos Livros Fiscais de Entradas, conforme relação do Anexo II.

A recorrente ainda esclareceu que foram disponibilizadas na visita de 13 de setembro de 2011 as cópias das 1ªs vias das Notas Fiscais de Saída e de Entrada, e que, após, foram disponibilizadas as vias originais das Notas Fiscais de Saída e Retorno (incluindo as emitidas após 15 dias da emissão da NF de saída) e apresentou, em anexo ao recurso voluntário, a “relação de Notas Fiscais de Retorno, com correspondente Nota Fiscal de Origem”, totalizando R\$ 47.387.138,35.

Diante disso, constata-se que, a par da documentação juntada aos autos, teriam sido disponibilizadas à autoridade fiscal, durante o procedimento fiscal, todas as notas fiscais que justificariam a diferença apontada.

Nesse caso, verificando-se a plausibilidade da argumentação da recorrente, bem como a disponibilização das notas fiscais desde o início do procedimento fiscal, cabe,

neste momento, em busca da verdade material, converter o julgamento em diligência para confirmar o efetivo retorno das mercadorias consoante as notas fiscais juntadas aos autos.

Nesse caso, as notas fiscais de retorno ainda podem comprovar a parcela do ICMS destacado, conforme alegado pela recorrente, influenciando na apuração da infração 2.

Em relação a autuação referente a parcela de provisões não adicionadas ao Lucro Real (item 4 da autuação), também se faz necessário esclarecer qual o efetiva valor de provisão não dedutível no período, consideradas as alegações da recorrente sobre (i) saldo de abertura, em 1.1.2006, com o valor de R\$ 20.314.473,75; (ii) exclusões, ao longo desse mesmo ano-calendário, ou seja, estornos ou baixas, que totalizaram R\$ 167.279.441,41. Esse valor, ressalte-se, correspondia a exclusões tanto de valores constituídos em anos anteriores (e, portanto, que estavam incluídos no saldo de abertura acima), como também de valores que foram constituídos no próprio ano-calendário de 2006; (iii) inclusões, ao longo desse mesmo ano-calendário, ou seja, novas provisões constituídas em 2006, totalizando R\$ 169.250.158,18; e (iv) saldo de fechamento, em 31.12.2006, ao valor final de R\$ 22.285.190,52.

Assim, deve ser convertido o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

(1) em relação ao item 1 da autuação, verifique, dentre as notas apresentadas até a fase recursal, quais aquelas que efetivamente comprovam o retorno da mercadoria e elabore um demonstrativo contendo, ao menos, o número da nota e a data de emissão;

(2) em relação ao item 2 da autuação, verifique o montante do ICMS destacado nas Notas Fiscais de retorno de mercadorias devidamente comprovadas, conforme o item anterior;

(3) ainda em relação ao item 2 da autuação, confronte com os livros fiscais as justificativas das diferenças apresentadas pela recorrente sobre: (i) ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente, no valor de R\$ 2.459.958,63 e (ii) diferenciais de alíquotas de ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente em outros estados, no valor de R\$ 2.142.543,53;

(3) em relação ao item 4 da autuação, apure o efetivo valor de provisão não dedutível no período, demonstrando sua composição;

(4) apresente relatório conclusivo sobre as verificações determinadas;

(5) intime a recorrente do resultado da diligência para que, caso deseje, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias;

(6) devolva os autos ao CARF para prosseguimento no julgamento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner