



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

Processo nº 13896.722988/2011-37
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.221 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 14 de setembro de 2016
Assunto IRPJ
Recorrente SARA LEE CAFÉS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 20/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Ronaldo Apelbaum.

Relatório

Aproveito o relatório apresentado em sede da **resolução nº 1202-000.204 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF**, para mais a frente tecer as considerações que o exorbitam.

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 DE 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 ágio 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 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, de forma que deve ser integralmente cancelado, nos termos do artigo 10 do Decreto 70.235/72; (iii) com relação ao item 1 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, ressaltas-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.

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 5ªs 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 primeiras 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 16175.000476/200500, 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:

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.

Da Resolução nº 1202000.204

Na Resolução nº 1202000.204 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgado em diligência nos termos do relatório e voto proferidos pela relatora.

Em suma, decidiu-se pela conversão do 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; (4) em relação ao item 4 da autuação, apure o efetivo valor de provisão não dedutível no período, demonstrando sua composição; (5) apresente relatório conclusivo sobre as verificações determinadas; (6) intime a recorrente do resultado da diligência para que, caso deseje, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias; (7) devolva os autos ao CARF para prosseguimento no julgamento.

Termo de Informação Fiscal

Em cumprimento à determinação da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, **fora apresentado relatório conclusivo acerca dos quesitos formulados.**

Das Receitas Operacionais

A fiscalização constatou que após a consolidação da 1) planilha em que se processa todas as notas fiscais apresentadas, independentemente do evento, 2) planilha em que se extrai a relação das notas fiscais de faturamento, de mercadorias e produtos, considerados entregues e recebidos, 3) chega-se a diferença daquelas recusadas pelos compradores, nos valores de mercadorias de R\$ 12.201.974,00 (40.135.467,60 menos 27.933.493,60) e de ICMS incorporado de R\$1.044.716,76 (3.169.449,91 menos 2.124.733,15), conforme motivações atestadas nas notas fiscais.

Considera a alegação apresentada pela contribuinte, que identificou a diferença entre a escrita fiscal, a contábil e a DIPJ, no valor de R\$ 46.857.598,70, como proveniente de retorno de mercadorias, recusadas pelos compradores, concluindo-se pela omissão de receita, no valor de R\$ 6.722.131,10, apurada através da seguinte equação algébrica (46.857.598,70 menos 40.135.467,40).

Foram então intimados compradores selecionados por amostragem, a apresentar livros Registro de Entrada de Mercadorias.

Ao se proceder auditoria dos livros recebidos, identificaram-se situações que invalidavam como meios de prova, 1) por falta de autenticidade da Junta Comercial do estado, nos termos previstos no art. 260, §2º do RIR/99, 2) por falta de termo de encerramento, 3) por falta de identificação dos vendedores, em razão de ter sido inserido em referidos livros Códigos de Emitentes, em substituição ao Nome Social e/ou CNPJ e 4) e de não ter havido a escrituração de Códigos de Emitentes no Livro Registro de Mercadorias.

Chamou a atenção da Fiscalização que em alguns estabelecimentos de pessoas jurídicas de grande porte, atuando na exploração de atividade de comércio varejista de gêneros alimentícios, todas as compras foram recusadas.

Ao se apreciar as notas fiscais de venda e as de retorno pela Sara Lee, a fiscalização aceitou as provas apresentadas como suficientes para atestar a recusa e retorno por parte da compradora.

Dedutibilidade de ICMS incidente sobre receita de venda

Reputou-se que, de acordo com o texto legal (art.280 e 289, §3º do RIR/99), o ICMS embutido no custo da mercadoria produzida ou no preço da entrada mais recente, desde que recuperado na escrita fiscal, não deve fazer parte do custo de estoque do estabelecimento que recebeu a mercadoria em transferência.

Em sentido contrário, havendo proibitivo de recuperação na totalidade, instituído pelo estado consumidor, a diferença não recuperada pode e deve ser mantida no custo de mercadoria estocada, até sua comercialização.

Conclui-se que o que não se pode, por falta de autorização legal, é que se utilize o crédito de ICMS não recuperado para se reduzir e distorcer o valor do lucro líquido.

Provisionamento de despesas não dedutíveis

Na elaboração da conclusão da planilha “Provisionamento de Despesa Contabilizado no Ano Calendário de 2006”, o valor do saldo credor do passivo acumulado, de provisão de despesas em 31/12/2006, no valor de R\$ 169.250.158,18, já era líquido, não cabendo, portanto, estorno de saldos de 31/12/2005.

A fiscalização entendeu que careceu razão à contribuinte, o que conduziu ao raciocínio de propor-se manutenção da tributação do valor que deixou de ser adicionado ao Lucro Real.

Manifestação ao Relatório Fiscal

Item 1: Retorno de Mercadorias

Reputa o recorrente que a Fiscalização se esvai em argumentos e se lança a divagações para tentar sustentar o acerto de suas alegações como se tratasse de um novo lançamento.

A tarefa da Fiscalização era de tão somente identificar e elaborar o demonstrativo com base nas notas fiscais apresentadas que já se encontram nos autos.

De todo modo, argumenta o recorrente que a Fiscalização, em nenhum momento, conseguiu comprovar, de forma inequívoca, seja pela documentação da requerente, seja pela documentação de terceiros que as vendas imputadas no valor de R\$ 27.933.493,60 teriam acontecido.

Concluiu, portanto, que (i) a parcela de R\$ 12.201.974,00, foi reconhecida pela própria fiscalização não obteve êxito em tentar afastar as provas apresentadas pela ora requerente e não conseguiu comprovar que houve a venda de mercadorias como pretende sustentar.

Item 2: ICMS nas notas fiscais

A ora recorrente entendeu que novamente a Fiscalização afastou-se, por completo, da determinação da resolução 1202-000.204 (decisão do CARF). Nesse aspecto, a requerente faz os mesmos comentários feitos no item anterior quanto à diligência determinada.

Item 4: As provisões

A recorrente expõe que devem ser levados em consideração pela Fiscalização, quando do exame dessas contas, não apenas os lançamentos à crédito, como ocorreu neste caso, mas também os débitos.

Reputa que, como são contas provisórias, é fundamental levar em conta a totalidade da movimentação anual (consolidada) sob pena de apuração incorreta do valor relativo a essas contas, como ocorreu no presente caso.

O recorrente então conclui reiterando todos os termos de seu Recurso Voluntário, pleiteando seu integral provimento para cancelar a exigência fiscal em sua totalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

PRELIMINARES

De início, entendo acertadas e devem ser ratificadas as conclusões expostas na Resolução nº 1202-000.204, especificamente quanto as questões preliminares, reproduzidas a seguir:

“ (...)

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". (grifos nossos)

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 assim preliminar suscitada.

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 conseqüência.

§ 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. (...)”Coadunando, então, com a posição adotada pela Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, rejeito todas as preliminares suscitadas pela recorrente.

MÉRITO

Quanto ao mérito, deve ser analisado o cerne da motivação da conversão em diligência, e a consequente validade do Termo de Informação Fiscal e das planilhas construídas pela Fiscalização como instrumentos para a concretização da referida diligência.

O recorrente alega que trouxe aos autos, em anexo ao Recurso Voluntário, a relação de Notas Fiscais de Retorno, com as correspondentes Notas Fiscais de Origem, discriminando, através de planilha (fls. 3826 a 3841), as informações e dados de todas estas Notas Fiscais, aptas a comprovar o estorno das respectivas vendas.

A tese sustentada pelo recorrente é de que, dentre toda a documentação presente nos autos:

i) parte refere-se a Notas Fiscais de Retorno em que todas as formalidades previstas na legislação são devidamente preenchidas;

ii) outra parte relaciona-se às Notas Fiscais de Retorno em que as mercadorias tenham sido encaminhadas aos clientes respectivos, mas, devido a falha destes, ou do próprio transportador, as formalidades previstas na legislação a respeito da documentação fiscal acabaram não se verificando, a despeito de a venda não ter sido efetivamente concretizada e iii) por fim, parte refere-se a notas fiscais de retorno em que o pedido foi “cancelado” pelo cliente ou pela própria Recorrente antes mesmo do envio da mercadoria, em razão do decurso do tempo, não havendo, portanto, a concretização da venda.

A fiscalização, em atendimento à diligência, elaborou uma planilha em que processou todas as notas fiscais apresentadas, independentemente do evento, e outra planilha em que extraiu a relação das notas fiscais de faturamento, de mercadorias e produtos, considerados entregues e recebidos.

Confrontando as duas planilhas e as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, atingiu-se a diferença daquelas recusadas pelos compradores, nos valores de mercadorias de R\$ 12.201.974,00 (40.135.467,60 menos 27.933.493,60) e de ICMS incorporado de R\$1.044.716,76 (3.169.449,91 menos 2.124.733,15), conforme motivações atestadas nas notas fiscais.

Desta forma, a fiscalização cravou que parte das mercadorias foram recebidas pelos compradores e passaram a integrar seu estoque por um determinado tempo, para depois serem devolvidas ao recorrente.

Entendeu-se 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.”

Neste momento, ímpar é a diferenciação conceitual entre retorno e devolução.

A devolução pressupõe necessariamente que a mercadoria tenha sido entregue ao destinatário, ocorrendo a tradição/transferência da mercadoria, com a consequente escrituração da Nota Fiscal que acobertou a operação em seus Livros Fiscais. Esta ocorre quando, por qualquer motivo, a mercadoria é devolvida para o fornecedor (Vendedor). Neste caso, o destinatário (comprador) da mercadoria promove a sua devolução emitindo Nota Fiscal de Devolução (CFOP específica), anulando, assim, os efeitos da operação anterior (Venda).

Já na operação de retorno de mercadoria não entregue, esta nem sequer é recebida pelo destinatário e volta ao fornecedor. Podem ocorrer as hipóteses do transportador

não encontrar o local acertado para a entrega, ou, a mercadoria chega no estabelecimento destinatário, mas o comprador não a recebe em virtude de alguma irregularidade constatada no documento fiscal ou na operação em si.

Quanto as formalidades necessárias às operações, 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). Enquanto 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.

Sob uma análise exclusivamente formal, a fiscalização reputou que para se atingir o mote da controvérsia, deveriam se constatar a presença, nas notas fiscais supostamente devolvidas, do canhoto preenchido com informações que comprovem o recebimento pelo comprador, e, nas notas fiscais supostamente retornadas, o verso contendo a justificativa do não recebimento, pelo comprador ou o transportador.

Partindo deste pressuposto, a fiscalização concluiu que o elevado lapso temporal entre a data do carimbo do comprador atestando o não recebimento e a emissão da Nota Fiscal de Retorno tenha caracterizado o recebimento da mercadoria e, portanto, sua consequente devolução.

A partir dessa caracterização, se apegou na necessidade do comprovante de recebimento e consequente estorno da mercadoria única e exclusivamente através de canhoto destacável.

Desta forma, a fiscalização atestou tão somente o recebimento da mercadoria pelo comprador, conseqüentemente presumindo a omissão de receitas, em todos os casos em que se presenciou o supracitado lapso de tempo e a ausência de canhoto destacável ou, em raciocínio inverso, o lapso temporal elevado e a presença da justificativa para o não recebimento no verso (o que ocorreu na maioria dos casos).

Veja, em uma análise preliminar, a fiscalização buscou alcançar uma verdade formal, seguindo estritamente as normas e os procedimentos delas decorrente e, a princípio, procurando eivar seus atos de constitucionalidade e legalidade.

No entanto, considerando a aplicação do princípio da verdade material, em consonância com o imprescindível esclarecimento da hipótese de incidência do IRPJ, exprime-se ligeira parcialidade nas provas produzidas nos autos, que comprometem a busca por uma verdade essencial, sob a égide de uma interpretação sistemática.

O princípio da verdade material visa que a Administração busque o que realmente ocorreu, o fato concreto e verdadeiro, sem se restringir apenas à regras procedimentais e processuais.

O processo fiscalizatório não incorporou o princípio da verdade material e nem de longe transpareceu seu exaurimento.

Cabe aqui ressaltar que a definição do conceito de “renda”, no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CF). Inclinado à definição firmada

a partir da “teoria do acréscimo patrimonial”, o Ilustre Paulo Barros de Carvalho professora que “renda é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.”. Para fins contábeis, de forma abrangente, renda é sinônimo de receita.

Em cotejo ao caso sub examine, resta identificar, então, se as mercadorias circuladas representaram receitas de venda ao ora recorrente. Esta é a verdade essencial que se busca.

O que se propõe, neste momento, é uma análise que exorbite as formalidades impostas por lei específica, para o enquadramento da concretude do caso em tela em uma interpretação sistemática, sob a influência de todo o ordenamento jurídico, mas neste caso peculiarmente, da aplicação do princípio da verdade material e da hipótese de incidência do Imposto de Renda, definido no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

Voltando ao raciocínio construído pela fiscalização, a questão norteadora para a conclusão da omissão de receitas fora a definição se ocorreria uma operação de retorno ou devolução, conseqüente a identificação ou não de suas respectivas formalidades legais.

No entanto, na concretização dos dois conceitos, há um mesmo resultado econômico e jurídico, isto é, há o reingresso da mercadoria ao patrimônio do estabelecimento remetente, o vendedor da mercadoria.

Em ambos os casos há a aplicação da mesma tributação constante na operação original, o que, por óbvio, não deve ensejar qualquer possibilidade de incidência do ICMS e, ainda, não deve perceber qualquer acréscimo patrimonial capaz de incidir o IRPJ.

Se a mercadoria retornou ou fora devolvida ao estabelecimento original, não há receita de venda de qualquer forma, portanto, não há que se cogitar a incidência do IRPJ.

No final da operação, o recorrente não deteve disponibilidade econômica, tampouco jurídica, das receitas provenientes das vendas das mercadorias, pois estas não ocorreram. Houve o estorno das vendas. Não há que se falar, portanto, em omissão de receitas, quando as mesmas não se concretizaram.

Perante esta predisposição ideológica, o ora julgador lançou um olhar perfunctório e inicial sob os autos, suficiente, no entanto, para identificar que muitos valores foram comprovados pelo recorrente como retornados, com a justificativa para o não recebimento da mercadoria no verso da 1ª Via das Notas Fiscais de Saída (venda), mas foram reputados pelo fisco como devolvidos, diante do já citado lapso de tempo, e, assim, não comprovados, perfazendo a omissão de receitas.

Conforme já citado, o Recorrente trouxe uma planilha (fls. 3826 a 3841) anexa ao seu Recurso Voluntário que elenca todas as Notas Fiscais referentes a mercadorias que foram comprovadamente retornadas.

O presente julgador, então, selecionou alguns valores por amostragem para confrontar com: as planilhas apresentadas pela fiscalização após a conversão em diligência; e as Notas Fiscais constantes nos autos.

A Nota Fiscal de Saída nº 148.752, correspondente à Nota Fiscal de Retorno nº 8123, (doc. nº 17, fls. 3826) é um destes casos de retorno, em que o recorrente alega a ausência de pedido como motivo de recusa da mercadoria.

Nas fls. 3996 encontra-se a 1ª Via da Nota Fiscal de Retorno, emitida em 16.08.2006, com o CFOP 2949, constando a natureza da operação como “Retorn. Merc. Não Entreg. Destin.” e no campo “Descrição do Produto” o “Motivo da ordem: Em desacordo com o pedido (produto)”.

Em seguida, em fls. 3997, há a 1ª Via da Nota Fiscal de Saída, devidamente autenticada, constando a natureza da operação como “Venda prod. Estab. Dest. ZFM Ar. Livre Comércio”. Nas fls. 3998 aparece o verso da Nota Fiscal de Saída nº 148.752, constando o carimbo do comprador recusando o recebimento da mercadoria, datado de 08/06/2006, remetendo o retorno pela ausência de pedido.

Há total alinhamento, então, quanto a este ponto, entre a planilha trazida pelo Recorrente e as provas presentes nos autos: a mercadoria fora reputada retornada e a Nota Fiscal atende as formalidades exigíveis para esta situação.

A partir de fls. 5308 o Fisco traz uma série de planilhas em que segrega quais mercadorias efetivamente retornaram e quais foram apenas recebidas pelos compradores.

Em fls. 5441 há um dos “Quadros Demonstrativos das Notas Fiscais de Saída de Mercadorias Recebidas pelos Compradores” e nesta consta a Nota Fiscal de Saída nº 148.752, cujo “Evento” (uma das colunas do quadro) descreve “Recebeu Mercadoria”. Outro exemplar fora, então, colhido para uma análise mais detida. A Nota Fiscal de Saída nº 152.800, respectiva à Nota Fiscal de Retorno nº 8083 (doc. nº 37, fls. 3827) é mais um dos casos em que o Recorrente alega o retorno, agora sob a justificativa de recusa do comprador por “pedido em duplicidade”. Nas fls. 4072 consta a 1ª Via da Nota Fiscal de Retorno, emitida em 05.07.2006, com o CFOP 2949, discriminando a natureza da operação como “Retorn. Merc. Não Entreg. Destin.”, sob o “Motivo da Ordem: Pedido em duplicidade”. Em fls. 4073 há a 1ª Via da Nota Fiscal de Saída, devidamente autenticada, constando a natureza da operação como “Venda produção do estabelecimento”. Nas fls. 4074 há o verso da Nota Fiscal de Saída nº 152.800 com o carimbo do comprador devidamente assinado em 26.06.2006, constando o motivo da recusa: “Pedido em Duplicidade”.

Em fls. 5442, a Fiscalização descreve o evento relativo a supracitada Nota Fiscal como “Recebeu Mercadoria”.

Um último caso fora, por fim, analisado mais a fundo. A Nota Fiscal de Saída nº 79.991, correspondente à Nota Fiscal de Retorno nº 82074 (doc. nº 134, fls. 3831), refere-se à mercadoria supostamente retornada, recaindo o motivo da recusa sob a ausência de pedido.

Em fls. 4424 consta a 1ª Via da Nota Fiscal de Retorno, emitida em 30.05.2006, com o CFOP 1949, discriminando a natureza da operação como “Retorn. Merc. Não Entreg. Destin.”, sob o “Motivo da Ordem: Cliente não fez o pedido”. Em fls. 4425 há a 1ª Via da Nota Fiscal de Saída, devidamente autenticada, constando a natureza da operação como “Venda produção do estabelecimento”. Em fls. 4427 há o verso da Nota Fiscal de Saída nº 152.800 (1ª Via do Fisco) com o carimbo do comprador devidamente assinado em 08.05.2006, constando o motivo da recusa “Sem Pedido”.

Em fls. 5308, novamente o Fisco descreve o evento relativo a supracitada Nota Fiscal como “Recebeu Mercadoria”.

Voltando-se para estes casos específicos, irretorquível a percepção de que há completa contradição entre as alegações trazidas pelo Recorrente, devidamente comprovadas, e as conclusões atingidas pela fiscalização.

Esta contradição, no entanto, pode ser clarificada quando constatamos que o fisco usou de uma presunção para atingir referidas conclusões.

O órgão fiscalizador realizou uma presunção não prevista em lei e insuficiente para solidificar qualquer prova, mesmo que indiciária. Firmou-se que o lapso de tempo entre a justificativa que atesta o retorno da mercadoria e a data da emissão da Nota Fiscal de Retorno deve ser relativamente curto (o que revela completa subjetividade), sob pena de incidir a referida presunção de que as mercadorias foram recebidas pelo comprador e deveriam seguir as formalidades de uma devolução e não de um retorno.

Todo o conjunto probatório apresentado pela Fiscalização fora construído e embasado sob o alicerce desta presunção: se há o lapso de tempo elevado deve ser considerado devolução, conseqüentemente se não há o canhoto destacável deve ser considerado apenas o recebimento e, assim, a omissão de receitas.

Em sentido contrário a este raciocínio construído pela fiscalização acena a jurisprudência do CARF:

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE E EFICÁCIA.

Constatado que em processo anterior, a produção de prova foi realizada com contraditório, e que o fato probando foi o mesmo, é válida a sua transferência para outro processo.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEVOLUÇÃO DE VENDA ESCRITURADA. INOCORRÊNCIA. PRESUNÇÃO DO FATO INDICIÁRIO X PRESUNÇÃO DE COMPRAS X PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Não comprovada pela autoridade fiscal a inexistência da devolução de venda ou simulação da devolução, como fato indiciário da omissão de compras, resta afastada a conseqüente presunção da omissão de receita imputada pelo Fisco a quem cabe o ônus de apresentar o conjunto probatório a evidenciar a infração. Apenas a falta de anotações sobre a recusa da mercadoria na 1ª (primeira) via da nota fiscal de saída para acompanhar o retorno das mercadorias não entregues ao destinatário como previsto na legislação do ICMS, não é indicio suficiente que permita inferir que as mercadorias não retornaram ao estoque do remetente, mormente quando os fatos (saída e retorno das mercadorias) encontram-se devidamente escriturados pelo contribuinte remetente. Desse modo, não é permitido presumir-se o fato indiciário (devolução de vendas) para a presunção do fato gerador da obrigação tributária (omissão de compra e por consequência omissão de receitas).

LANÇAMENTO REFLEXO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL. Decorrendo a exigência 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 novos a ensejar conclusão diversa.

(Acórdão nº 1802002.406 – 2ª Turma Especial – Sessão de 25/11/2014)

Desta forma, a Fiscalização extrapolou sua condição de órgão da Administração (por óbvio incluindo também este Conselho), que deve apenas se ater ao seguimento e/ou cumprimento das leis.

Não está ao seu alcance prever exatamente quanto tempo leva-se para o retorno de uma mercadoria ao seu estabelecimento de origem e construir uma presunção baseada neste fato.

Diversas situações hipotéticas, peculiaridades e especificidades podem ser consideradas e a fiscalização deve se abster do subjetivismo no momento de produção das provas, revelando um trabalho totalmente objetivo, direto e livre de quaisquer julgamentos.

O lapso de tempo, ainda que em alguns casos seja de um ano, em outros casos fora de alguns dias, e a fiscalização considerou que grande parte das mercadorias foram apenas recebidas pelo comprador sob este único pretexto/presunção.

Veja, uma presunção totalmente apegada a uma posterior formalidade, por si, em nada contribui para o atingimento de uma verdade material.

Importante ressaltar que a consideração do lapso de tempo é extremamente necessária nessa busca pela verdade dos fatos, o grande problema aqui detectado é que esta presunção se sobrepôs as provas, extinguindo qualquer possibilidade de que estas últimas pudessem ilidir a presunção de omissão de receitas propriamente dita.

Esta conclusão antecipada da Fiscalização dificulta a análise do julgador, que, caso pense de forma diversa, tem de realizar um retrabalho para identificar se as mercadorias que foram reputadas pelo fisco como recebidas foram de fato estornadas ou não.

Este “pré-julgamento” do fisco retira a imparcialidade das provas produzidas e assim impossibilita um olhar imparcial do julgador de modo eficaz.

O princípio da verdade material aponta para a necessidade de um olhar além das formalidades.

Ocorre que as provas produzidas pela fiscalização impedem a abrangência da aplicação deste princípio, impedem a adoção de uma interpretação sistemática sobre o caso em tela.

O que resta é definir se houve o reingresso da mercadoria ao estabelecimento do recorrente e assim possibilitar a percepção se houve receita de vendas ou não, para concretizar uma produção de provas sobre a égide do referido princípio e passível da referida interpretação.

Exatamente neste sentido também já decidiu o CARF, em caso análogo, relativo ao direito ao crédito de IPI:

NULIDADE DE DECISÃO CRÉDITO DE IPI POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS.

O direito ao crédito do IPI por devolução ou retorno de produtos subordina-se à comprovação do reingresso no estabelecimento bem como à efetiva reincorporação daqueles ao estoque, mediante a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou de sistema de controle equivalente. (...) Segundo Conselho de Contribuintes.

(Acórdão nº 20219271 - 2ª Câmara Turma Ordinária – Sessão de 03/09/2008)

As planilhas da Fiscalização, especificamente nos “Quadros Demonstrativos das Notas Fiscais de Saída de Mercadorias Recebidas pelos Compradores” então, revelam inconsistências, pois constam valores reputados recebidos (“RECEBEU MERCADORIA”), quando as mercadorias já foram devolvidas ou retornadas, independente de quanto tempo demorou e das formalidades respectivas terem sido cumpridas ou não.

É essencial esclarecer que o julgador não está se posicionando de forma alguma, não está definindo nenhuma verdade de forma precipitada.

Visa-se, exclusivamente, a elaboração de provas que permitam que o CARF, como um todo, consiga analisá-las e firmar seu entendimento de forma imparcial, partindo de uma abrangência probatória, capaz de conceder aos julgadores o arbítrio e autonomia imprescindíveis para que decidam.

Independente se este ou aquele conselheiro adotará o princípio da verdade material ou da verdade formal, se seguirão as formalidades assim como a fiscalização o fez ou se levarão em consideração apenas a regra matriz de incidência do IRPJ, o que se busca é a maior elucidação do que de fato ocorreu.

O presente julgador tende à aplicação do princípio da verdade material e a observância essencial da regra da matriz de incidência dos tributos se sobrepondo à formalidades, e até por isso, se sentiu capaz de decidir direcionado para o fato de que faltam elementos nos autos que possibilitem uma análise neste sentido.

Telas do SAP

Além das notas fiscais apresentadas, o Recorrente traz telas do SAP que comprovam o retorno de algumas mercadorias.

Por exemplo, em fls. 4787 o recorrente traz tela do SAP comprovando o registro, através do sistema, de que houve o retorno da mercadoria relativa à Nota Fiscal de Saída nº 74524, correspondente à Nota Fiscal de Retorno nº 75722.

A fiscalização, em contrapartida, reconheceu que a mercadoria fora recebida pelo comprador, conforme planilha elaborada após a conversão em diligência (Resolução nº 1202000.204), em fls. 6694, desconsiderando qualquer possibilidade de estorno da venda.

O sistema SAP, apesar de pressupor ligeira unilateralidade, em grandes empresas, como é o caso do recorrente, é instrumento essencial na gestão e controle das operações.

Os dados e informações ali presentes muitas vezes são exportados diretamente para outros sistemas, nos quais são usados como base de cálculo e posterior recolhimento dos tributos.

Portanto, neste caso, é prova robusta e sólida, a favor do recorrente, de que as mercadorias tenham retornado de fato. No entanto, foram desconsideradas pela fiscalização.

Neste sentido, essencial que se analisem, das notas fiscais imputadas pela fiscalização como recebidas, quais possuem a comprovação de retorno em análise às telas do SAP trazidas aos autos.

Diligência

Diante disto, a diligência é mais uma vez necessária, para captar todos os valores da planilha do recorrente que firmam o recebimento da mercadoria (fls. 3826 a 3841) e analisar, dentre as notas fiscais trazidas aos autos quais possuem qualquer indicativo de que as mercadorias não tenham ingressado de modo definitivo no estabelecimento do comprador, mas reingressado ao estabelecimento do vendedor, ora recorrente.

Já que o órgão fiscalizador baseia seu conjunto probatório no lapso de tempo, julgo prudente, considerando a relevância desta informação, que, a fim de retirar este caráter de parcialidade da prova, discrimine-se o tempo exato entre a data que efetiva o retorno através do comprovante no verso (ou qualquer outro indicativo robusto que comprove o estorno da mercadoria) e a data de emissão da Nota Fiscal de Retorno.

A fiscalização deve discriminar o lapso de tempo para que os conselheiros tenham um olhar imparcial sobre as provas e ocasionalmente julguem se este tempo, considerando a distância dos locais entre o estabelecimento do vendedor e o do comprador, descaracterizaria retorno ou caracterizaria devolução, ou o contrário.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que a delegacia de origem informe o seguinte em relação ao período autuado:

i-) quais das Notas Fiscais discriminadas pelo recorrente em fls. 3826 a 3841, apresentam o comprovante de retorno no verso da 1ª Via da Nota Fiscal de Saída ou algum outro indício nos autos de estorno da venda e/ou reingresso da mercadoria ao estabelecimento original (da ora recorrente), independente do lapso temporal e do cumprimento das formalidades legais exigidas para a caracterização de retorno ou devolução, confrontando, desta forma, todas as Notas Fiscais relativas às mercadorias que foram reputados pela fiscalização como recebidas nos “Quadros Demonstrativos das Notas Fiscais de Saída de

Processo nº 13896.722988/2011-37
Resolução nº **1201-000.221**

S1-C2T1
Fl. 25

Mercadorias Recebidas pelos Compradores” das fls. 5308 a 9432; e i.1-) dentre as notas fiscais discriminados pelo recorrente em fls. 3826 a 3841, o lapso temporal exato entre a data de qualquer comprovante de recebimento e posterior estorno da mercadoria (apurada no item “i-)”) e a data de emissão da Nota Fiscal de Retorno;

ii-) dentre as notas fiscais reputadas pela fiscalização como recebidas em seus “Quadros Demonstrativos das Notas Fiscais de Saída de Mercadorias Recebidas pelos Compradores” das fls. 5308 a 9432, quais tem seu retorno comprovado através das telas do SAP apresentadas pelo recorrente às fls. 4767 a 4795.

Após, intime-se a Recorrente para que se manifeste e retornem os autos para julgamento.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator