



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.722988/2011-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-003.589 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

**NULIDADE. FALTA DE APRECIÇÃO DE PROVAS. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.**

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. Adotado tal procedimento não há falar-se em nulidade por falta de apreciação das prova, tampouco cerceamento de direito de defesa, por indeferimento de diligência.

**NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO CLARA E PRECISA. INOCORRÊNCIA.**

Não há falar-se em nulidade do auto de infração quando lançamento descreve o fato gerador, determina a matéria tributável e o tributo devido. Principalmente quando o contribuinte aduz em seu recurso todos os argumentos e provas destinados a refutar a acusação fiscal.

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

Ano-calendário: 2006

**OMISSÃO DE RECEITAS. ESTORNO DE VENDAS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**

Devolução de venda pressupõe o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário e tem por objeto anular todos os efeitos de uma operação anterior. No retorno de venda, a mercadoria não chega a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do destinatário, cabendo ao recebedor efetuar a recusa no ato da entrega. O retorno, portanto, não se confunde com a operação de devolução. Tanto na devolução quanto no retorno de venda, desde que devidamente comprovado, o efeito jurídico e econômico é o mesmo, principalmente para fins de apuração de omissão de receita. Em ambas as operações há reintegração da mercadoria ao estoque do remetente e o respectivo creditamento do imposto. Uma vez comprovado que houve o retorno de venda, o lançamento, a título de omissão de receita, deve ser cancelado.

**OMISSÃO DE RECEITAS. ICMS SOBRE VENDAS.**

A diferença lançada pelo Fisco a título de ICMS sobre vendas apuradas mediante conciliação do livro de apuração do ICMS com o valor deduzido da receita de venda declarados em DIPJ deve ser mantida quando o contribuinte não apresenta documentação comprobatória suficiente para infirmar a acusação fiscal.

**GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO. RELAÇÃO DE CAUSA E FEITO. PROCESSO ORIGINÁRIO JULGADO IMPROCEDENTE.**

Aplica-se ao lançamento vinculado à decisão administrativa irrecurável proferida em processo originário com as mesmas razões de fato e de direito o decidido neste processo, dada a relação de causa e efeito.

**PROVISÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIO DO ESTORNO OU REVERSÃO. INOCORRÊNCIA.**

Na constituição da provisão, debita-se a despesa e credita-se a provisão no passivo. No passivo, por sua vez, a provisão é estornada pelo pagamento a crédito da conta bancos ou pela reversão, tendo como contrapartida conta de receita operacional. Assim, a alegação de que a conta de provisões sofreu exclusões ao longo do ano-calendário, ou seja, estornos ou baixas, não tem aptidão para infirmar as provisões indedutíveis apuradas pelo Fisco se não for apresentada documentação comprobatória do lançamento contábil de estorno ou reversão da provisão e que a contrapartida foi em conta de receita.

**PIS. COFINS. REFLEXOS**

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da COFINS em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

**MULTA DE OFÍCIO. ABUSIVIDADE. MATÉRIA LEGAL. SÚMULA CARF.**

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**JUROS SELIC SOBRE MULTA. SÚMULA CARF.**

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário e, no mérito: a) por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento para cancelar o lançamento de omissão de receita no valor R\$ 40.135.467,60, em relação à infração 01, omissão de receitas - estornos de vendas não comprovados; vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado),

que davam provimento; o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa acompanhou os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Júnior em segunda votação, já que na primeira votação votou por dar parcial provimento em menor extensão; b) por unanimidade, dar provimento em relação à infração 03, amortização - valores não amortizáveis (ágio); votaram pelas conclusões os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira; c) por maioria, negar provimento em relação às infrações 02 (ICMS) e 04 (Provisões); vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado). Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Alexandre Evaristo Pinto. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Júnior, Bárbara Melo Carneiro, André Severo Chaves (suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Gisele Barra Bossa.

## **Relatório**

JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão nº 05-38.158, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Campinas/SP, em 14 de junho de 2012.

2. Trata-se de lançamentos de ofício relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS), referentes ao ano-calendário 2006, no montante total de R\$ 44.106.672,54, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3. As infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 2.679) e nos Autos de Infração (AI) (e-fls. 2.688) correspondem a:

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 [ÁGIO]

No ano calendário de 2005, contribuinte foi submetido à fiscalização, que promoveu constituição de crédito tributário através do processo no. 16175.000476/200500, em decorrência de glosa de dedutibilidade de despesa de ágio de investimento, lançada nos anos calendários de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. [...] 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 - 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.

4. Os AI de PIS e Cofins decorrem da infração 001 (reflexo), portanto, têm os mesmos fundamentos fáticos.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação conforme ementa abaixo transcrita:

#### **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 arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Em sede de recurso voluntário, este feito foi objeto de duas diligências nos termos das Resoluções: 1202-000.204, de 06.08.2013 e 1201-000.221, de 14.09.2016.

7. Conforme Relatório da Resolução 1202-000.204, a recorrente apresentou as seguintes alegações em seu recurso voluntário:

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. n.ºs 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. n.ºs 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. n.ºs 264 a 269); e

- Cópias autenticadas das 1ªs 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. n.ºs 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 anocalendarário de 2000, não caberia à D. Fiscalização pretender questionar, no anocalendarário 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.

8. Por meio da Resolução n.º 1202-000.204, de 06.08.2013, a Turma, por unanimidade, converteu o julgamento em diligência “para confirmar o efetivo retorno das mercadorias consoante as notas fiscais juntadas aos autos” (infração 1), as quais poderiam confirmar ICMS destacado e, com efeito, influenciar na apuração da infração 2, conforme alegado pela recorrente. Verificou-se ainda a necessidade de esclarecer qual o efetivo valor de provisão não dedutível no período (infração 4).

9. Assim, converteu-se 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.

10. A autoridade fiscal responsável pela diligência reconheceu o montante de R\$ 12.201.974,00 como notas fiscais de retorno, ou seja, decorrentes de mercadorias recusada pelos destinatários (infração 01) e manteve o mesmo posicionamento em relação às demais infrações objeto de diligência.

11. De volta ao CARF o feito foi novamente baixado em diligência.

12. Pontuou o Relator que “todo 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 recebimento e, assim, a omissão de receitas.”

13. Nesse sentido, por meio da Resolução nº 1201-000.221, de 14.09.2016, esta Turma, por unanimidade, converteu novamente o julgamento em diligência para que a Delegacia de origem informasse o seguinte:

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 reputadas pela fiscalização como recebidas nos “Quadros Demonstrativos das Notas Fiscais de Saída de Mercadorias Recebidas pelos Compradores” das fls. 5308 a 9432; e

i.1-) dentre as notas fiscais discriminadas 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;

i-) 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.

14. Desta feita, a autoridade fiscal apurou que todas as notas fiscais de retorno discriminadas pela recorrente estavam amparadas por manifestação de recusa e que o prazo médio de emissão da nota fiscal de retorno após a manifestação de recusa do destinatário é de 22 dias com eventos ocorrendo no mesmo dia e em até 330 dias após a recusa.

15. Após os autos retornaram ao CARF para julgamento.

16. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

17. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário já foram analisados por ocasião da Resolução n.º 1202-000-204, de 06.08.2013, razão pela qual dele conheço.

18. Trata-se de lançamentos de ofício relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (reflexo) em que se apurou as seguintes infrações: i) omissão de receita decorrente de estorno de vendas não comprovados, ii) omissão de receitas – ICMS incidente sobre vendas, iii) glosa de amortização (ágio), iv) glosa de provisões não autorizadas.

19. Analiso cada infração isoladamente. Antes, porém, as preliminares.

### **Preliminares**

20. Adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na Resolução n.º 1202-000.204, de 06.08.2013, os quais foram também corroborados na Resolução n.º 1201-000.221, de 14.09.2016. Veja-se:

#### **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 n.º 146767, de 30/03/2006; NF entrada n.º 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 n.º 007912, de 19/04/2006; recusa datada de 02/05/2006 e relativa à NF saída n.º 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 n.º 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 n.º 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

### **Infração 01: omissão de receitas – estornos de vendas não comprovados**

21. Conforme Termo de Verificação Fiscal, mediante conciliação dos livros de apuração do IPI e do ICMS com os valores declarados em DIPJ, a autoridade fiscal apurou diferença de receita, cujo montante não foi contestado pela recorrente, que alegou se referir a estorno contábil de receita operacional de retorno de mercadoria não entregue ou recebida pelos compradores (e-fls. 1.931).

22. A seguir as diferenças apuradas:

#### **VENDA NO MERCADO INTERNO**

1 – Vendas efetivadas pelas filiais conf. escrita fiscal	903.632.808,72
2 – Vendas lançadas na DIPJ	863.770.931,85
3 – Diferença	<b>39.861.876,87</b>

#### **VENDA NO MERCADO EXTERNO**

1 – Vendas efetivadas pelas filiais conf. escrita fiscal	107.340.501,14
2 – Vendas lançadas na DIPJ	105.719.881,56
3 – Diferença	<b>1.457.321,51</b>
<b><u>VENDA ZONA FRANCA DE MANAUS</u></b>	
1 – Vendas efetivadas pelas filiais conf. escrita fiscal	5.375.099,25
2 – Vendas lançadas na DIPJ	0,00
3 – Diferença	<b>5.375.099,25</b>
<b><u>ICMS</u></b>	
1 – ICMS incidente sobre vendas lançado a débito na escrita fiscal	72.144.883,78
2 – ICMS lançado na DIPJ	72.790.425,04
3 – Diferença	<b>645.541,26</b>
<b><u>QUADRO CONSOLIDADO DAS DIFERENÇAS APURADAS</u></b>	
<b><u>Nomenclatura da receita lançada nos livros fiscais</u></b>	
Venda de produção e de mercadorias p/mercado interno	903.632.808,72
Venda de produção e mercadoria para o mercado externo	107.340.504,14
Venda de produção e mercadoria para zona franca	5.375.099,25
Receita com taxas de franquias ( contabilidade )	163.500,00
Receita com royalties ( contabilidade)	517.478,41
<b><u>Totalização consolidada p/ fins reconciliação</u></b>	<b><u>1.017.029.390,52</u></b>
<b><u>Nomenclatura da receita lançada na DIPJ</u></b>	
Receita de venda no mercado interno de produtos	860.452.957,47
Receita de exportação não incentivada de produtos	105.719.881,56
Receita de revenda de mercadorias	3.317.974,38
Receita de prestação de serviços	680.978,41
<b><u>Totalização da receita operacional lançada na DIPJ</u></b>	<b><u>970.171.791,82</u></b>
<b><u>DIFERENÇA NÃO LANÇADA NA DIPJ</u></b>	<b><u>46.857.598,70</u></b>
<b><u>Dedução dos impostos incidentes sobre venda</u></b>	
ICMS escriturado nos livros fiscais incidente sobre venda	72.144.883,78
ICMS deduzido da receita lançado na DIPJ	72.790.425,04
<b><u>Diferença a adicionar na receita líquida a tributar</u></b>	<b><u>645.541,26</u></b>

23. Os fatos foram assim descritos no Termo de Verificação Fiscal:

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.

[...]

**Atendendo a intimação ( fls. 1931 a 2106 ) o contribuinte apresentou à fiscalização a nota fiscal de venda, em raríssimas vezes o jogo completo, e a nota fiscal de entrada de mercadoria, de emissão própria, nunca a nota fiscal de devolução do comprador, de retorno.**

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.

As observações variam de nota para nota. Pode ser 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.

**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. (Grifo nosso)

24. Como se vê, a acusação fiscal pautou-se nos seguintes argumentos:
- i) o contribuinte apresentou à fiscalização a nota fiscal de venda, em raríssimas vezes o jogo completo, e a nota fiscal de entrada de mercadoria, de emissão própria, nunca a nota fiscal de devolução do comprador, de retorno;
  - ii) no verso da primeira via da nota fiscal de venda, uma semana, duas ou meses depois, são consignadas várias observações (falta de pedido, diferença de preço, falta de espaço para armazenagem, entrega próxima ao prazo de validade da mercadoria) para justificar o retorno e não recebimento das mercadorias compradas;
  - iii) todos os compradores estavam obrigados a emissão da nota fiscal de devolução.
25. A recorrente, após discorrer sobre o seu processo produtivo, alega que embora tenha emitido faturas e notas fiscais de venda, determinadas situações inerentes à dinâmica do seu setor de atuação (abastecimento de gêneros alimentícios), as quais ocorriam com certa frequência (divergência de pedidos, cancelamento, pedido indevido etc.), a levavam a desfazer juridicamente essas vendas.
26. Nesse sentido, a despeito de haver a emissão da fatura, afirma que não havia o

recebimento do preço **uma vez que os produtos não eram entregues a seus potenciais clientes**. “*Porém, em razão do decurso de prazo até que esse “desfazimento” ocorresse, a Recorrente não mais poderia cancelar as notas fiscais de venda, segundo a previsão da legislação estadual, e também não poderia tratá-las como devolvidas, já que os clientes não haviam recebido as mercadorias. Assim, o tratamento de retorno se dava em razão da falta de previsão na legislação para essa situação*”.

27. Com base nesse quadro fático, e pautando-se na legislação fiscal estadual, elenca três possíveis cenários para que as vendas negociadas, mas não concretizadas, pudessem ser juridicamente “desfeitas”: cancelamento de notas fiscais, devolução de venda e retorno de venda.

28. Sustenta que o cancelamento de notas fiscais, situação em que o contribuinte postula perante as autoridades fiscais o cancelamento das notas fiscais emitidas, não se aplica à espécie porquanto é necessário que, cumulativamente, i) as mercadorias vendidas não tenham circulado; e ii) a venda seja cancelada no tempo máximo de 24 horas (Portaria CAT n.º 162, de 29.12.2008 – Fisco de SP).

29. Em relação à devolução e ao retorno de venda, faz-se necessário discorrer sobre as diferenças entre essas operações e suas implicações jurídicas e econômicas. Em seguida, retomamos a argumentação da recorrente.

30. Na devolução de mercadoria, tem-se uma operação cujo objeto é “anular todos os efeitos de uma operação anterior<sup>1</sup>”. Pressupõe-se o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário. A situação foi bem retratada pela decisão de piso:

Importante destacar que a **devolução** pressupõe o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário e tem por objeto anular todos os efeitos de uma operação anterior (art. 4º, IV, do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto n.º 45.490, de 30 de novembro de 2000).

Será considerado efetivamente uma **devolução** quando o adquirente tenha assinado o canhoto de recebimento da Nota Fiscal emitida pelo fornecedor. Nesse caso, o adquirente deverá escriturar a Nota Fiscal de recebimento no Livro Registro de Entradas e emitir Nota Fiscal de **devolução** para remeter a mercadoria em devolução do estabelecimento de origem, a fim de anular a operação anterior. O fornecedor, por outro lado, ao receber a mercadoria em **devolução**, deverá fazer menção do fato na via da nota fiscal originária conservada em seus arquivos e escriturar a nota fiscal de **devolução**, que acompanha o produto, em seu Livro Registro de Entradas de mercadoria.

Quando a **devolução** é feita por pessoa física ou jurídica não obrigada à emissão de nota fiscal, esta emitirá carta ou memorando ao fornecedor, acompanhando a mercadoria, declarando os motivos da **devolução**, devendo o vendedor, ao receber a mercadoria em **devolução**, emitir nota fiscal de entrada com a indicação do número, data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto relativo às quantidades devolvidas.

Assumindo o vendedor o encargo de retirar ou transportar o produto devolvido, servirá a nota fiscal para acompanhá-lo no trânsito para o seu estabelecimento.

<sup>1</sup> Decreto n.º 45.490, de 30 de novembro de 2000 (RICMS/SP). Artigo 4º, IV.

A legislação do ICMS do Estado de São Paulo não dispõe de um prazo para **devolução**, devendo ser estipulado entre as parte interessadas, salvo quando se tratar de **devolução** por não contribuinte do ICMS, para fins de apropriação do crédito, quando a **devolução** deve se dar em 45 dias (na troca) ou no prazo estipulado (na garantia) (art. 452 do RICMS/SP).

31. De forma diversa, no retorno de venda, a mercadoria não chega a ingressar fisicamente nem contabilmente no estabelecimento do destinatário<sup>2</sup>. Portanto, não se confunde com a devolução. No mesmo sentido o acórdão recorrido.

**Já, no retorno, a mercadoria não chega a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do destinatário, cabendo ao recebedor efetuar a recusa no ato da entrega. O retorno, portanto, não se confunde com a operação de devolução.**

No caso do **retorno**, a mercadoria nem sequer é recebida pelo destinatário. **O remetente, ao receber as mercadorias não entregues ao destinatário, emite nota fiscal para acobertar a entrada da mercadoria no seu estabelecimento, mencionando os dados identificativos do documento fiscal original, bem como o CFOP 1.949** (operação interna) ou 2.949 (operação interestadual), conforme o caso, pois **não há na legislação estadual CFOP específico para as operações de retorno** [...]: (grifo nosso)

32. Importante ressaltar que tanto na devolução quanto no retorno de venda, desde que devidamente comprovado, o efeito jurídico e econômico é o mesmo, principalmente para fins de apuração de omissão de receita. Em ambas as operações há reintegração da mercadoria ao estoque do remetente e o respectivo creditamento do imposto. Com efeito, não há falar-se em recebimento do preço. No mesmo sentido a decisão de piso:

**De todo modo, tanto na devolução, quanto no retorno, quando devidamente comprovados, para o remetente se opera o mesmo efeito econômico e jurídico, qual seja, a reintegração das mercadorias ao seu estoque e o aproveitamento do crédito do imposto, observadas as formalidades prescritas na emissão dos documentos fiscais pertinentes e na escrituração dos livros fiscais obrigatórios.** (grifo nosso)

33. Retomando-se as alegações da recorrente, ela sustenta não se aplicar ao presente caso a hipótese de devolução, porquanto não estão presentes os requisitos necessários, quais sejam, “o efetivo recebimento dos produtos pelos destinatários respectivos, que procedem à

---

<sup>2</sup> Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (RICMS/SP). Artigo 63 - Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização: I - do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, no período em que tiver ocorrido a sua entrada no estabelecimento, e observadas as disposições dos artigos 452 a 454, nas seguintes hipóteses: [...] b) retorno de mercadoria por qualquer motivo não entregue ao destinatário; Artigo 207 - O retorno da carga por qualquer motivo não entregue ao destinatário poderá ser acobertado pelo conhecimento de transporte original, desde que conste o motivo no verso desse documento. Artigo 453 - O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria por qualquer motivo não entregue ao destinatário, deverá [...]

entrada dessas mercadorias em seus estoques, registrando-as em seus livros de entrada e, no momento da devolução, emitem a Nota Fiscal correspondente. Com efeito, não seria possível “a adoção dos procedimentos relativos a essa modalidade de "desfazimento" dos efeitos jurídicos das vendas não-materializadas”.

34. Observa que, ante as características do seu negócio, a retorno de mercadorias é modelo que, embora não perfeitamente aplicável à totalidade das transações não concretizadas, é o que melhor se adequa às suas operações. Nesse sentido discrimina três hipóteses para a situação em exame:

i) notas fiscais de retorno em que todas as formalidades previstas na legislação foram preenchidas;

ii) notas fiscais de retorno sem as formalidades previstas na legislação; e

iii vendas "canceladas" antes da remessa das mercadorias para os destinatários

35. Esse é o cerne da discussão. Enquanto a recorrente alega que as notas fiscais objeto de discussão deveriam receber o tratamento de retorno de mercadoria, a fiscalização, de forma diversa, entende que “todos os compradores estavam obrigados à emissão da nota fiscal de devolução”.

36. Convertido o feito em diligência, a autoridade fiscal analisou o montante de R\$ 40.135.467,60 referente às notas fiscais apresentadas pela recorrente em primeira e segunda instância e confirmou o retorno de mercadoria no valor de R\$ 12.201.974,00. A diferença de R\$ 27.933.493,60 foi considerada pela fiscalização mercadoria faturada, entregue e não contabilizada.

37. A autoridade fiscal responsável pela diligência apresentou, em resumo, o seguinte relatório (e-fls. 9.623):

**DA RECEITA OPERACIONAL**

[...]

Recebidas as notas fiscais de saída e de entrada de mercadorias, todas soltas, sem canhoto, sem os respectivos BLS, reprocessamos em nova planilha, fls. 5308 a 9432, em que incluímos a identificação do comprador, seu CNPJ; a identificação da apresentação ou não dos BIs; e na coluna evento, identificamos a conclusão a que se chegou após análise da documentação apresentada.

Reprocessadas todas as notas fiscais apresentadas, independentemente do evento, apuramos os seguintes valores, por estabelecimento:

**CONSOLIDAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE RETORNO, APRESENTADAS**

CNPJ	VALOR MERCADORIA	ICMS RECUPERADO
02.333.707/0001-45	889.989,75	72.538,09
02.333.707/0026-01	8.371.532,49	703.161,83

02.333.707/0032-41	4.568.295,68	393.776,19
02.333.707/0036-75	303.240,52	51.550,90
02.333.707/0037-56	22.024,59	3.193,64
02.333.707/0046-47	20.648.275,12	1.540.882,49
02.333.707/0049-90	5.332.109,45	404.346,77
<b>TOTAL DE RETORNO</b>	<b>40.135.467,60</b>	<b>3.169.449,91</b>

Ao se proceder e concluir análise das provas e manifestações da transportadora e do comprador, quando existentes, elaboramos quadro em que extraímos valores das notas fiscais de entrada de mercadorias, emitidas pela SARA LEE, de retorno de mercadorias, por CNPJ, que por falta de prova e em razão dos elementos disponíveis, consideramos como sendo mercadorias faturadas, entregues e recebidas pelos compradores, omissão de receita, portanto, em face da não contabilização, conforme a seguir:

**CONSOLIDAÇÃO DAS VENDAS DE MERCADORIA RECEBIDAS P/COMPRADORES NÃO CONTABILIZADAS, COM ICMS INCORPORADO AO PREÇO**

CNPJ	VALOR MERCADORIA	ICMS INCORPORADO
02.333.707/0001-45	218.784,70	15.314,94
02.333.707/0026-01	4.061.428,96	315.510,08
02.333.707/0032-41	2.856.368,17	252.898,86
02.333.707/0036-75	244.053,11	41.489,03
02.333.707/0037-56	12.477,38	1.594,35
02.333.707/0046-47	16.614.159,01	1.220.106,00
02.333.707/0049-90	3.926.222,27	277.819,89
<b>TOTAL OMISSÃO RECEITA</b>	<b>27.933.493,60</b>	<b>2.124.733,15</b>

Após 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.

[...]

**Considerando 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, temos como consequência omissão de receita, no valor de 6.722.131,10, apurado através da seguinte equação algébrica ( 46.857.598,70 menos 40.135.467,60).

**RESUMO CONSOLIDADO DE OMISSÃO DE RECEITA**

<b><u>Diferença entre escrita contábil e fiscal</u></b>	<b><u>6.722.131,10</u></b>
<b><u>Valor de Merc. faturadas, entregues e não contabilizadas</u></b>	<b><u>27.933.493,60</u></b>
<b><u>Valor total da omissão de receita</u></b>	<b><u>34.655.624,70</u></b>

Quando do processamento das notas fiscais de venda e das notas fiscais de retorno, emitidas pela SARA LEE, por recusa dos compradores, na coluna EVENTO, identificamos "Recusa Mercadoria" ou "Recebeu Mercadoria".

Neste tratamento, demos ênfase e consideramos:

[...]

13 - Em relação ao EVENTO, adotamos alguns critérios. Não havendo motivação de recusa expressa no verso da primeira via da nota fiscal ou por qualquer outro meio ou documento por parte do caminhoneiro e ou por parte do comprador e a inexistência do canhoto, consideramos mercadoria entregue, recebida.

14 - Em algumas e poucas notas fiscais, encontramos anotações que nos autorizam a afirmar que foram apostas pelo comprador, mas que fazem prova que as mercadorias encontravam-se em seu estabelecimento.

15 - Muitas anotações identificam que a devolução da mercadoria encontrava-se em fase de negociação, dependendo de concordância e autorização expressa do vendedor, o que salvo melhor juízo obriga a emissão da nota fiscal de devolução por parte do comprador. Observa-se que o retorno em algumas situações envolve café cujo prazo de validade está vencido ou em vias de vencer, podendo caracterizar, não retorno, mas mera troca.

18 - Ao que pese o conhecimento de transporte e a nota fiscal nunca terem sido apresentadas; apesar da inexistência de manifestação do caminhoneiro e da transportadora; apesar do destaque do canhoto e da fragilidade da prova, em algumas situações aceitamos o procedimento de recusa.

17 - Chama atenção que a exceção se tornou prática. Retorno de mercadoria por recusa de comprador não poderia ser aceita como rotina. Após longo tempo de negociação e operacionalização da operação, admitir-se-ia o retorno por erro de endereço, erro crasso de pedido, o que teríamos que considerar como exceção.

18 - No verso de diversas notas fiscais de venda, agravado pela falta do canhoto; pela inexistência de manifestação do caminhoneiro; pela inexistência de manifestação do comprador; pela não apresentação do conhecimento de transporte de retirada da mercadoria do estabelecimento do comprador; pela não apresentação da nota fiscal de faturamento do frete de retorno, identificamos a aposição de carimbo pela SARA LEE com os seguintes dizeres, !) Este produto deve ser destruído; 2) Deve ser reentregue ao comprador 3) Deve ser reincorporado ao estoque, sem a existência de prova de que o produto encontrava-se de posse fisicamente da SARA LEE;

19 - Temos que considerar que o ônus da prova pertence a contribuinte. O fisco detêm prova da efetividade do faturamento. Compete a contribuinte fazer prova que a mercadoria não ingressou no estabelecimento do comprador e que por ele foi recusada.

20 - Após o processamento de planilhas em que se identificam as notas fiscais de venda e retorno, foi providenciado a digitalização do jogo completo das notas fiscais apresentadas, de todas as vias e todos os documentos juntados.

Apesar da fragilidade como meio de prova, por estarem sujeitos a interferências externas, intimamos compradores selecionados por amostragem, a apresentar livros Registro de Entrada de Mercadorias. Nesta amostragem consideramos aqueles que teriam recusado mercadorias de forma sistemática.

Ao se proceder auditoria dos livros recebidos, identificamos 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 Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/1999; 2) por falta de termo de abertura, 3) por falta de termo de encerramento, 4) 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 5) e de não ter havido a escrituração de Códigos de Emitentes no livro Registro de Mercadorias.

[...]

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

38. A recorrente ao se manifestar sobre o Relatório de Diligência pontuou, em síntese,

que a fiscalização, embora tenha reconhecido como indevida a parcela de R\$ 12.201.974,00, não conseguiu provar de forma inequívoca, tanto com base na documentação da requerente, quanto de terceiros (clientes), que as vendas imputadas no valor de R\$ 27.933.493,60 teriam acontecido. Veja-se:

## II. ITEM 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: RETORNO DE MERCADORIAS

3. [...] D. Fiscalização se esvai em argumentos e se lança a divagações para tentar sustentar o acerto de suas alegações como se se tratasse de um novo lançamento. Em outras palavras, a tarefa da D. Fiscalização era de tão somente de identificar e elaborar o demonstrativo com base nas notas fiscais apresentadas pela ora Requerente, uma vez que tais notas, já se encontram nos autos.

[...]

6. Presumem-se como idôneas e hábeis todas as provas apresentadas pelo contribuinte até que haja comprovação contundente a respeito de sua eventual inidoneidade, o que no caso não ocorreu, mesmo porque as notas são totalmente revestidas de idoneidade. Pior, na sua tentativa de "descartar" as notas apresentadas pela Requerente, a D. Fiscalização atém-se a questões meramente formais e a formalidades (*ie*, ausência de carimbos, "folhas soltas", sem autenticação na Junta Comercial etc.) para "descartar" os documentos apresentados pela Requerente.

[...]

13. De todo modo, a D. Fiscalização, em nenhum momento, conseguiu comprovar, de forma inequívoca, seja pela documentação da Requerente, seja pela documentação de terceiros (clientes) que as vendas imputadas no valor de R\$ 27.933.493,60 teriam acontecido. Ademais, para justificar a desconsideração de documentos apresentados pelos terceiros (clientes) que comprovariam a não-ocorrência dessas vendas, a D. Fiscalização faz diversas alegações de natureza meramente formal, como a suposta ausência de autenticações apostas pela Junta Comercial e da não apresentação de termos de abertura de encerramento, que entretanto, não merecem prosperar.

[...]

16. Assim, resta patente que (i) a parcela de R\$ 12.201.974,00 foi reconhecida pela própria D. Fiscalização como indevida e (ii) quanto à outra parcela, a D. Fiscalização não obteve êxito em tentar afastar as provas apresentadas pela ora Requerente e não conseguiu comprovar, inequivocadamente, que houve a venda de mercadorias como pretende sustentar.

39. Na segunda diligência, concluiu a autoridade fiscal haver manifestação de recusa para todas notas fiscais de retorno apresentadas pela recorrente, bem como que o prazo médio de emissão da nota fiscal de retorno após a manifestação de recusa do destinatário é de 22 dias com eventos ocorrendo no mesmo dia e em até 330 dias após a recusa. Veja-se:

A diligência restringiu-se à análise dos documentos acostados ao processo.

Foram considerados o conjuntos de documentos disponíveis nas fls. 2847 a 3296, 5308 a 9432, 9.802 a 10275 e 10321 a 10327.

Os resultados estão compilados na planilha anexa ao presente relatório.

**Os “motivo de recusa” alegados como comprovação da não concretização das vendas (recurso voluntário) foram confirmados em sua totalidade nos documentos analisados.**

Os indícios de retorno foram classificados em “Verso da nota” e “Tela do SAP”. Como “verso da nota” estão as sinalizações confirmadas por intermédio de carimbo do destinatário, registros manuais das inconsistências e termos de devolução emitidos pelos

destinatários das mercadorias. As confirmações identificadas como “Tela do SAP” foi feita pela confirmação dos números de documentos (saída x entrada), valores e datas.

As datas de recebimento foram extraídas dos registros dos versos das notas e dos campos próprios das cópias das telas do sistema de integrado de gestão – SAP. Como “não consta” estão identificados os registros para o qual a negativa de recebimento não foi datada no verso da nota ou é ilegível.

A coluna identificada como “lapso temporal” contém a diferença, em dias, da data da manifestação da recusa e a data de emissão da nota fiscal de retorno, para as datas disponíveis. Exceção é feita para o conjunto de notas fiscais de saída nº 147000 (fl. 2862) e de entrada nº 7912 (fl. 2864) para o qual, a data de emissão da nota fiscal de retorno (19/04/2006) é anterior à manifestação de recusa do destinatário (02/05/2006 – fl. 2863).

Por fim responde-se aos questionamento da diligência:

Qi-) Quais das Notas Fiscais discriminadas pelo recorrente em fls. 3826 a 3841, apresentam o comprovante de retorno?

R.: **Para a totalidade das notas fiscais discriminadas pelo recorrente foram encontrados manifestação de recusa para as notas fiscais de retorno.**

Qii-) Qual o lapso temporal exato entre a data de recebimento e a data de emissão da nota fiscal de retorno?

R.: Os valores encontram-se dispostos no coluna “J” da planilha em anexo. Em média o prazo de emissão da nota fiscal de retorno após a manifestação de recusa do destinatário é de 22 dias com eventos ocorrendo no mesmo dia e em até 330 dias após a recusa.

40. A decisão de piso, por sua vez, ao concluir pela manutenção da omissão de receita assentou que: *“o comprovante de recebimento das mercadorias deve integrar a 1ª via da nota fiscal de saída, na forma de canhoto destacável; assim como a consignação do não recebimento das mercadorias deve se fazer no verso da 1ª via da Nota Fiscal de Saída”*.

41. Pontou que não deve ser admitida *“como prova hábil do não recebimento posterior declaração apresentada pelos compradores, que têm interesse em manter boa relação comercial com seus fornecedores; nem a apresentação da 5ª via das notas fiscais de saída”*.

42. No tocante aos requisitos formais de forma incisiva salientou: *“ainda que se tenha mostrado atendido o requisito formal prescrito para o preenchimento da documentação fiscal ofertada à análise, os correspondentes documentos não se revelaram contemporâneos e verdadeiros quanto ao fato que pretendem comprovar”*.

43. Por fim acrescentou 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 qual 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).

44. Ao afirmar que a documentação ofertada pela recorrente não se revela contemporânea e verdadeira quanto ao fato que pretende comprovar, a decisão de piso presume, por vias indiretas, que a documentação apresentada é inidônea. Ocorre que não constam dos autos elementos probatórios nesse sentido.

45. Ademais, em nenhum momento, seja durante o procedimento fiscal, seja durante as diligências, questionou-se a idoneidade dos documentos apresentados. Como visto acima, o cerne da discussão resumiu-se a questões formais; principalmente se teriam sido adotados os procedimentos corretos; seja para devolução, no entender da fiscalização, seja para o retorno, no entender da recorrente. Frise-se que a própria autoridade lançadora, em sede de diligência, ao analisar a documentação considerada “não verdadeira” pela autoridade julgadora, reconheceu uma parcela como sendo retorno de mercadoria. Portanto, não procede tal argumento.

46. Após duas diligências, como visto acima, restou comprovado haver manifestação de recusa para todas notas fiscais de retorno (R\$ 40.135.467,60) apresentadas pela recorrente, com prazo médio de 22 dias após o recebimento do destinatário.

47. Verificou-se, pois, em sede diligência que a documentação apresentada pela recorrente comprova ter havido retorno de mercadoria. Quanto à idoneidade dessa documentação apresentada, não cabe ao julgador fazer ilações sem haver provas nos autos, ainda mais quando o feito retornou duas vezes para diligência e, frise-se, em uma das diligências tais notas foram analisadas por autoridade diversa da lançadora.

48. Se havia dúvidas e suspeitas quanto à idoneidade da matéria caberia à fiscalização aprofundar as investigações e comprovar os fatos. “Incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis”. Nesse sentido já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

RECURSO VOLUNTÁRIO - OMISSÃO DE RECEITA - PRESUNÇÃO SIMPLES - Incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua aceção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado sobre seu patrimônio. (Acórdão n.º CSRF/01-05.095, de 18.10.2004)

49. A meu ver, a documentação apresentada em sede recursal é suficiente para infirmar o montante lançado no limite das notas fiscais de retorno apresentadas e confirmadas pela fiscalização.

50. Considerando que o valor lançado foi de R\$ 46.857.598,70 e as notas fiscais apresentadas pela recorrente comprovaram o retorno de venda de R\$ 12.201.974,00 na primeira diligência e de R\$ 27.933.493,60 na segunda, dou parcial provimento ao recurso voluntário em relação à matéria para cancelar o lançamento de omissão de receita no valor R\$ 40.135.467,60.

### **Infração 02: omissão de receitas - ICMS incidente sobre vendas**

51. Conforme Termo de Verificação Fiscal, mediante conciliação do livro de apuração do ICMS com o valor deduzido da receita de venda declarados em DIPJ apurou-se redução a maior de ICMS incorporado ao preço de venda no valor de **R\$ 645.541,26**, conforme demonstrado abaixo (e-fls. 1.931):

#### **QUADRO CONSOLIDADO DAS DIFERENÇAS APURADAS**

##### **Nomenclatura da receita lançada nos livros fiscais**

Venda de produção e de mercadorias p/mercado interno	903.632.808,72
Venda de produção e mercadoria para o mercado externo	107.340.504,14
Venda de produção e mercadoria para zona franca	5.375.099,25
Receita com taxas de franquias ( contabilidade )	163.500,00
Receita com royalties ( contabilidade)	517.478,41

**Totalização consolidada p/ fins reconciliação** **1.017.029.390,52**

##### **Nomenclatura da receita lançada na DIPJ**

Receita de venda no mercado interno de produtos	860.452.957,47
Receita de exportação não incentivada de produtos	105.719.881,56
Receita de revenda de mercadorias	3.317.974,38
Receita de prestação de serviços	680.978,41

**Totalização da receita operacional lançada na DIPJ** **970.171.791,82**

**DIFERENÇA NÃO LANÇADA NA DIPJ** **46.857.598,70**

##### **Dedução dos impostos incidentes sobre venda**

ICMS escriturado nos livros fiscais incidente sobre venda	72.144.883,78
ICMS deduzido da receita lançado na DIPJ	72.790.425,04

**Diferença a adicionar na receita líquida a tributar** **645.541,26**

52. Em sua defesa aduz a recorrente que “*tais valores decorrem principalmente de registros contábeis relacionados às seguintes contas*”:

- i) ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios no valor de R\$ 2.459.958,63;
- ii) diferenciais de alíquotas de ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios 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.

53. Na fase de diligência, a recorrente foi intimada “*a fazer prova que na transferência de estoque, tanto o valor praticado quanto o ICMS destacado na nota fiscal, tenham sido incorporados na receita operacional declarada na DIPJ, assim como a diferença de alíquota do ICMS*” (e-fls. 5.295).

54. Em resposta, assentou que diversos Estados aplicam alíquota reduzida na comercialização de seus produtos para fins de incidência do ICMS e a grande maioria não permite que o contribuinte de outro Estado aproprie-se da totalidade do crédito das entradas, ainda que seja por transferência (e-fls. 5.299).

55. Por fim, concluiu que a diferença apurada surgiu em razão de a autoridade fiscal não ter considerado as diferenças entre os valores lançados nos Livros de Entrada (CFOP 2152) e Livros de Saída de Transferências (CFOPs 6151 e 6152), cujas diferenças de ICMS foram registradas nas contas contábeis adicionadas na linha 9 da Ficha 6A da DIPJ.

56. No Relatório de Diligência, a autoridade fiscal, com suporte nos art. 280 e 289, §3º do RIR/99<sup>3</sup>, observou que 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.

57. Com efeito, se há proibição legal de recuperação da totalidade do imposto, instituída pelo Estado consumidor, a diferença não recuperada deve ser mantida no custo da mercadoria em estoque até a sua comercialização. Nesse sentido, concluiu ser indevido, por falta de autorização legal, utilizar o crédito do ICMS não recuperado para se reduzir e distorcer o valor do lucro líquido. Veja-se (e-fls. 9.632):

**DEDUTIBILIDADE DE ICMS INCIDENTE SOBRE RECEITA DE VENDA**

[...]

Em resposta à intimação, apresentou os seguintes esclarecimentos, fls. 5298 a 5307:

- 1 - Que a contribuinte se dedica a comercialização de bens integrantes da cesta básica (café torrado e moído).
- 2 - Que diversos estados aplicam alíquota reduzida na comercialização desse produto para fins de incidência do ICMS.
- 3 - Que a grande maioria não permite que um contribuinte de um determinado estado se aproprie da totalidade do crédito das entrada, ainda que seja por transferência.

<sup>3</sup> Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

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

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14). [...] § 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

4 - Apresenta por estado da federação o tratamento fiscal adotado em relação ao creditamento do ICMS autorizado;

5 - Conclui em suas alegações que a diferença surgiu em razão do Auditor-Fiscal não ter considerado diferenças entre os valores lançados nos livros de entrada e Livros de Saída de Transferências, cujas diferenças de ICMS foram registradas nas contas contábeis, adicionadas na linha 9 da ficha 6A da DIPJ.

Analisando as alegações apresentadas, somos de parecer que não assiste razão à contribuinte, senão vejamos:

1 - A respeito da dedutibilidade dos impostos incidentes sobre venda, sobre a qual o ICMS se enquadra, nos reportamos ao Art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/1999, que regulamenta o §1º., do Art. 12, da Lei no. 1.598, nos seguintes termos:

"A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas".

A respeito da composição da receita líquida, a Instrução Normativa SRF no. 51/78, traz a seguinte definição:

"Impostos incidentes sobre vendas são aqueles que guardam proporcionalidade com o preço de venda ou dos serviços, mesmo que integre a base de cálculo, tais como o ICMS, o ISS, o imposto de importação, etc...".

Disciplinando o tratamento fiscal e contábil dos impostos recuperáveis, assim se manifesta o art 289, § 3º. do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/1999:

"Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, ao fim do período de apuração (Decreto-Lei no. 1.598, de 1977, art. 14).

§3º. Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

De acordo com o texto, 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.

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

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

58. Concordo com o posicionamento da fiscalização.

59. Oportuno destacar, conforme observado pela autoridade fiscal ao intimar a recorrente durante a diligência (e-fls. 5.295), que o ICMS passível de dedução da receita operacional é aquele incorporado ao preço de venda. A base de cálculo da transferência de estoque e o ICMS lançado na nota fiscal de transferência não se equiparam a receita operacional de venda.

60. Enquanto na venda aplica-se o preço de mercado, na transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, em que não ocorre a transmissão de titularidade e

propriedade, aplica-se, de acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar no. 87/96, uma das seguintes bases de cálculo:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à **entrada mais recente da mercadoria**;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. (Grifo nosso)

61. Na transferência de estoque entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o estabelecimento emitente da nota fiscal de transferência lança o ICMS incidente na operação, a débito na conta corrente do ICMS e o estabelecimento recebedor da mercadoria em transferência, a crédito, zerando o saldo para a pessoa jurídica; logo não há interferência na apuração do lucro líquido.

62. Nesse sentido, a meu ver, a argumentação apresentada pela recorrente, bem como os documentos apresentados não provam que na transferência de estoque, tanto o valor praticado quanto o ICMS destacado na nota fiscal, tenham sido incorporados na receita operacional declarada na DIPJ, assim como a diferença de alíquota do ICMS.

63. Em relação à parcela de ICMS destacado nas notas fiscais, potencialmente decorrente de retorno de mercadorias, oportuno destacar que durante a fiscalização a recorrente afirmou que o retorno de mercadoria totalizava R\$ 47.387.138,35, com ICMS incluso (e-fls. 2.105). Posteriormente, efetuada conferência da documentação apresentada, a fiscalização apurou o montante de R\$ 39.087.901,24 (e-fls. 2.2683), o qual fora refutado inicialmente por insuficiência probatória. Posteriormente, em sede recursal, a recorrente apresentou documentos no de R\$ 40.135.467,60, ou seja, uma diferença de R\$ 7.251.670,75 em relação ao valor inicial.

64. De forma diversa da infração anterior, em que a recorrente especifica os valores que entende ter direito, nessa infração além de não informar o valor que corresponde a cada uma das contas que especifica, salienta que a diferença apurada decorre principalmente dessas contas, ou seja, nem mesmo todas as contas foram informadas. Nem mesmo o valor de ICMS decorrente de notas fiscais de retorno referente à infração anterior foi informado de forma específica.

65. Nesses termos, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

### **Infração 03: amortização – valores não amortizáveis (ágio)**

66. Trata-se de infração com as mesmas razões de fato e de direito apurada no ano-calendário 2005 nos autos do processo nº 16175.000476/2005-00, referente à glosa de despesa de

ágio de investimento nos anos-calendário 2000 a 2004.

67. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, à época deste lançamento os autos daquele processo aguardavam julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional no âmbito do CARF, em razão de o Acórdão n.º 1101-00064, de 16.03.2010, ter dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

68. Assim, com vistas a garantir e proteger o crédito tributário apurado no ano calendário de 2006 contra a decadência, efetuou-se o lançamento. Manifestou-se a autoridade fiscal nos seguintes termos: “*Por estar atrelada a decisão que vier a ser tomada na decisão do recurso especial impetrado pela Procuradoria, os efeitos do lançamento no que diz respeito a glosa da despesa do ágio fica com execução suspensa até decisão final*” (e-fls. 2.685).

69. Conforme consta na página do CARF na internet, em 08.02.2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Com efeito, encerrou-se a discussão na esfera administrativa em face de decisão final administrativa.

**Processo n.º** 16175.000476/200500  
**Recurso n.º** Especial do Procurador  
Acórdão n.º 9101002.551 – 1ª Turma  
Sessão de 08 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ GLOSA DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
Interessado Sara Lee Cafés do Brasil Ltda

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF.  
DIVERGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Caso não atenda o requisito previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso não deve ser conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.**

70. Tendo em vista a relação de causa e efeito entre esta infração e a matéria objeto do processo n.º 16175.000476/2005-00, em razão de trataram das mesmas razões de fato e de direito, aplica-se a esta infração o decidido naqueles autos.

71. Nestes termos nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

#### **Infração 04: provisões não autorizadas**

72. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal o saldo de provisões em 31.12.2006 totalizou R\$ 169.250.158,18, cujas contrapartidas foram despesas de várias natureza. Tendo em vista que o saldo credor acumulado de 2005 transferido para 2006 (saldo inicial) foi de R\$ 20.314.473,75, concluiu a autoridade fiscal que as provisões constituídas no ano-calendário 2005 totalizam R\$ 148.935.684,43.

73. À luz dos arts. 336, 337, 338 e 339, do RIR/99, que permite a dedução somente de provisões técnicas compulsórias, férias e 13º salário, apurou a fiscalização que o valor dedutível de despesa com provisões em 2006 totalizou R\$ 8.868.015,77. Com efeito, deveria ter sido adicionado ao lucro líquido o montante de R\$ 140.067.668,66 (R\$ 148.935.684,43 menos R\$ 8.868.015,77). Considerando que a adição foi de R\$ 131.150.062,12, efetuou-se a glosa de despesas provisionadas no valor de R\$ 8.917.606,54 (e-fls. 126-127; 2.685).

74. Em sua defesa, a recorrente alega a seguinte movimentação da conta de provisões no ano-calendário 2006:

(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.

75. Nesse sentido, sustenta que o cálculo correto relativo às provisões no ano-calendário de 2006 deveria ser: “(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.

76. Em sede de diligência, mediante exame detalhado dos balancetes de verificação anual e mensais do ano-calendário 2006, a fiscalização não só confirmou o valor lançado, mas também apurou que o valor correto deveria ter sido R\$ 29.232.080,29. Veja-se (e-fls. 9.633):

Em atendimento à determinação do Egrégio Conselho, através de intimação, fls. 5294 a 5297, **solicitamos da contribuinte as seguintes informações e documentos:**

De acordo com Recurso Voluntário apresentado, Vossas Senhorias alegaram inconsistência na metodologia empregada pela fiscalização e que não teriam sido consideradas exclusões, lançadas a debito da conta provisões, do passivo circulante, que totalizaram a importância de R\$ 167.279.441,41.

**Em face da alegação, fazer prova do lançamento contábil de reversão da provisão e que a contrapartida foi em conta de receita, mediante apresentação dos seguintes livros e documentos:**

- Livro Diário, escriturado no ano calendário, das contas de provisão e reversão de provisão, contabilizadas no referido período;
- Livro Razão, escriturado no ano calendário, das contas de provisão e reversão de provisão, contabilizadas no referido período;
- Livro de Apuração do Lucro Real escriturado no ano calendário.
- Plano de conta vigente no ano calendário.

**Na hipótese de, no lançamento da reversão da provisão, a contrapartida ter ocorrido em conta de obrigações a pagar, apresentar título de crédito com prova de quitação, apresentando cópia do livro Razão Auxiliar, compondo o saldo da conta, registrada no passivo e publicada no Balanço Patrimonial."**

Em atendimento à intimação a contribuinte apresentou os seguintes documentos:

- **Balancete de Verificação Anual, de 5o. Grau, fls. 98 a 115.**
- **Balancetes de Verificação 5o. Grau, dos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, impressos em 17/07/2014, de fls. 9438 a 9453.**

Conciliando o balancete de verificação 5o. Grau, fls. 98 a 115, anual, que serviu de base para elaboração da planilha " Provisionamento de Despesa Contabilizado no Ano calendário de 2006 ", fls. 125 a 126, que instruiu a constituição do crédito tributário, com os balancetes mensais de fls. 9438 a 9453, identificamos duplicidade de procedimento, causando inconsistência entre ambos, quais sejam:

- No balancete de verificação anual foi considerado valores a débito e a crédito, sem incorporação de saldo credor do Passivo, do Balanço Patrimonial do ano calendário de 2005.
- Nos balancetes de verificação 5o. Grau, dos meses de janeiro a dezembro 2006, impressos em 17/07/2014, verifica-se que no saldo das contas do passivo, foi incorporado saldo de 2005, das respectivas contas, conforme planilhas de fls. 9438 a 9453.
- Como consequência, **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 saldo de 31/12/2005.**

Em face do que foi apurado, apenas para reforço de entendimento, reconstituímos o demonstrativo de conclusão, abaixo:

SALDO CREDOR ACUMULADO DE PROVISÃO DE DESPESAS EM 31/12/2006	189.564.631,93
SALDO CREDOR DE PROVISÃO DE DESPESA TRANSPORTADO DE 31/12/2005	20.314.473,75
PROVISIONAMENTO DE DESPESA EFETIVADO NO AC 2006	169.250.158,18
<b>PROVISÃO DE DESPESA DEDUTÍVEL</b>	<b>8.868.015,77</b>
PROVISÃO DE DESPESA INDEDUTIVEL, QUE DEVERIA SER ADIC. AO LR	160.382.142,41
PROVISÃO DE DESPESA INDEDUTIVEL, ADICIONADO AO LR NA DIPJ	131.150.062,12
<b>PROVISÃO DE DESPESA INDEDUTIVEL, QUE DEIXOU DE SER ADIC. AO LR</b>	<b>29.232.080,29</b>

Aqui cumpre um esclarecimento. Na constituição da provisão, debita-se a despesa e credita-se no passivo a provisão. No passivo assume-se a expectativa de sua realização e a obrigação de paga-la no momento e no prazo em que ela se efetivar.

No passivo a provisão é estornada pelo pagamento a crédito da conta bancos ou pela reversão, tendo como contrapartida conta de receita operacional.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte alega que a conta de provisões sofreu exclusões ao longo do ano-calendário, ou seja, estornos ou baixas, que totalizaram R\$ 167.279.441,41, sem, no entanto, fazer prova da contrapartida.

Em conclusão, somos de parecer que *carece* razão à contribuinte, o que nos conduz a propor manutenção da tributação do valor que deixou de ser adicionado ao Lucro Real.

77. Em manifestação ao Relatório de Diligência aduz a recorrente que devem ser levados em consideração, quando do exame dessas contas, não apenas os lançamentos a crédito, como ocorreu nesse caso, mas também os débitos. 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.

78. Inicialmente oportuno esclarecer, conforme observado pela autoridade fiscal, “*na constituição da provisão, debita-se a despesa e credita-se no passivo a provisão*”. No passivo, por sua vez, “*a provisão é estornada pelo pagamento a crédito da conta bancos ou pela reversão, tendo como contrapartida conta de receita operacional*”.

79. No caso em análise, conforme documentação contábil apresentada pela recorrente, o saldo anterior da conta “2107-Provisões” em 01.01.2006 totaliza R\$ 20.314.473,75 (e-fls. 9.441); durante o ano-calendário referida conta foi creditada no montante de R\$ 169.250.158,18 (e-fls. 104), o que significa dizer que houve provisionamento de despesas em igual montante nesse período. Os dados foram detalhados mensalmente pela fiscalização às e-fls. 9.454-9.455.

80. O montante de despesas dedutíveis com provisões nesse período totaliza R\$ 8.868.015,77 (e-fls. 126); tem-se, portanto, um montante de despesa indedutível no valor de R\$ 160.382.142,3. Tendo em vista que a recorrente adicionou ao lucro líquido o montante de R\$ 131.150.062,12 (e-fls. 9), verifica-se uma diferença de R\$ 29.232.080,20, conforme apurado pela fiscalização em sede de diligência.

81. Quanto ao argumento da recorrente no sentido de que a conta de provisões sofreu exclusões ao longo do ano-calendário, ou seja, estornos ou baixas, que totalizaram R\$ 167.279.441,41, não obstante a boa qualidade do argumento, não tem aptidão para infirmar o apurado pela fiscalização, porquanto, mesmo intimada para tal, não apresentou documentação comprobatória do lançamento contábil de estornos ou reversão da provisão e que a contrapartida foi em conta de receita.

82. Considerando que o lançamento foi no montante de R\$ 8.917.606,54, não há reparos a serem feitos. A glosa deve ser mantida.

83. Isso posto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

**PIS, COFINS - reflexos**

84. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da COFINS em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

85. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

86. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

**Multa de ofício**

87. A recorrente considera que há exagero cometido na exigência de multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão.

88. Trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria já pacificada neste CARF nos termos da Súmula CARF n.º 2, portanto, sem razão a recorrente. Veja-se:

**Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

89. Sustenta o recorrente, nos termos da legislação de regência, a improdência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

90. Em relação a esta matéria este CARF consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante n.º 108. Veja-se:

**Súmula CARF n.º 108**

**Incidem juros moratórios**, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, **sobre o valor correspondente à multa de ofício.**

(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso).

## Conclusão

91. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: i) cancelar o lançamento de omissão de receita no valor R\$ 40.135.467,60, em relação à infração 01, omissão de receitas - estornos de vendas não comprovados; ii) cancelar o lançamento em relação à infração 03, amortização - valores não amortizáveis (ágio).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui declaração de voto dando parcial provimento em maior extensão.

No que diz respeito à infração 01, “omissão de receitas - estornos de vendas não comprovados”, entendo que há elementos razoáveis no processo para que as alegações da Recorrente sejam confirmadas, isto é, foram apresentados documentos que comprovam ter havido retorno de mercadoria, sendo que incumbiria à fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis.

Nessa linha, dou provimento ao Recurso Voluntário para exoneração do lançamento tributário no que tange à referida infração.

Com relação à potencial dedução indevida de ICMS, cumpre notar que a Recorrente argumenta que a diferença entre o custo de ICMS exposto nos Livros Fiscais e o referido custo de ICMS na DIPJ decorrem de: (i) ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios no valor de R\$ 2.459.958,63; (ii) diferenciais de alíquotas de ICMS incidente nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios 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.

É importante destacar que há incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, quando tais estabelecimentos estão em diferentes Estados da federação, ainda que não tenha havido transferência jurídica de titularidade. Ademais, há pagamentos de ICMS em situações nas quais o contribuinte não está realizando operações de venda de mercadorias, mas adquirindo bens para uso e consumo ou bens que integrarão seu Ativo Permanente, situações nas quais deverá recolher o diferencial de alíquota entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna de ICMS.

Como resultado de todas essas situações, é razoável que o montante do ICMS que consta dos Livros Fiscais seja diferente do montante informado na DIPJ.

Nesse sentido, voto por dar provimento no tocante a este ponto para exonerar o lançamento no que tange ao ponto da dedução de ICMS.

No que tange às provisões, destaque-se que o saldo de tal Passivo totalizava R\$ 20.314.473,75 na abertura do ano, isto é, em 01/01/2006, ao passo que ao final do ano, ou seja, 31/12/2006, o saldo de tal Passivo era de R\$ 22.285.190,52.

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal o saldo de provisões em 31/12/2006 totalizou R\$ 169.250.158,18.

Ocorre que o referido montante foi obtido não por meio da identificação das despesas com a constituição de provisões no resultado do exercício, mas por meio do total de lançamentos a crédito na conta de Provisões, localizadas no Passivo.

Em primeiro lugar, cabe notar que não foram considerados os lançamentos a débito realizados na conta de Provisões, localizadas no Passivo, que totalizavam R\$ 167.279.441,41, o que denota uma assimetria total de tratamento.

É possível que muitas provisões constituídas durante em 2006 tenham se realizado ou sido revertidas ainda em 2006.

Em outras palavras, se a fiscalização tivesse considerados o resultado líquido dos débitos e créditos, chegar-se-ia ao mesmo montante oferecido para a tributação pelo Recorrente.

Isto posto, dou provimento com relação à questão das provisões para que não seja mantida tal parte do lançamento fiscal.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário com relação às infrações 01 (omissão de receitas - estornos de vendas não comprovados), 02 (ICMS), 03 (ágio) e 04 (Provisões).

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Evaristo Pinto