



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.000087/2011-10
ACÓRDÃO	3003-002.566 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLAC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007, 01/05/2007 a 31/05/2007, 01/09/2007 a 31/10/2007, 01/01/2008 a 28/02/2008, 01/10/2008 a 31/12/2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA INDEFERIDO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF.

Nos termos da Súmula CARF n.º 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROVA EMPRESTADA. AUTUAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

Na instrução do processo administrativo fiscal são admissíveis como provas elementos, informações e documentos contidos em outros processos administrativo fiscal, tendo a Receita Federal do Brasil, plena independência para firmar sua convicção sobre a subsunção dos fatos coletados à norma tributária.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO. CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. NOTA FISCAL. CRÉDITO

O direito creditório decorrente de devolução de mercadoria somente é possível na hipótese em que a nota fiscal esteja em consonância com o exigido para o reconhecimento de tal crédito no RICMS.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO

Em consonância com a literalidade do inciso III do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente podem ser apurados créditos da Contribuição da COFINS, os valores relativos aos gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica dentro do período do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 12-104.082 (fls. 424/443) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007, 01/05/2007 a 31/05/2007, 01/09/2007 a 30/09/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/01/2008 a 31/01/2008, 01/02/2008 a 28/02/2008, 01/10/2008 a 31/10/2008, 01/11/2008 a 30/11/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. NOTA FISCAL.

O destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignará, nº verso da nota fiscal, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte do ICMS, aporá nela o seu carimbo do CNPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007, 01/05/2007 a 31/05/2007, 01/09/2007 a 30/09/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/01/2008 a 31/01/2008, 01/02/2008 a 28/02/2008, 01/10/2008 a 31/10/2008, 01/11/2008 a 30/11/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE E EFICÁCIA.

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

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora. Não cabe diligência para suprir falhas ou incorreções tanto da autuação fiscal quanto da defesa do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 108/117), decorrente de irregularidades fiscais constatadas a partir da análise do direito creditório, no âmbito dos processos administrativos nº 15586.001134/2010-61, 15586.001135/2010-14, 15586.001137/2010-03 e 15586.001138/2010-40.

O crédito constituído foi de R\$ 320.112,66, sendo R\$ 153.522,41 de contribuição (Cofins), R\$ 51.448,47 de juros de mora (calculados até 31/08/2011) e R\$ 115.141,78 de multa de ofício (vide Demonstrativo Consolidado às fls. 03), correspondendo aos períodos de apuração de 03/2007, 05/2007, 09/2007, 10/2007, 01/2008, 02/2008, 10/2008, 11/2008 e 12/2008.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 04/05), a fiscalização solicitou a apresentação dos seguintes documentos e informações, relativos ao período de outubro de 2005 a dezembro de 2008: cópia do plano de contas e dos balancetes mensais, dos Livros Razão, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Entrada; natureza da atividade econômica exercida; contrato de aluguel de prédio locado em 2008; demonstrativo analítico das rubricas que compuseram a apuração mensal da contribuição; planilha contendo os registros das entradas de mercadorias e serviços que serviram de base para o aproveitamento de créditos da contribuição; e planilha contendo os registros de todas as saídas.

Em resposta, o contribuinte apresentou os documentos relacionados às fls. 06, e informou que é uma "trading", exercendo atividade de importação e exportação, além de comercialização e prestação de serviços no mercado nacional.

Com base na documentação apresentada e no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), a autoridade fiscal lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 08/12), em resumo, com o seguinte conteúdo:

1. Solicitou esclarecimentos (acompanhados de planilhas e demais documentos comprobatórios) a respeito das seguintes constatações:
 - a. Valores de despesas de energia elétrica e térmica - CFOP 1.253 (janeiro a setembro/2008), de bens adquiridos no mercado interno - CFOPs 1.102 e 2.102 (setembro/2007), de devoluções de vendas - CFOPs 1.202 e 2.202 (maio/2007, março/2008 e setembro/2008) e de compras do exterior para comercialização - CFOP 3.102 (agosto/2007, outubro/2007, abril/2008, junho/2008, agosto/2008 e setembro/2008), informados no Dacon maiores que os apurados nos Livro Registro de ICMS e Livro Registro de Entradas;
 - b. Vinculação da totalidade dos créditos de PIS e Cofins a receitas no mercado interno (vide Dacon), sem associação a receitas de exportação, indicando inexistência de créditos (com exceção do mês de maio de 2007);
2. Intimou a apresentar os seguintes documentos:
 - a. Arquivo SINTEGRA de notas fiscais de entradas e saídas e planilha contendo os valores mensais de compras de cada tipo de mercadoria com alíquotas diferenciadas e com alíquota por unidade de produto;

b. Registros no livro Razão, indicando onde foram contabilizados os serviços utilizados como insumos, constante da linha 3 das fichas 06A e 16A da Dacon referente ao ano-calendário de 2008.

Em resposta (fls. 13), o contribuinte manifestou-se da seguinte forma:

1. Apresentou arquivos com planilhas de demonstrações fiscais de entrada e saída mês a mês por filiais;
2. No que tange ao item 1a (“Compras do Exterior para Comercialização”), esclareceu que realiza também compras no mercado externo para revenda, gerando créditos da contribuição na importação. Esses créditos são apropriados pela empresa, no momento do pagamento das contribuições, que acontece no registro da DI. Entretanto, a nota fiscal é emitida após o desembaraço e em determinados casos ocorre o crédito antes mesmo da emissão da nota fiscal de entrada. A justificativa foi aceita pela autoridade fiscal;
3. Quanto ao item 1b, discorreu que:

(...) a empresa gera créditos vinculados à receita de exportação, sendo essa operação realizada por nossa filial situada em MG, portanto os créditos aproveitados são todos de origem dessa operação. Houve no preenchimento do DACON, algumas inconsistências devido a erros no preenchimento, que esperamos poder esclarecer com as informações apresentadas.

4. Quanto ao item 2b, afirmou ter preenchido equivocadamente o Dacon no que concerne aos serviços utilizados como insumos no decorrer do ano de 2008.
5. Acostou aos autos novas planilhas de apuração dos créditos e débitos relativas aos períodos de janeiro a dezembro de 2007 (fls. 14/21) e de janeiro a dezembro de 2008 (fls. 22/30); Livro de Registro de Apuração do ICMS (matriz e filiais) às fls. 31/32 (maio/2007), fls. 33/34 (junho/2007), fls. 35/36 (janeiro/2008), fls. 37/38 (agosto/2008) e fls. 39/41 (setembro/2008); notas fiscais de entrada/devoluções de vendas, emitidas em março e agosto de 2008 (fls. 42/44); e Livro Registro de Entradas às fls. 45 (março/2008) e fls. 46/47 (agosto/2008).

Em sequência, a autoridade fiscal juntou o auto de infração de multa isolada decorrente da conversão de perdimento em multa (fls. 48/97), no qual se concluiu que: (grifei)

*"A falta de comprovação da efetiva devolução das mercadorias estrangeiras com **a consequente apuração negativa no estoque final** evidenciaram a prática do ilícito fiscal por parte da CLAC, que consistiu em promover a circulação comercial no País de mercadorias estrangeiras (278 notebooks da marca ACER), sem documentação comprobatória de sua importação regular, conforme previsto no inciso X do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/66"*

Após analisar a documentação supra, a autoridade tributária elaborou as planilhas intituladas “Cofins Não-Cumulativa – Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a

Descontar” de fls. 99/104, que serviu de base para o Termo de Verificação Fiscal de fls. 105/107 e Auto de Infração de fls. 108/117.

No citado demonstrativo, restou discriminado a base de cálculo dos créditos apontada pelo contribuinte, os ajustes efetuados pela fiscalização, o crédito a descontar apurado no mês, o rateio do crédito a descontar com base na planilha elaborada pelo interessado em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, o saldo de crédito do mês anterior, o crédito a descontar disponível no mês, o débito da contribuição apurado no mês, os créditos descontados vinculados aos mercados interno e externo, o valor da contribuição a recolher e os créditos passíveis de ressarcimento ou compensação. Note-se que nestas planilhas há referências a números de folhas dos processos de ressarcimento e compensação citados no primeiro parágrafo deste relatório.

Sustenta a glosa parcial dos créditos da seguinte forma:

1. Despesas de energia elétrica (janeiro e agosto de 2008) e devoluções de vendas (maio e junho de 2007 e setembro de 2008): somente foram admitidos os lançamentos encontrados no Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 31/41);
2. Devolução de vendas consignadas nas notas fiscais de entrada nº 18.476, 18.984 e 18.985 (fls. 42/44), emitidas respectivamente em 11/03/2008, 04/08/2008 e 04/08/2008, contabilizadas no Livro Registro de Entradas (fls. 45/47): em decorrência da auditoria fiscal relatada no processo nº 12466.001030/2010-25 (fls. 48/97), que concluiu pela ineficácia dos documentos fiscais emitidos pela CLAC para fins de comprovação da efetiva ocorrência de devolução das mercadorias pela empresa FNAC Brasil, em razão de terem sido emitidos sem observância das exigências legais estabelecidas no Regulamento do ICMS.

Por fim, cotejou os valores da Cofins a recolher (apurados nas planilhas de fls. 99/104) com os valores efetivamente recolhidos pelo sujeito passivo, constatando insuficiência de recolhimentos, consoante Demonstrativo de Apuração de fls. 108/109 e Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fls. 110/111.

Inconformada, a interessada apresentou a Impugnação de fls. 119/160, alegando em síntese o seguinte:

Da Prova Emprestada

1. A autoridade fiscal se baseou em elementos contidos em outros processos administrativos fiscais, sem proceder às necessárias averiguações, uma vez que teve como fundamento fático, provas colhidas nos processos administrativos nº 15586.001137/2010-03, 15586.001138/2010-40, 15586.001134/2010-61 e 15586.001135/2010-14 (ressarcimento de Cofins); 12466.001032/2010-14 e 12466.001030/2010-25 (assuntos aduaneiros);

2. As constatações da inexistência das despesas com energia elétrica e de não ocorrência das devoluções cingiu-se à análise da escrituração fiscal, a partir de presunções equivocadas obtidas no curso do processo nº 12466.001030/2010-25;

3. O procedimento fiscal levado a efeito no âmbito do retromencionado processo pode ser assim sintetizado:

- apontou a infração tipificada no artigo 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/66, e artigo 23, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.455/76, consubstanciada na circulação de mercadoria estrangeira sem documentação comprobatória de sua importação regular;
- Tal procedimento derivou de uma operação fiscal a nível nacional denominada "Operação Gray", que objetivava apurar fraudes no comércio de computadores pessoais portáteis de procedência estrangeira ;
- A apresentação de toda a documentação exigida, permitiu à autoridade fiscal a aferição da plena regularidade das operações sob fiscalização, sendo constatada por esta o seguinte:

A Relação apresentada pela contadora indicou exatamente o mesmo estoque evidenciado na conferência física efetuada pela fiscalização, no local.

O exame dos Livros Fiscais (Inventário, fichas Kardex) evidenciou estar registrado como estoque final exatamente os mesmos modelos e respectivas quantidades constatados na conferência física.

A partir desta planilha ficou evidenciada, a princípio, a existência de coerência entre os lançamentos registrados nos Livros Fiscais e o estoque físico da empresa existente em 19/11/2008. A conclusão da análise fiscal no que tange à quantidade de notebooks da marca ACER Comercializados pela CLAC indicou que o estoque final apurado pela fiscalização, com base na conferência física, coincide com o estoque final, registrado pela empresa em seu Inventário e Livros Fiscais, não havendo portanto nenhuma diferença.

4. Não foi intimada a apresentar os documentos comprobatórios das despesas com energia elétrica, bem como, a fornecer explicação acerca das devoluções que a autoridade reputa como não ocorridas, o que demonstra que não foram empreendidas as diligências necessárias para a inequívoca comprovação da suposta insuficiência de recolhimento, contrariando o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72;

5. Ainda que se admita a utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, esta deve ser utilizada apenas para o início do procedimento fiscalizatório, jamais podendo ser utilizada sem qualquer produção de prova

própria para fundamentar o lançamento, conforme posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 10193678, de 07/11/2001);

6. Além disso, a nulidade do lançamento no processo nº 12466.001030/2010-25, implicaria na absoluta impossibilidade de utilização do mesmo como prova emprestada no presente auto de infração;

Das Devoluções de Venda

7. A análise fiscal foi direcionada às devoluções de vendas, na qual se verificou a perfeita vinculação entre as notas fiscais de devolução de vendas (Entrada), e as notas fiscais de vendas (Saídas), conforme quadros 1 e 2, elaborados às fls. 14/15 do processo nº 12466.001030/2010-25;

8. A fiscalização, neste mesmo processo administrativo, alegou que houve uma suposta venda e devolução fictícias, com o intuito de acobertar notebooks importados irregularmente. Afirma que o sujeito passivo simulou as operações de devolução, através da emissão de documentos fiscais sem observação do Regulamento do ICMS/ES; 9. E é nesse ponto que reside a fundamentação de quase a totalidade da exigência formulada no presente auto de infração;

10. Glosou parte dos créditos utilizados a título de devoluções de vendas em maio e junho de 2007 e setembro de 2008, motivado por lançamentos a menor no LRICMS;

11. Não considerou na base de cálculo do crédito as operações consubstanciadas nas Notas Fiscais de Entrada nº 18.476, 18.984 e 18.985 (fls. 40/42), referentes a devoluções de venda de mercadorias e contabilizadas no Livro Registro de Entradas (fls. 43/45);

12. Tal glosa decorreu da auditoria fiscal relatada no processo nº 12466.001030/2010-25 (fls. 46/95), em que a empresa FNAC Brasil afirma desconhecer a existência das notas fiscais de venda e de devolução;

13. Conclui a autoridade fiscal que documentos fiscais apresentados pela CLAC são ineficazes para comprovar a efetiva ocorrência de devolução dessas mercadorias, em razão de terem sido emitidos sem observância das exigências legais estabelecidas pelo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25/10/2002;

14. Afirma que não foi intimada na presente ação fiscal para apresentar informações sobre o caminho percorrido pelos notebooks importados;

15. No item 71 da presente impugnação, denominado “MEMORIAL DESCRITIVO DAS OPERAÇÕES”, baseado em documentos fiscais e lançamentos contábeis, que foram analisados pela autoridade fiscal que lavrou o auto de infração no âmbito do processo nº 12466.001030/2010-25, pode-se comprovar que os notebooks foram vendidos e devolvidos regularmente, e que, após isto, realizou novas operações de saída;

16. O cerne do lançamento no processo nº 12466.001030/2010-25, residiu na resposta apresentada pela FNAC às fls. 1251, em que afirma desconhecer a existência das Notas Fiscais nº 29.129, 29.130 e 29.154, todas emitidas em 29/07/2008, as quais não se encontram escrituradas em seu Livro de Registro de Entradas;

17. Ocorre que, por uma questão óbvia, as notas fiscais referentes às mercadorias devolvidas não poderiam estar escrituradas no Livro de Registro de Entrada da FNAC, uma vez que não houve a entrada, conforme se confirma pelos documentos que constam no processo 12466.001030/2010-25, o que resultou em uma equivocada premissa de que ocorreria simulação na operação de devolução;

18. A alegada simulação das operações de venda e devolução foi baseada em supostas irregularidades formais dos documentos fiscais de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo;

19. Tais vícios de ordem formal não têm o condão de comprovar que não houve a operação de venda e posterior devolução;

20. Ainda que assim não se entenda, as sanções aplicáveis teriam que ser as previstas por descumprimento de obrigações acessórias veiculadas no próprio RICMS/ES, por atuação somente do Fisco do Estado do Espírito Santo;

21. O principal argumento da autoridade fiscal para se negar à idoneidade às operações em foco, foi a falta de identificação da pessoa que fez a ressalva de "estarem em desacordo com nosso pedido", no verso das notas fiscais de venda para a FNAC;

22. Tal argumento, se confrontados com as demais provas carreadas aos autos, é manifestamente imprestável para sustentar a irregularidade de operação, quais sejam: contrato de fornecimento formalizado com a FNAC (Doc. nº 06), o qual prevê nas cláusulas 2.3 e 9, a possibilidade de devolução dos pedidos pela FNAC; e os pedidos de compra emitidos pela própria FNAC (Doc. nº 07), referentes aos notebooks remetidos àquela empresa, acobertados pelas Notas Fiscais 29.129, 29.130 e 29.154. Resta, pois, incontroversa a relação comercial existente com a FNAC para fornecimento de notebooks da marca ACER;

23. Na prática, nas empresas de grande porte, as recusas de mercadorias podem ser feitas por empregados sem conhecimento adequado dos procedimentos contábeis a serem adotados, o que em hipótese alguma demonstra que não houve a devolução;

24. Não houve qualquer violação ou irregularidade nas notas fiscais de entrada emitidas, uma vez que o § 2º, do artigo 111, do RICMS/ES, se refere às notas fiscais de saída que devem acobertar o retorno. Resta patente a equivocada interpretação por parte da autoridade fiscal quanto ao referido dispositivo;

25. Atuou em conformidade com o parágrafo 3º, do artigo 109, do RICMS/ES;

26. Da mesma forma, a devolução de mercadorias provenientes da Companhia Brasileira de Distribuição resta comprovada pelos documentos acostados aos autos;

27. Por fim, a despeito de constatar no bojo do auto de infração, após o fornecimento das folhas da Relação da Posição do Estoque com indicação dos notebooks registrados no sistema de estoque da empresa e a descrição detalhada de cada um dos três modelos de notebooks identificados (fls. 92/94 do PAF nº 12466.001030/2010-25), que "a Relação apresentada (...) indicou exatamente o mesmo estoque evidenciado na conferência física efetuada pela fiscalização, no local", a autoridade fiscal concluiu que:

(...) A falta de comprovação da devolução das 278 unidades de notebooks da marca ACER apurada pela fiscalização, conforme constatações do capítulo anterior (...) tem repercussão direta no inventário final do estoque, haja vista que as entradas de notebooks referentes a essas devoluções não se efetivaram de fato.

(...) Desta forma, a fiscalização constatou que as entradas ao estabelecimento da empresa, no total de 278 unidades de notebooks da marca ACER, não se efetivaram, pois não foram comprovadas".

28. Cabe ressaltar, que em momento algum a autoridade fiscal comprovou a inidoneidade das informações constantes da escrituração da Impugnante, limitando-se a utilizar os equivocados fundamentos de outro processo administrativo;

29. Por fim, a autoridade fiscal presumiu que os notebooks não foram devolvidos, uma vez que os documentos fiscais e outras provas apresentadas no processo não estariam de acordo com normas de cunho instrumental constantes do Regulamento do ICMS/ES, o que não se coaduna com o que dispõe o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72;

Das Despesas de Energia Elétrica

30. No que tange à glosa dos créditos de Cofins relativos à despesas com energia elétrica, a autoridade fiscal se baseia apenas no fato de que as mesmas não se encontram lançadas no Livro Registro e Apuração de ICMS, sem admitir os documentos apresentados pela Impugnante durante o procedimento de fiscalização, que comprovam de modo inequívoco o direito ao crédito;

31. Não há qualquer irregularidade em relação ao aproveitamento dos créditos de COFINS das despesas de energia elétrica;

32. Nos termos da legislação em vigor, dos valores de PIS e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores das despesas e custos incorridos

no mês, relativos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

33. Conforme comprovam os documentos em anexo (Doc. nº 10 - fls. 419/420), a Impugnante efetivamente realizou as despesas com energia elétrica nos meses de janeiro e agosto de 2008, não havendo qualquer fundamento na glosa fundamentada na não escrituração à época, no Livro de Registro de Apuração do ICMS;

Da Impossibilidade de Lançamento com Base em "Presunção da Presunção"

34. Caso não se acolham os argumentos expostos nos tópicos anteriores, é incontroverso que o presente lançamento encontra-se eivado de vício que determina sua absoluta improcedência, qual seja, encontrar-se fundado em "presunção de presunção";

35. É cediço que a presunção é aceitável como meio de prova;

36. A autoridade fiscal, com base nas equivocadas constatações obtidas no curso do processo administrativo nº 12466.001030/2010-25, presume que os notebooks não foram devolvidos, uma vez que os documentos fiscais e outras provas apresentadas no processo, supostamente não estavam de acordo com normas de cunho instrumental constantes do Regulamento do ICMS/ES;

37. Tal presunção, conforme já demonstrado no bojo desta peça, resta absolutamente desconstituída por força do conjunto probatório carreado pela Impugnante, que evidencia de maneira irrefutável, a veracidade das operações registradas em sua contabilidade, que coincide com as operações demonstradas pelos documentos fiscais acostados aos autos;

38. É evidente que creditamento indevido de COFINS pelo regime não-cumulativo também se trata de uma presunção, haja vista a ausência de comprovação cabal no bojo dos autos;

39. Também é evidente que o lançamento ora combatido, presume a irregularidade dos créditos de COFINS, com base em uma presunção de que não houve a devolução dos equipamentos referidos ao longo desta peça e que as despesas de energia (e conseqüentemente, o pagamento das contribuições) não foram realizadas, o que é inaceitável;

40. Portanto, é de se repugnar a utilização de 'presunção da presunção', uma vez que se o raciocínio presuntivo deve partir de um fato indubitavelmente conhecido, este fato não pode ser colhido também por presunção;

41. Isto posto, e considerando que a presunção de escrituração indevida de créditos de COFINS parte da presunção de ausência de devolução de equipamentos, em operações realizadas com a Companhia Brasileira de Distribuição e a FNAC Brasil, e da inexistência das despesas com energia elétrica nos meses apontados, verifica-se a absoluta improcedência do auto de infração;

Da Diligência 42. No caso de não convencimento desta Delegacia de Julgamento, com base nos elementos trazidos aos autos até o presente momento, solicita o sujeito passivo a realização de diligência, com o objetivo de oportunizar a produção de provas que "jogarão por terra qualquer indício de que a devolução dos notebooks objeto do presente PAF não ocorreu", com a formulação do seguinte quesito:

Diligência	Motivos justificadores e objetivos
1) Intimar o representante legal da empresa FNAC Brasil Ltda, para que possa identificar a assinatura aposta no verso das Notas Fiscais nº. 29.129, 29.130, e 29.154, de emissão da Impugnante.	Com a identificação da pessoa que após a assinatura no verso das notas fiscais em referência, e sendo ela preposto da FNAC (destinatária da mercadoria), restará comprovada a remessa e efetiva devolução dos notebooks objeto do lançamento em foco.

Dos Pedidos 43.

Requer, por fim, o seguinte:

A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, tendo em vista (i) a ausência de constatação dos fatos alegados no presente processo, administrativo, o que implica em violação ao artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, e (ii) da nulidade do lançamento formalizado no Processo Administrativo nº 12466.001030/2010-25, que serve de fundamento para a lavratura do presente auto de infração.

Caso assim não entendam Vossas Senhorias, o que se admite apenas ad argumentandum tantum, JULGAR ABSOLUTAMENTE IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO, com fulcro nos argumentos expendidos nos tópicos referentes ao mérito desta peça impugnatória.

Por derradeiro, na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, o que se admite somente a título de argumentação, requer a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIAS, no sentido de se determinar, nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235/72 e dos motivos expostos no item 4:

"A intimação do representante legal da empresa FNAC Brasil Ltda, para que possa identificar a assinatura aposta no verso das Notas Fiscais nº 29.129, 29.130, e 29.154, de emissão da Impugnante".

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 453/500) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade e alegando, em preliminar, que houve omissão da DRJ que deixou de analisar as preliminares de nulidade do auto de infração (ausência de constatação dos fatos alegados para glosa dos créditos); a nulidade do processo aduaneiro anterior (12466.001030/2010-25), violando o Art. 65 do Decreto nº 7.574/2011; e o cerceamento do direito de defesa em razão da não realização da diligência requerida pela Contribuinte.

Quanto ao mérito sustenta que:

- não foi notificada para esclarecer divergências e que a glosa se baseia no descumprimento de uma obrigação acessória (escrituração no LAICMS), o que, segundo o CARF (Acórdão nº 3401.004.362), não pode impedir o direito ao crédito;
- vícios formais do RICMS/ES não invalidam a materialidade das operações, citando precedente do CARF sobre "omissão de receitas" e "devolução de venda escriturada" que afirma que "Apenas a falta de anotações sobre a recusa da mercadoria (...) não é indício suficiente que permita inferir que as mercadorias não retornaram ao estoque do remetente";
- é válida a relação comercial com a FNAC, contestando a desconsideração do contrato e pedidos de compra;
- há interpretação errônea do § 2º do artigo 111 do RICMS/ES pela fiscalização (que se refere à nota fiscal de saída, não de entrada);
- a FNAC não tinha obrigação de registrar a devolução em sua escrituração ou emitir nota fiscal de saída/devolução, pois as mercadorias não chegaram a entrar fisicamente em seu estabelecimento;
- que seu crédito encontra amparo no princípio da não cumulatividade e na Súmula 509 do STJ;
- o lançamento combate uma presunção (irregularidade dos créditos de Cofins) com base em outra presunção (inexistência das devoluções e despesas de energia), o que é "inaceitável" e "repugnar" pelo judiciário e órgãos administrativos;
-

Ao final requer:

- a) Seja DECLARADO NULO ou INSUBSISTENTE o auto de infração impugnado, com base nas preliminares suscitadas, determinando-se o seu arquivamento, e, por óbvia consequência, a insubsistência das imputações e das exações fiscais ao Recorrente;
- b) Caso assim não entenda este Culto Colegiado, o que se admite somente por hipótese, seja JULGADO ABSOLUTAMENTE IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO, com fulcro nos argumentos expendidos nos tópicos referentes ao mérito deste recurso;

c) Por derradeiro, na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, o que se admite somente a título de argumentação, requer a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIAS**, no sentido de se determinar, nos termos do artigo 18, do Decreto nº. 70.235/72 e dos motivos acima expostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – PRELIMINARES

i. Nulidade do Auto de Infração pela utilização de Prova Emprestada

Alega a recorrente que *“a autoridade fiscal sequer empreendeu investigação probatória que comprovasse as teses que embasaram o presente auto de infração”*, tendo o lançamento se servido das *“provas colhidas em outros processos administrativos, quais sejam, 15586.001137/2010-03, 15586.001138/2010-40, 15586.001134/2010-61 e 15586.001135/2010-14; 12466.001032/2010-14 e 12466.001030/2010-25 (Processos aduaneiros)”*.

Sustenta que *“as diligências empreendidas nos processos administrativos supra não têm o condão de apontar a inexistência das despesas com energia elétrica, bem como, confirmar a não ocorrência das devoluções que reputa como não comprovadas”*.

Afirma que *“tal qual ocorrera no processo administrativo nº 12466.001030/2010-25, a autoridade fiscal apurou a escrituração fiscal que ensejou no lançamento tributário, partindo-se de presunções infundadas; o que, certamente, não se coaduna com a legislação vigente”*.

Traz como suporte legal o disposto no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72.¹

Em seu entendimento “a comprovação do ilícito deve ser invariavelmente procedida pela autoridade fiscal atuante, que deverá demonstrar de forma inequívoca a ocorrência da infração”.

Argumenta que **“considerando-se que a presente autuação TEVE ORIGEM NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL nº 12466.001030/2010-25, EIVADO DE VÍCIO INSANÁVEL QUE DETERMINA SUA NULIDADE, verifica-se a patente NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO impugnado, por absoluta ausência de prova hábil a comprovar a ocorrência dos supostos e inexistentes ilícitos tributários, em flagrante violação ao artigo 9º, do Decreto nº. 70.235/72”**. (destaques do original)

A DRJ considerou a prova emprestada do processo aduaneiro n.º 12466.001030/2010-25 como válida e eficaz, uma vez encontrarem-se presentes os quatro requisitos exigidos para tal, quais sejam: a) que a prova tenha sido colhida em processo entre as mesmas partes; b) que tenham sido observados no processo anterior as formalidades previstas em lei durante a produção daquela prova; c) que o fato probando seja o mesmo; d) que tenha havido o contraditório no processo originário.

Sem razão a recorrente, uma vez que o entendimento da DRJ se encontra em consonância com os posicionamentos mais recentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Compulsando os autos, verifica-se que houve a adoção de prova emprestada, inclusive de Auto de Infração lavrado contra a própria Recorrente e não declarado nulo até a presente data.

Portanto, adotou-se prova emprestada dentro dos limites permitidos e com a individualização da conduta tida por infringida por parte da Recorrente.

¹ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

A jurisprudência entende legítima a utilização de prova emprestada, quando respeitados o contraditório e a ampla defesa. Veja-se, a propósito, a Súmula 591 do Superior Tribunal de Justiça:

É permitida a prova emprestada no processo administrativo disciplinar, desde que devidamente autorizada pelo juízo competente e respeitados o contraditório e a ampla defesa.

No mesmo sentido são as recentes decisões do CARF:

Acórdão n.º 3401-013.536, de 16/10/2024

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2015, 2016

CONCLUSÃO EMPRESTADA. PROVA EMPRESTADA. DIFERENÇAS. AUTUAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

Conclusão emprestada e prova emprestada não se confundem, sendo válida a utilização de prova emprestada no âmbito do processo administrativo fiscal.

Na instrução do processo administrativo fiscal são admissíveis como provas elementos, informações e documentos contidos em outros processos administrativo fiscal, tendo a Receita Federal do Brasil, plena independência para firmar sua convicção sobre a subsunção dos fatos coletados à norma tributária.

Acórdão n.º 3201-012.195, de 26/11/2024

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PROVA EMPRESTADA. CABIMENTO.

Tendo sido anexados aos autos documentos trazidos de processos outros em volume suficiente para a formatação de exigência decorrente, mostra-se descabido o argumento de nulidade por inexistência de elementos materiais capazes de ensejar o novo lançamento.

Ademais, falece competência a este órgão julgador para, neste processo, analisar a nulidade, ou não, do auto de infração lavrado no processo administrativo nº 12466.001030/2010-25.

Por fim, em sentido oposto ao manifestado pela recorrente em suas razões recursais, a decisão impugnada expressamente se manifestou quanto ao tema às fls. 435/436.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada.

ii. Nulidade do auto de infração por não vinculação à doutrina e jurisprudência

Afirma a recorrente ser o caso de nulidade do acórdão recorrido por violação ao disposto no art. n.º 489, §1º, VI do NCPC².

Alega que a decisão recorrida é contrária *“à própria noção principiológica da segurança jurídica, verdadeiro postulado constitucional do Estado Democrático de Direito”*.

A DRJ rejeitou a vinculação, afirmando que *“os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário”*.

Acerca da doutrina afirmou que *“mesmo a mais respeitável doutrina (...) não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo”*.

A aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo encontra-se prevista em seu art. 15, *verbis*:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

² Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Desta forma, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC) ao processo administrativo ocorre quando a legislação específica do processo administrativo é omissa em relação a determinada questão processual.

Nesses casos, o CPC pode ser utilizado para complementar ou suprir a falta de normas no processo administrativo, buscando garantir a segurança jurídica e a efetividade do processo.

Entretanto, *in casu*, há norma específica no Decreto n.º 70.235/72 que disciplina o conteúdo da decisão no processo administrativo, norma esta suficiente para afastar o previsto no art. 489, §1º, VI do NCPD.

Vejamos o disposto no art. 31:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ademais, a nulidade da decisão administrativa somente ocorre naquelas hipóteses precisamente previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 que dispõe:

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.

Verifica-se no caso dos presentes autos que não está a ocorrer nenhuma das hipóteses previstas em referido dispositivo, uma vez que a decisão foi proferida por autoridade competente, observando o direito de defesa da Contribuinte e que não se encontra vinculada à observância dos julgados administrativos e judiciais, salvo nas hipóteses de expressa previsão de vinculação, tais como em decisões sob o pálio da repercussão geral ou do recurso repetitivo.

Acerca da vinculação do julgador às citações doutrinárias e jurisprudenciais trazidas pela parte, este Conselho tem se posicionado em sentido oposto à pretensão da recorrente:

Acórdão n.º 3401-013.862

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

CITAÇÕES E TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

Por fim, em sentido oposto ao manifestado pela recorrente em suas razões recursais, a decisão impugnada expressamente se manifestou quanto ao tema às fls. 435.

Com estes fundamentos, rejeito a preliminar.

iii. Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa

Alega a recorrente ser o caso de nulidade da decisão recorrida em razão do indeferimento da realização de diligência solicitada o que configuraria o cerceamento de defesa do contribuinte.

O pedido foi indeferido por entender a DRJ que a realização de diligência é facultada ao sujeito passivo, mas compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, concluindo que "*os documentos trazidos aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador*".

À matéria deve-se aplicar o disposto na Súmula CARF n.º 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador

indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Com estes fundamentos, rejeito a preliminar suscitada.

iv. Nulidade do auto de infração por realização de lançamento com base em “presunção da presunção”

Alega a Recorrente que o “Auto de Infração presume a irregularidade dos créditos da COFINS, com base em uma presunção de que não houve a devolução dos notebooks, tampouco as despesas de energia elétrica (e, conseqüentemente, o pagamento das contribuições)”.

Afirma que se verifica, no presente caso, *“que a autoridade fiscal, com base nas equivocadas constatações obtidas no curso do processo administrativo nº 12466.001030/2010-25, presume que os notebooks não foram devolvidos, uma vez que os documentos fiscais e outras provas apresentadas no processo, supostamente não estavam de acordo com normas de cunho instrumental constantes do Regulamento do ICMS/ES”*.

Sustenta que tal presunção *“resta absolutamente desconstituída por força do conjunto probatório carreado pela Recorrente”*.

Argumenta que *“o lançamento ora combatido, **presume o creditamento indevido da COFINS**, com base em uma **presunção de que não houve a devolução dos equipamentos referidos ao longo desta peça**, em operações de compra e venda formalizadas pela Recorrente, **QUE É INACEITÁVEL!**”*. (destaques do original)

Cita precedente do CARF (Proc. 13851.001170/2006-36) que anula lançamento baseado em “presunção de ocorrência de passivo fictício”.

Da leitura do questionamento da recorrente quanto à nulidade do auto de infração por basear-se em presunção de presunção decorre do seu entendimento de nulidade do processo administrativo nº 12466.001030/2010-25, não declarado nulo até a presente data.

Em resumo, está a recorrente a pretender que este órgão julgador presuma nulo o processo administrativo nº 12466.001030/2010-25 e, com base em tal presunção, considere nulo o auto de infração.

Em que pese o hercúleo esforço da recorrente, não se pode pretender servir-se de “dois pesos e duas medidas” no caso. Para fins de afastar a presunção de uma presunção, está a recorrente a pleitear que este órgão julgador faça a presunção de uma presunção, pleito este absolutamente incoerente a própria pretensão.

Com estes fundamentos rejeito a preliminar.

III – DO OBJETO DO PRESENTE LITÍGIO

Conforme relatado, a controvérsia remanescente neste litígio cinge-se à análise com relação aos seguintes pontos do Recurso Voluntário:

- i. Glosa de créditos de energia elétrica;
- ii. Glosa de créditos de devoluções de vendas em decorrência da ineficácia de notas fiscais.

IV – MÉRITO

i. **Glosa dos créditos de energia elétrica**

Alega a recorrente que a glosa dos créditos das contribuições sociais quanto às despesas com energia elétrica teve por fundamento exclusivo o fato de ausência do lançamento das notas fiscais no Livro Registro e Apuração do ICMS, tendo a decisão recorrida deixado de admitir os documentos por ela apresentados e que dariam suporte fático ao direito creditório pleiteado.

Afirma não ter sido notificada para a apresentação dos documentos comprobatórios das despesas com energia elétrica.

Cita precedente deste Conselho consubstanciado no acórdão n.º 3401-00.362, de 31 de janeiro de 2018, segundo o qual o direito creditório não pode ser obstaculizado pelo descumprimento de obrigação acessória que, naqueles autos, consistia na ausência de declarações (Dacon e DCTF) retificadoras.

Embora reconheça que uma das notas fiscais – de janeiro de 2008 (fls. 419) – foi escriturada corretamente no LAICMS, a DRJ manteve a glosa uma vez que a outra – de setembro de 2009 (fls. 420) – não se referia ao período em questão, concluindo que a alegação de escrituração a menor não procede.

A decisão recorrida não está a merecer reparos quanto ao tema.

Vejamos as razões de decidir da DRJ:

2.1 Da Glosa dos Créditos de Energia Elétrica

Conforme relatado, a fiscalização glosou os gastos com energia elétrica nos valores de R\$ 3.832,43 (janeiro de 2008) e R\$ 2.161,90 (agosto de 2008), devido a divergências entre os valores informados na planilha elaborada pelo contribuinte (fls. 14/30) e aqueles escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS - CFOP 1.253 (fls. 31/41). Os valores admitidos foram aqueles lançados no Livro Registro de Apuração do ICMS.

Em contraposição, a atuada traz aos autos as Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica de fls. 419/420, sustentando a efetiva realização das despesas, nos períodos acima referidos, inexistindo qualquer fundamento para a glosa dos créditos.

Cabe então a análise das provas.

Vê-se que apenas uma das notas fiscais apresentadas, a de fls. 419, no valor de R\$ 2.161,70, refere-se a período de interesse (janeiro de 2008). A outra (fls. 420) representa a conta de energia elétrica de setembro de 2008, período não contemplado na presente análise.

Entretanto, mesmo para a nota fiscal de interesse (janeiro de 2008), resta claro que foi escriturada pela matriz no LAICMS (fls. 35), em seu exato valor, não procedendo a alegação do sujeito passivo de que tal despesa foi escriturada a menor.

Dessa forma, nega-se provimento à impugnação, mantendo-se a glosa dos créditos.

Este Tribunal Administrativo tem consolidado posicionamento quanto a caber o ônus probatório àquele que pleiteia seu direito. Sendo a hipótese de pleito de direito creditório, cabia à contribuinte a obrigação de comprovar, de plano, de forma robusta a certeza e liquidez do seu direito.

Ao analisar as provas trazidas aos autos pela recorrente, a instância recorrida entendeu não se encontrar suficientemente provado o direito creditório pleiteado por duas razões: i) o valor pleiteado ser superior à despesa realizada – hipótese da nota fiscal do mês de janeiro de 2008 (fls. 419); e ii) por se referir a despesa realizada em período diverso daquele pleiteado – hipótese da nota fiscal acostada às fls. 420 e referente a despesa realizada no mês de setembro de 2008.

Portanto, face ao conteúdo probatório contido nos autos voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

ii. **Glosa dos créditos de devolução de vendas**

Afirma não ter sido notificada para a apresentação de quaisquer explicações acerca das devoluções de mercadorias reputadas como não ocorridas pela autoridade fazendária.

Argumenta que tal glosa seria revertida pela instância a qua *“caso a Recorrente, assim como ocorrera no âmbito do PAF nº 12466.001030/2010-25, fosse intimada pela autoridade fiscal para apresentar provas da regularidade de sua apuração do crédito referente à COFINS”*.

Sustenta não haver *“elementos aptos a desconstituir a ocorrência das operações, que comprovam cabalmente que houve, de fato, a devolução dos equipamentos”*.

Entende que *“vícios de ordem formal (a título de argumentação), apontados pela autoridade fiscal federal, não têm, em hipótese alguma, o condão de comprovar que não houve a operação de venda e posterior devolução”*.

Destaca que *“o quadro demonstrativo elaborado pela Recorrente, corroborado pelos documentos fiscais e registros contábeis já carreados pelos autos do processo administrativo,*

resta evidente que os notebooks foram vendidos e devolvidos regularmente à Recorrente, que realizou novas operações de saída”.

Ressalta que *“o principal argumento para se negar a idoneidade às operações em foco, é a falta de identificação da pessoa que fez a ressalva de “estar em desacordo com nosso pedido” no verso das notas fiscais de venda para a FNAC” e que “a dificuldade de identificação da anotação, não é indício suficiente para ensejar a ‘simulação de devolução’”.*

Conclui afirmando que *“não houve qualquer violação ou irregularidade nas notas fiscais de entrada emitidas, uma vez que o § 2º, do artigo 111 – do RICMS/ES –, se refere, obviamente, às notas fiscais de saída que devem acobertar o retorno”.*

Fundamenta seu entendimento na presunção de boa-fé, conforme enunciado da Súmula n.º 509 do STJ³.

A negativa do crédito das notas fiscais de devolução de vendas decorreu da sua ineficácia.

A Fiscalização realizou a glosa das Notas Fiscais de Entrada n.º 18.476, 18.984 e 18.985, todas elas referentes a operações de devolução de mercadorias, sendo a primeira realizada pela Companhia Brasileira de Distribuição e as demais, pela FNAC.

Argumenta a recorrente que a conclusão de ineficácia das referidas notas fiscais por ausência dos requisitos previstos no parágrafo 2º do art. 111 do RICMS/ES se apresenta equivocada uma vez que tal dispositivo *“não se reporta às notas fiscais de entrada, mas sim, às notas fiscais que acobertaram a saída das mercadorias (no caso, as NFs: 27.770, 29.129, 29.130, 29.154 e não às notas fiscais nº 18.476, 18.984, 18.985 e 18.986, que são de entrada)”.*

Entende ser desarrazoada a exigência de expedição de notas fiscais de saída pelos destinatários haja vista não ter ocorrido o ingresso físico – e nem contábil – das mercadorias em seus estabelecimentos.

³ "É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."

A DRJ manteve a glosa de R\$ 652.696,60 face à alegação da fiscalização que as notas fiscais de saída não possuíam os requisitos do § 2º do artigo 111 do RICMS/ES (declaração datada e assinada pelo transportador ou destinatário com motivo da não entrega e carimbo do CNPJ), bem como por ausência de confirmação da devolução pela FNAC.

Desta forma afastou o "Memorial Descritivo das Operações" apresentado pela contribuinte por não substituir a documentação fiscal hábil, bem como a relação comercial com a FNAC por ausência de *"identificação clara dos subscritores"* nos contratos celebrados e que *"a simples menção em cláusula contratual não confirma que, especificamente, aqueles fatos objeto do litígio efetivamente ocorreram"*.

Salientou que os modelos de notebooks avaliados não eram idênticos aos das notas fiscais de saída em questão.

Consta do Auto de Infração lavrado no processo administrativo n.º 12466.001030/2010-25 os esclarecimentos prestados pela empresa FNAC relativamente às notas fiscais n.º 18.984, 18.985 e 18.986, bem como às notas fiscais n.º 29.129, 29.130, 29.154:

FNAC BRASIL LTDA, estabelecida a Praça do Omaguás, 34 – Pinheiros – São Paulo, inscrita no CNPJ sob nº 02.634.926/0001-64 através de seu procurador abaixo assinado, em atendimento à intimação nº 443-02, vem através desta prestar os seguintes esclarecimentos:

Em relação ao item (1) da intimação, informamos que desconhecemos existência das NFs nºs **29.129** de 29/07/08; **29.130** de 29/07/08 e **29.154** de 29/07/08, as mesmas não se encontram escrituradas em nosso Livro Registro de Entradas.

Confirmamos a entrada dos produtos referente à NF **29.227** de 05/08/08 e apresentamos, anexo, cópia autenticada da página do Livro Registro de Entradas na qual consta o lançamento da NF, conforme solicitado no item (2).

Em relação ao item (3), informamos que também desconhecemos a existência das NFs **18.984** de 04/08/08, **18.985** de 04/08/08 e **18.986** de 04/08/08. Essa numeração de NFs não corresponde à numeração das nossas NFs de saídas emitidas nessa data e não constam no nosso Livro Registro de Saídas as referidas NFs, o que nos impede de apresentar a documentação solicitada no item (4).

Ou seja, as notas fiscais de devolução de mercadoria n.º 18.984, 18.985 e 18.986 foram glosadas por ausência de reconhecimento de sua validade pela empresa apontada como aquela que realizou a devolução das mercadorias, bem como por não se apresentar em conformidade com as normas do RICMS/ES.

Há, portanto, dois argumentos autônomos, sendo que o primeiro – ausência de reconhecimento de sua validade pela empresa apontada como aquela que realizou a devolução das mercadorias – não foi objeto de recurso pela contribuinte.

Quanto à nota fiscal de devolução de mercadorias n.º 18.476 (decorrente da nota fiscal de saída n.º 27.770), da Empresa CBA – Companhia Brasileira de Distribuição – a glosa decorreu da inobservância do disposto no §2º do art.111 do RICMS/ES (Decreto n.º 1.090-R, de 25/10/2002), conforme destacado pela decisão recorrida:

Quanto à operação de venda para a Companhia Brasileira de Distribuição, acobertada pela NF-E nº 18476 (NF-S nº 27.770), afirmou a fiscalização que não consta em nenhuma parte dos citados documentos fiscais, tanto no rosto (frente), quanto no verso, declaração datada e assinada pelo transportador ou destinatário, com o carimbo do CNPJ, contendo o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, conforme exigido pelo parágrafo 2º, do artigo 111, do RICMS/ES. Tampouco foi apresentado qualquer documento em separado com tal declaração. Consta apenas o carimbo da Fazenda Estadual do Espírito Santo, sendo que o destinatário tem endereço na cidade de São Paulo/SP. (destaque nosso)

Para melhor compreensão, cumpre transcrever o dispositivo em tela:

Art. 111. O estabelecimento que receber, em retorno integral, mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal no livro Registro de Entradas de Mercadorias, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto"; e

III - manter arquivada, pelo prazo regulamentar, a primeira via da nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, anotando a ocorrência na via fixa.

§ 1.º Na hipótese deste artigo, a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída.

§ 2.º **O transportador ou destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignará, no verso da nota fiscal, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, aporá nela o seu carimbo do CNPJ.**

Ou seja, a glosa não decorreu de interpretação errônea da autoridade fiscal, uma vez que ela menciona tanto a suposta nota fiscal de entrada (n.º 18.476) quanto a de saída (n.º 27.770), em absoluta consonância com a alegação da recorrente em seu recurso voluntário às fls. 492:

Todavia, a conclusão resta equivocada, uma vez que o parágrafo 2º, do artigo 111, do Decreto nº 1.090R, de 25/10/2002, não **se reporta** às notas fiscais de entrada, mas sim, **às notas fiscais que acobertaram a saída das mercadorias (no caso, as NFs: 27.770, 29.129, 29.130, 29.154 e não às notas fiscais nº 18.476, 18.984, 18.985 e 18.986, que são de entrada).** (destaques nossos)

Também não há que se falar em exigência de emissão de nota fiscal de entrada, tal qual realizado pela Recorrente ao emitir a NF n.º 18.476 quando do suposto retorno das mercadorias, uma vez que o próprio regulamento do ICMS exige apenas a declaração datada e assinada pelo transportador ou destinatário, no verso da Nota Fiscal de Saída (*in casu* NF n.º 27.770) indicando o motivo da devolução da mercadoria e aposição do carimbo do CNPJ.

Com estes fundamentos voto por negar provimento ao recurso voluntário no tema.

V – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa