



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

Processo n° 15586.000105/2011-63
Recurso n° 000.001 Voluntário
Acórdão n° **1802-002.406 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente CLAC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE E EFICÁCIA.

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

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

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

LANÇAMENTO REFLEXO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

José De Oliveira Ferraz Corrêa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa –Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José De Oliveira Ferraz Corrêa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Nelso Kichel e Henrique Heiji Erban. Ausente justificadamente o conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira.

Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o relatório da decisão recorrida (fl.387/391) que a seguir transcrevo:

Trata o processo de autos de infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, DRF/Vitória/ES, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$170.809,90 e R\$61.491,55, acrescidos em cada um deles, de multa de ofício de 75% e 150%, e juros de mora calculados até 29.07.2011.

A descrição dos fatos informa que houve duas infrações:

Infração 001. Não comprovação de devolução de mercadorias vendidas;

Infração 002. Entrada de mercadorias não comprovada.

Consta no termo de verificação fiscal, fls.79/83 o que segue:

Inicialmente, a ação fiscal tratava da fiscalização do PIS e da COFINS, conforme MPFF 07.2.01.002010020691, quando foi detectado que foram solicitados créditos de devoluções de vendas maiores do que os apurados no Livro Registro de ICMS.

Ocorre que, em 19/04/2011, foi recebido o processo de representação fiscal nº 12466.001032/2010-14, referente a auto de infração aduaneiro constante do processo

12466.001030/2010-25, onde foram constatadas irregularidades fiscais.

A representação tratava de verificação da receita líquida do ano-calendário de 2008, gerando a inclusão do IRPJ e da CSLL no MPFF 07.2.01.002010020691, conforme documentos de fls.15/78.

Quanto à infração 01, foi relatado que:

- da leitura da ficha 06A da DIPJ 2009 (fls.74), de onde se extrai o valor de R\$2.171.068,04 a título de devoluções de venda, e das constatações relatadas nos processos administrativos 15586.001137/2010-03, 15586.001138/2010-40 e 15586.001123/2010-81, referentes ao PIS e à COFINS, em conjunto com os processos aduaneiros acima mencionados, 12466.001032/2010-14 e 12466.001030/2010-25, constatou-se aumento indevido de devoluções de vendas, conforme a seguir discriminado:

Discriminação	Valor (R\$)
---------------	-------------

Devoluções de Vendas Declaradas (fls.74)	2.171.068,04
--	--------------

Valores Não Escriturados no LRAICMS (fls. 12 a 14)	22.783,00
--	-----------

Notas de Devoluções Glosadas (fls. 15 a 17)	652.696,60
---	------------

Devoluções de Vendas Apurada	1.495.588,44
------------------------------	--------------

- a glosa de créditos no valor de R\$22.783,00 ocorreu porque somente foram admitidos os lançamentos encontrados no Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 12 a 14).

- além disto, não foram consideradas as notas fiscais 18476, 18984 e 18985 (fls.15/17), referentes a devoluções de venda de mercadorias e contabilizadas no Livro Registro de Entradas (fls.19/21);

- a glosa decorreu pelo fato de a auditoria fiscal do processo 12466.001030/201025 (fls.22/73), informar que ocorreu a venda, mas não a devolução, uma vez que, em procedimento de circularização, a empresa FNAC Brasil declarou desconhecer a existência de notas fiscais de venda e de devolução da Interessada;

- a auditoria conclui que os documentos fiscais apresentados pela Interessada 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 1.090R, de 25/10/2002, (parágrafos 2º, do artigo 109 e 111, do RICMS/ES);

- tendo por base que as devoluções de vendas não escrituradas e não comprovadas reduziram indevidamente a base de cálculo do imposto de renda no ano calendário de 2008, conforme

documentos às fls.12/17, 19/21 e 22/74, foi glosado o valor de R\$675.479,60, (R\$22.783,00 +R\$652.696,60);

- quanto aos valores não escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS, no total de R\$22.783,00, a multa aplicada foi de 75%; quanto aos valores das notas fiscais glosadas, foi aplicada multa de 150%.

Quanto à infração 02, foi relatado:

- o retorno de notebooks discriminado na nota fiscal 18.986 (fl. 18), a título de bonificações, não foi comprovado;

- a glosa das entradas dos notebooks gerou a apuração de estoque final negativo, conforme planilha extraída do processo 12466.001032/2010-14 (fls.22/23) e quadro de fls.82, no valor total glosado de R\$7.760,00; no lançamento da multa de ofício, aplicou-se 150% sobre o imposto resultante da nota fiscal glosada.

Consta no termo de verificação fiscal que os fundamentos do agravamento da multa encontram-se no processo administrativo 12466.001030/2010-25 e no processo de representação fiscal para fins penais 12466.001031/2010-70.

As infrações refletiram na CSLL.

O enquadramento legal consta nos autos de infração.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal, o qual tomou ciência em 06/09/2011, a Interessada apresentou impugnação em 05/10/2011, instruída por documentos, na qual alegou em síntese, que:

- todas as intimações sejam feitas no seu endereço;

- a autoridade fiscal se baseou nos elementos contidos em outros processos administrativos fiscais, sem proceder às necessárias averiguações, uma vez que teve como fundamento fático, provas colhidas em outros processos administrativos: 15586.001137/201003 e 15586.001138/201040, que trataram de ressarcimento de COFINS; 15586.001123/2010-81, tratou de ressarcimento do PIS; 12466.001032/201014 e 12466.001030/2010-25, que versaram sobre assuntos aduaneiros;

- a autoridade fiscal, com base nas equivocadas constatações obtidas no curso do PA 12466.001030/2010-25, 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;

- 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, (jurisprudência transcrita);

- apresentou toda a documentação exigida quando da autuação que constou no PA 12466.001030/2010-25, sendo, portanto improcedente o correlato lançamento, e, por decorrência, o presente lançamento;

- a própria autoridade fiscal verificou a perfeita vinculação entre as notas fiscais de devolução de vendas (Entrada), e as notas fiscais de vendas (Saídas), conforme se verifica nos quadros 1 e 2, elaborados às fls. 14/15 do PA 12466.001030/201025;

- da mesma forma, a autoridade confirmou a vinculação entre as notas fiscais relativas a outras entradas “(provenientes de transferência da filial, remessa de mercadoria para demonstração, retorno em bonificação)” e as notas fiscais de saída, conforme evidenciado nos quadros 3 e 4, às fls. 15/16 do PA 12466.001030/201025;

- a autoridade fiscal também mencionou que os processos de importação foram instruídos com toda a documentação, que foi composta de notas fiscais de entrada, Declaração de Importação, Comercial Invoice, packing list, guia de exoneração do FUNDAP e AWB –AirWaybill, conforme fls.108/491;

- no PA 12466.001030/2010-25, a autoridade fiscal alegou que houve uma suposta venda e devolução fictícias, com o intuito de acobertar notebooks supostamente importados irregularmente;

- não foi intimada quando da ação fiscal do presente lançamento para apresentar informações sobre os notebooks importados;

- assim, nos itens da presente impugnação, denominados “MEMORIAL DESCRITIVO DAS OPERAÇÕES”, baseados em documentos fiscais e lançamentos contábeis, que foram analisados pela autoridade fiscal que lavrou o auto de infração do PA 12466.001030/201025, pode-se comprovar que os notebooks foram vendidos e devolvidos regularmente, e que, após isto, realizou novas operações de saída;

- o cerne do lançamento no PA 12466.001030/2010-25, residiu na resposta apresentada pela FNAC às fls. 1251, em que ela afirma desconhecer a existência das Notas Fiscais n.º. 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;

- ocorre que 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;

- 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;

- tais vícios de ordem formal não têm o condão de comprovar que não houve a operação de venda e posterior devolução;

- 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;

- o principal argumento da autoridade fiscal para se negar a idoneidade às operações em foco, foi 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;

- tal argumento cai por terra frente aos documentos que traz aos autos, 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, restando, pois, incontroversa a relação comercial existente com a FNAC para fornecimento de notebooks da marca ACER;

- 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;

- 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;

- atuou em conformidade com o parágrafo 3º, do artigo 109, do RICMS/ES;

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

- no PA 12466.001030/2010-25, demonstrou de maneira cabal a efetiva venda, a efetiva devolução, e a saída dos respectivos notebooks até mesmo após a devolução;

- não foi comprovada a inidoneidade das informações constantes da escrituração que aponta o seu lucro, e muito menos comprovado que as mercadorias não foram devolvidas;

- foi violado o artigo 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto Lei nº 1.598/77;

- inexistência de estoque final negativo, uma vez que a própria autoridade atestou que a relação apresentada indicou exatamente o mesmo estoque evidenciado na conferência física;*
- ausência de fundamentação para a aplicação da multa de ofício agravada, em 150%, uma vez que a autoridade fiscal simplesmente afirmou que os “fundamentos do agravamento da multa encontram-se no processo administrativo nº 12466.001030/2010-25 e no processo de representação fiscal nº 12466.001031/201070” ;*
- as provas carreadas pela fiscalização não evidenciam qualquer intenção dolosa de suprimir tributos, mesmo porque, a autuação derivou de presunção relativa de omissão de receitas, a qual restou absolutamente desconstituída;*
- realização de diligências, com o objetivo de oportunizar a produção de provas que jogarão por terra qualquer indício que a devolução dos 278 notebooks da marca ACER que a autoridade fiscal reputa como não devolvidos, efetivamente ocorreu, o que frise-se, restou inequívoco;*
- quesitos e perito indicados na petição.*

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ I) deu provimento parcial à impugnação para desconstituir a glosa da parcela de R\$ 22.783,00 (lançamento com multa de ofício de 75%) e manter a glosa da parcela de R\$ 652.696,60 (com multa de ofício de 150%), conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 12-43.364, de 19 de janeiro de 2012, fls.385/397, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:2008

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. OBJETIVO.

O objetivo da diligência é o de formar a convicção do julgador no âmbito do processo. Não cabe diligência para suprir falhas ou incorreções tanto da autuação fiscal quanto da defesa do contribuinte.

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.

Constatado que os motivos de fato que revelaram o ilícito definido em lei como dano ao Erário foram os mesmos que constaram em autuação anterior, a cópia da fundamentação daquela supre a de processo posterior.

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 09/02/2012, conforme Aviso de Recebimento (AR), e, interpôs recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 09/03/2011, reiterando, no essencial, as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas.

Ao final requer seja provido o presente recurso.

Este colegiado, entendeu que pelo explicitado no Termo de Verificação Fiscal, os fatos que deram ensejo aos lançamentos a título de IRPJ e CSLL do presente processo, foram os mesmos apurados no processo 12466.001030/2010 para aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, tipificada pela fiscalização no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66.

Assim, os presentes autos foram encaminhados a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC para a necessária juntada ao processo 12466.001030/2010-25 e posterior julgamento por conexão.

O mencionado processo nº 12466.001030/2010-25 foi julgado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, mediante o Acórdão nº 08-030.620, de 12/08/2014, que decidiu pela nulidade do lançamento por vício material, sob o fundamento de que a conduta imputada ao fiscalizado não se enquadrava no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66.

Entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que a tipificação potencialmente aplicável à conduta imputada ao fiscalizado seria a prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 e não a prevista no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66, já que não havia nos autos comprovação da importação irregular dos notebooks, mas de sua entrada (suposta entrada) irregular, através de uma devolução de vendas não comprovada mediante notas fiscais hábeis, nos termos da legislação do ICMS.

Para melhor entender transcrevo os mencionados atos legais.

Decreto Lei nº 37/66:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

X- estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, se não for feita prova de sua importação regular;

Lei nº 4.502/64

Art . 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)

I - os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei, conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio;

.....

Finalmente, o presente processo foi devolvido ao CARF com o Despacho nº 24, de 03/09/2014, proferido pela DRJ/Fortaleza, com a seguinte conclusão:

Com efeito, ao decidir em sede de preliminar de nulidade, esta DRJ não chegou a pronunciar-se sobre o mérito da devolução de vendas objeto de glosa, sequer analisou as provas dos autos quanto à efetiva existência dessa devolução ou a idoneidade e habilidade das notas fiscais apresentadas pela impugnante para comprová-la.

Logo, a discussão sobre a glosa da devolução de vendas e, por conseguinte, dos lançamentos de IRPJ e CSLL dela decorrentes, permanece em aberto, cabendo, smj, a apreciação da matéria pelo CARF no processo nº 15586.000105/2011-63.

...

É o relatório.

Voto

Conselheira ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Conforme a descrição dos fatos dos autos de infração ((IRPJ e CSLL) do presente processo trata-se das seguintes infrações (fls.84/96):

001. OMISSÃO DE RECEITAS - DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE MERCADORIAS VENDIDAS (Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme Termo de Verificação Fiscal - parte integrante do auto de infração, fls.80/83, no valor de R\$652.696,60.

Enquadramento Legal: Art.24 da Lei nº 9.249/95, arts. 251, parágrafo único, 286 e 288, do RIR/99.

002. OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela entrada de mercadorias não comprovada, , no valor de R\$ 7.760,00.

Enquadramento Legal: Art.24 da Lei nº 9.249/95, arts. 251 e parágrafo único,

Quanto à **infração 001**, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.80/83) e do Relatório supra, que:

- da leitura da ficha 06A da DIPJ 2009 (fls.74), de onde se extrai o valor de R\$2.171.068,04 a título de devoluções de venda, e das constatações relatadas nos processos administrativos 15586.001137/2010-03, 15586.001138/2010-40 e 15586.001123/2010-81, referentes ao PIS e à COFINS, em conjunto com os processos aduaneiros acima mencionados, 12466.001032/2010-14 e 12466.001030/2010-25, **constatou-se aumento indevido de devoluções de vendas, conforme abaixo discriminado:**

Discriminação	Valor (R\$)
Devoluções de Vendas Declaradas (fls.74)	2.171.068,04
Valores Não Escriturados no LRAICMS (fls. 12 a 14)	22.783,00
Notas de Devoluções Glosadas (fls. 15 a 17)	652.696,60
Devoluções de Vendas Apurada	1.495.588,44

- a glosa no valor de R\$22.783,00 ocorreu porque somente foram admitidos os lançamentos encontrados no Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 12 a 14).

- além disto, não foram consideradas as notas fiscais 18476, 18984 e 18985 (fls.15/17), referentes a devoluções de venda de mercadorias e contabilizadas no Livro Registro de Entradas (fls.19/21);

- a glosa decorreu pelo fato de a auditoria fiscal do processo 12466.001030/2010-25 (fls.22/73), informar que ocorreu a venda, mas não a devolução, uma vez que, em procedimento de circularização, a empresa FNAC Brasil declarou desconhecer a existência de notas fiscais de venda e de devolução da Interessada;

- a auditoria conclui que os documentos fiscais apresentados pela Interessada 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 1.090R, de 25/10/2002, (parágrafos 2º, do artigo 109 e 111, do RICMS/ES);

- tendo por base que as devoluções de vendas não escrituradas e não comprovadas reduziram indevidamente a base de cálculo do imposto de renda no ano calendário de 2008, conforme documentos às fls.12/17, 19/21 e 22/74, **foi glosado o valor de R\$675.479,60, (R\$22.783,00 +R\$652.696,60);**

Grifei

Documento assinado digitalmente conforme **Quanto à infração 002:**

Autenticado digitalmente em 03/12/2014 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 03/12/2014 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 06/12/2014 por JOSE DE OLIVEIRA FERREIRA CORREA

Impresso em 08/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.81) que, não foram comprovadas as entradas discriminadas na Nota Fiscal de Entrada nº 18.986 (fl.18), a título de **bonificação**. Ou seja, segundo a fiscalização, não houve a comprovação do retorno dos notebooks dados como bonificação à FNAC discriminados na nota fiscal nº 18986, fl.18, sendo glosada a entrada das mercadorias, o que gerou estoque negativo, conforme planilha extraída do processo nº **12466.001032/2010-14** (fls.22/23) e quadro de fls.82 do presente processo, no valor total glosado de R\$7.760,00.

Conclui a fiscalização, em relação ao quadro de fls.82 do Termo de Verificação Fiscal, que:

Se o contribuinte não comprovou estas entradas no valor de R\$ 7.760,00 e concomitantemente houve estoque final negativo apurado, considera-se omissão de receitas o valor do retorno em bonificações.

No lançamento da multa de ofício, quanto aos valores não escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS, no total de R\$22.783,00, a multa aplicada foi de 75%; quanto aos valores das notas fiscais glosadas, foi aplicada multa de 150%, por simulação de devolução.

Em relação à infração "001", na decisão de primeira instância, a glosa da parcela de R\$ 22.783,00 (com multa de ofício de 75%) **fora desconstituída** pelos seguintes fundamentos:

Do exame das cópias do citado livro às fls.12/14 e 19/21, constata-se que somente foram acostados aos autos, os registros referentes aos meses de março, agosto e setembro de 2008, portanto, não há como, neste julgamento, ter-se a convicção que o total registrado com a rubrica "DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERC.ADQ./REC.TERC", não alcançou o valor de R\$2.171.068,04.

Era ônus da Fiscalização acostar aos autos os registros de todos os meses do ano de 2008, ocorridos no Livro Registro de Apuração do ICMS, para que se houvesse a convicção que do valor de R\$2.171.068,04, R\$22.783,00 não foram registrados.

Dá-se provimento à impugnação para desconstituir a glosa da parcela de R\$22.783,00.

Desse modo, o litígio cinge-se às infrações "001" e "002", no que restou mantido o Total das Notas Fiscais Glosadas (fls.15 a 18) no valor de R\$ 660.456,60 (R\$ 652.696,60 + R\$ 7.760,00) porque não foram consideradas as notas fiscais 18476, 18984 e 18985, 18986 (fls.15/18), referentes a devoluções de mercadorias vendidas registradas no no Livro Registro de Entradas (fls.19/21) e contabilizadas.

Inicialmente, a Recorrente suscita a nulidade dos Autos de Infração nos quais se exige o IRPJ e a CSLL alegando que, a autoridade fiscal se baseou unicamente nos elementos contidos em outros processos administrativos fiscais, sem proceder às necessárias averiguações no presente processo administrativo, o que é inadmissível.

Argúi que ainda em sede de 1ª instância a Recorrente aduziu **duas questões** preliminares que determinam a nulidade do auto de infração combatido, **quais sejam, i)** a ausência de constatação da omissão de receita no presente processo administrativo; **ii)** a nulidade do lançamento formalizado no Processo Administrativo nº 12466.001030/2010-25, que serviu de supedâneo para o presente lançamento.

Diz a Recorrente que o Acórdão recorrido não enfrentou a segunda preliminar argüida, consubstanciada na nulidade do processo administrativo que serviu de supedâneo para os presentes Autos de Infração, o que configura flagrante omissão, em total desrespeito às normas que regem o processo administrativo fiscal na esfera federal.

Ora, apesar dos fatos colhidos e descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls.22/73) para o lançamento da multa aduaneira constante do Processo Administrativo nº 12466.001030/2010-25 serem os mesmos trazidos para o lançamento do IRPJ e CSLL de que tratam os presentes autos, conforme os Termos de Verificação Fiscal (fls.22/73 e 79/83), no julgamento do presente processo não cabia a autoridade julgadora pronunciar-se acerca daquela outra infração (multa aduaneira) não submetida a julgamento nos presentes autos.

Conforme relatado, o mencionado processo nº 12466.001030/2010-25 de que trata a multa aduaneira foi julgado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, mediante o Acórdão nº 08-030.620, de 12/08/2014, que decidiu pela nulidade do lançamento por vício material, sob o fundamento de que a conduta imputada ao fiscalizado não se enquadrava no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66.

No mencionado processo, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que a tipificação potencialmente aplicável à conduta imputada ao fiscalizado seria a prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 e não a prevista no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66, já que não havia nos autos comprovação da importação irregular dos notebooks, mas de sua entrada (suposta entrada) irregular, através de uma devolução de vendas não comprovada mediante notas fiscais hábeis, nos termos da legislação do ICMS.

O Despacho nº 24, de 03/09/2014, nos presentes autos, expedido pela DRJ/Fortaleza, tem a seguinte conclusão:

Com efeito, ao decidir em sede de preliminar de nulidade, esta DRJ não chegou a pronunciar-se sobre o mérito da devolução de vendas objeto de glosa, sequer analisou as provas dos autos quanto à efetiva existência dessa devolução ou a idoneidade e habilidade das notas fiscais apresentadas pela impugnante para comprová-la.

Logo, a discussão sobre a glosa da devolução de vendas e, por conseguinte, dos lançamentos de IRPJ e CSLL dela decorrentes, permanece em aberto, cabendo, smj, a apreciação da matéria pelo CARF no processo nº 15586.000105/2011-63.

...

A Recorrente alega que os Autos de Infração em que se exige o IRPJ e a CSLL, são reflexos diretos do Auto de Infração decorrente do MPF nº 0727600/00188/10, instrumentalizado no processo nº **12466.001030/2010-25** (fls. 25/73). E que, conforme exposto na impugnação ao lançamento, a autoridade fiscal se baseou unicamente nos elementos

contidos em outros processos administrativos fiscais, especialmente no processo nº **12466.001030/2010-25 (fls. 25/73)** sem proceder às necessárias averiguações no presente processo administrativo, *o que é inadmissível*, pois, a comprovação do ilícito deve ser invariavelmente procedida pela autoridade fiscal responsável pela autuação, a qual deverá demonstrar de forma inequívoca a ocorrência da infração.

Vê-se que há equívoco da Recorrente, pois, o presente processo não está instruído apenas com as conclusões formais de outros Processos Administrativos anteriores, mas com a descrição dos fatos, demonstrações, levantamentos, em função do que firma-se um convencimento. De sorte que, admite-se o empréstimo da prova feita por outro Auditor Fiscal no exercício regular de suas funções, na fiscalização de tributos externos, ao efeito de embasar a ação fiscal relativamente ao IRPJ e a CSLL, ditos tributos internos.

Ademais, comungo com o entendimento embasado no Princípio da Comunhão ou Comunidade da Prova no sentido de que, "a prova" uma vez produzida no Processo Administrativo Fiscal, pertence ao processo fiscal, e pode ser utilizada por outra autoridade fiscal, independente de quem a produziu, pouco importa quem tenha sido responsável por sua produção já que se trata de unidades do Fisco Federal (Alfândega de Vitória e Delegacia da Receita Federal de Vitória) Não se pode entender como razoável que a Alfândega de Vitória empregando esforços dos Auditores Fiscais colham provas com repercussão tributária e seja impedida de encaminhá-las à Delegacia da Receita Federal de Vitória para possíveis lançamentos dos tributos de sua competência

Registre-se que de acordo com o artigo 30 da Lei nº 9784/99 "*Somente são inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.*" Não se cogita dessa ilicitude nos presentes autos.

Portanto, afastada tal hipótese de nulidade, passemos a análise dos Autos de Infração à luz dos fatos e fundamentos descritos nos Autos de Infração relativos ao IRPJ e a CSLL em consonância com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal, vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

....

É certo que os Autos de Infração nos quais se exige o IRPJ e a CSLL tratados no presente processo decorrem dos mesmos fatos e provas levantados e descritos no Termo de Verificação Fiscal constante do Processo nº 12466.001030/2010-25 (em que são partes o Fisco Federal e a Recorrente) e, por economia processual, trasladados para os presentes autos (fls. 22/73).

Como se não bastasse, a escrituração e documentação comprobatória trazidas aos autos (notas fiscais de saída e devolução, escrituração contábil e fiscal) a configurar as infrações possuem natureza de prova pré-constituída com força probatória antes do seu ingresso no mencionado processo. Portanto, não se está diante de prova emprestada imprópria, haja vista que não foram **formadas** no Processo nº 12466.001030/2010-25.

Desse modo, a controvérsia que se estabelece nos presentes autos gira em torno da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que o autuante, tendo adotado a receita bruta escriturada pela empresa, desconsiderou as notas fiscais de entrada nºs 18476, 18984, 18985 e 18.986 (fls.15/18), referentes a "Devolução de Vendas de Mercadorias" registradas no Livro Registro de Entradas (fls.19/21), por considerar que ditas notas fiscais não constituem prova hábil e idônea, ainda que contabilizadas no Livro Registro de Entradas (fls.19/21), o que gerou a glosa do valor de R\$ 660.456,60 (R\$ 652.696,60 + R\$ 7.760,00).

Conforme relatado a glosa das referidas Notas Fiscais de "Devolução de Vendas" ocorreu porque a empresa FNAC Brasil (indicada nas notas fiscais na condição de cliente da CLAC) declarou por escrito desconhecer a existência das notas fiscais de saída/venda e de "Devolução de Vendas". Ou seja, a FNAC não reconhece que comprou ou recebeu os notebooks da CLAC e também não reconhece que efetuou a devolução dos mesmos.

É sabido que a "Devolução de Vendas" é conta redutora da Receita Bruta, de modo que desconsideradas as notas fiscais de entrada nº 18476, 18984, 18985 e 18.986 (fls.15/18), referentes a "Devolução de Vendas de Mercadorias", tem-se como configurada a dedução indevida do lucro líquido da pessoa jurídica (OMISSÃO DE RECEITAS), tal como descrito nos Autos de Infração em que se exige a diferença de IRPJ e CSLL. E esta receita ao ser apurada pelo Fisco, por sua vez, pode ter origem nos mais diversos procedimentos de auditoria, que resultam em provas emprestadas, diretas ou indiretas.

No caso, foram utilizadas os documentos e as informações prestadas pela própria empresa ao fisco federal e circularização junto a terceiros.

A Recorrente diz que, em momento algum foi notificada para apresentar qualquer 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 do suposto ilícito, até mesmo porque, **este é absolutamente inexistente, conforme já demonstrado no processo administrativo que serviu de supedâneo para o presente lançamento, e pela Impugnação apresentada pela Recorrente.**

Perscrutando o Termo de Verificação Fiscal, relativo ao PA12466.001030/201025, integrado ao presente processo (fls.28/29), constata-se que a Recorrente fora intimada a comprovar a efetiva ocorrência das devoluções de mercadorias, vejamos:

*Ainda no decorrer da visita à empresa, foi lavrado pela fiscalização, o **Termo de Constatação de Estoque**" (fls. 88/89), no qual ficou registrado o estoque físico de computadores portáteis existentes no local. A CLAC prestou atendimento ao Termo de Ação Fiscal e Intimação no dia 24/11/2008, com apresentação da documentação das folhas 95 até 1013.*

(...)

No dia 26/03/09, a CLAC apresentou à fiscalização as notas fiscais originais indicadas em sua resposta ao Termo de Início de Ação fiscal e Intimação (...).

A CLAC prestou atendimento ao Termo de Intimação Fiscal e Constatação Nº 002 no dia 07/04/09, com apresentação documentação e esclarecimentos adicionais, as fls. 1024 até 1109.

No dia 08/05/09, a CLAC foi intimada a apresentar esclarecimentos acerca da baixa de notebooks no seu estoque, através do Termo de Intimação nº 003 (fls. 1110), sendo que no dia 14/05/09 apresentou documentação complementar (fls. 1111/1136).

(...)

*No dia 20/08/09, através do **Termo de Intimação nº 004/09** (fls. 1287/1288), a empresa foi intimada a apresentar os Livros Diário e Razão Analítico e o Plano de Contas, referente a 2008, sendo que apresentou atendimento, conforme folhas de 1289 até 1304.*

*No dia 07/10/09, através do **Termo de Intimação nº 005/09** (fls. 1305/1306), a empresa foi intimada a comprovar a efetiva ocorrência das devoluções de mercadorias, sendo que no dia 27/10/09, apresentou a documentação das folhas 1307 até 1378.*

*No dia 20/01/10, através do **Termo de Intimação nº 006/09** (fls. 1379/1380), a empresa foi intimada a apresentar os originais das notas fiscais apresentadas na resposta à intimação anterior. A empresa procedeu o atendimento à intimação nº 006, no dia 25/01/10, com a apresentação da documentação das folhas 1381 até 1426.*

...

Grifei

Consta da decisão recorrida a seguinte afirmação cujos fundamentos também adoto como razão de decidir:

A prova emprestada é aquela que foi produzida em determinado processo e foi transferida para outro processo. A doutrina e jurisprudência ensinam que a eficácia e a validade da prova emprestada exigem a presença de quatro requisitos:

que a prova tenha sido colhida em processo entre as mesmas partes; que tenham sido observados no processo anterior as formalidades previstas em lei durante a produção daquela prova; o fato probando seja o mesmo; que tenha havido o contraditório no processo originário.

Do exame das fls.22/73, referentes a planilhas e ao auto de infração realizado no âmbito do PA12466.001030/201025, constata-se que o processo anterior também refere-se à Interessada, as intimações e a colheita de provas foram realizadas conforme os preceitos legais, o fato probando foi nele tratado, eis que também se referiu à falta de comprovação das mesmas devoluções de vendas que o presente processo trata, sendo certo que as respostas feitas pela Interessada quando das intimações realizadas no processo originário e consignadas naquelas folhas, revelam que nele ocorreu o contraditório quando da aquisição das provas.

Portanto, restando certo que a Interessada foi intimada para se pronunciar sobre os fatos levantados no processo originário, que são os mesmos que embasaram o presente lançamento, não há que se falar em ilegalidade ou que as mesma careçam de legitimidade.

Enfim, os documentos obtidos pela fiscalização federal aduaneira da Alfândega de Vitória no âmbito do PA12466.001030/201025 são admissíveis como prova no presente processo administrativo fiscal, instaurado pela Delegacia da Receita Federal de Vitória, por serem submetidos a novo contraditório e não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte.

Portanto, legítimo e correto o procedimento adotado pelo fisco, e, sem qualquer procedência as alusões feitas à ausência de contraditório ou a violação de direitos constitucionais da contribuinte. O fisco constituiu a prova que entendeu necessária, e submeteu-a ao contraditório, que está sendo exercido pela Recorrente no âmbito do presente processo, exatamente nos termos do que prevê o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

A Recorrente argúi que o "fato probando" não guarda identidade absoluta com o fato verificado no processo anterior. Pois, o processo administrativo anterior, presidido por autoridade fiscal aduaneira, teve como escopo verificar irregularidades no recolhimento dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior, e não a apuração de tributos incidentes sobre o resultado do contribuinte, como é o caso do IRPJ e da CSLL.

Como frisado acima, o fato jurídico tributário tratado no processo anterior : *entrada irregular, através de uma devolução de vendas não comprovada mediante notas fiscais hábeis* produz repercussão tanto para o controle aduaneiro como para a exigência do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, correto o entendimento da decisão recorrida esboçado na seguinte ementa:

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.

E foi por entender que o fato objeto do auto de infração aduaneiro no âmbito do PA12466.001030/201025 fora consubstanciado na "**devolução não comprovada de mercadorias vendidas**", é que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, mediante o Acórdão nº 08-030.620, de 12/08/2014, decidiu pela nulidade do lançamento por vício material, sob o fundamento de que a conduta imputada ao fiscalizado não se enquadrava no art. 105, X, do Decreto Lei nº 37/66, e sim, *a prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64, já que não havia nos autos comprovação da importação irregular dos notebooks, mas de sua entrada (suposta entrada) irregular, através de uma devolução de vendas não comprovada mediante notas fiscais hábeis, nos termos da legislação do ICMS.*

Assim, os fatos constatados naquele procedimento fiscal, são utilizados nos presentes autos na medida em que guardam relação com os fatos que têm impacto na incidência do IRPJ e da CSLL.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Passemos ao exame do mérito.

No tocante ao exame das Infrações 001 e 002 - OMISSÃO DE RECEITAS - DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE MERCADORIAS VENDIDAS (Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas e ENTRADA DE MERCADORIA NÃO COMPROVADA), para melhor compreensão dos fatos transcrevo parte do Termo de Verificação Fiscal do PA12466.001030/201025, tratados nos seguintes itens (4, 5 e 6). Vejamos:

4 - DA CIRCULARIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES JUNTO A TERCEIROS

A fiscalização, com intuito de realizar procedimento de circularização de informações junto a terceiros, identificou através das notas fiscais de saída os maiores clientes da empresa em termos de unidades de notebooks da marca ACER vendidas, conforme se verifica no Anexo 5 - MAIORES ADQUIRENTES (fls.72/79), que foi ordenada por CNPJ.

Sendo assim, foram identificadas as 3 (três) empresas que mais adquiriram notebooks da CLAC, conforme quadro a abaixo:

	Maiores Adquirentes	Quantidade de notebooks adquiridos
1	DEXCOM Ind. E Com. Inf. Ltda	2.392
2	B2W Companhia Global do Varejo	2.026
3	FNAC Brasil Ltda	1.859

...

A fiscalização em análise da documentação apresentada não encontrou divergência entre às notas fiscais de venda apresentadas pela CLAC e as notas fiscais de aquisição apresentadas pela B2W

...

A fiscalização não verificou nenhuma diferença, seja de quantidade, marca, modelo e/ou valor, entre as notas fiscais apresentadas pela DEXCOM e as notas fiscais apresentadas pela CLAC.

...

A FNAC apresentou, nos dias 11/05/09 e 25/05/09, em atendimento (fls.1198/1241 e 1245/1254) às intimações fiscais nº443-01 e 443-02, demonstrativo em papel e em meio magnético, contendo a indicação de notas fiscais de aquisição de notebooks da marca ACER, efetuadas pela filial da empresa sediada em Barueri/SP e encaminhou 18 (dezoito) notas fiscais de entrada, sendo 15 (quinze) de emissão da CLAC e 3 (três) de emissão da empresa ITERSMA RT Com. Imp. Exp. De Equip. Eletrônicos Ltda, CNPJ:05.996.801/0001-72.

A empresa prestou a seguinte declaração (fl.1251), transcrita abaixo:

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 m 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),***

A empresa portanto declarou desconhecer a existência das notas fiscais nº29.129, 29.130 e 29.154, datadas de 29/07/08 (fls.732/737), assim como as notas fiscais nº18.984, 18.985 e 18.986, datadas de 04/08/08 (fls.794/796).

*As referidas notas foram apresentadas pela CLAC, sendo que as três primeiras, de 29/07/08, se referem a venda de notebooks da marca ACER para FNAC, e as três últimas, de 04/08/08, se referem à devolução de notebooks da FNAC para CLAC (nas **idênticas quantidades constantes das notas de 29/07/08**).*

Com relação as demais notas fiscais apresentadas por ambas empresas, a fiscalização não apurou qualquer divergência.

O procedimento de circularização de informações junto a terceiros identificou, portanto, **uma divergência de informações entre a CLAC e a FNAC, o que motivou uma análise mais aprofundada das notas fiscais de devolução, que será detalhada em capítulo próprio deste Relatório**

5 - DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

Para efeito de verificar os lançamentos contábeis referentes às devoluções de vendas, a empresa foi intimada, através do Termo de Intimação nº004 (fls. 1287/1288) no dia 20/08/09 a apresentar o Livro Diário e o Livro Razão Analítico, referente ao ano do 2008.

...

Com base na escrituração contábil digital foram analisados os lançamentos contábeis referentes às devoluções de vendas, através do comando de visualização do Sped, com posterior impressão das folhas de interesse para conferência (fls. 1294/1304).

Verificou-se que foram registrados inicialmente os lançamentos referentes às vendas dos notebooks e posteriormente, para efeito de registro de devolução das respectivas vendas, foram feitos lançamentos que em linhas gerais resultaram no estorno das contas utilizadas, desfazendo a operação e zerando o saldo das contas utilizadas, expurgando desta forma os efeitos da operação de venda na contabilidade.

...

6 - DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DEVOLUÇÕES

A fiscalização se voltou para uma "análise mais específica das devoluções de vendas e de outras entradas, no período fiscalizado. As devoluções de vendas somaram o montante de 276 unidades de notebooks da marca ACER, enquanto que as outras entradas somaram 54 unidades. As quatro notas fiscais de devoluções de vendas estão indicadas no quadro abaixo:

Data Emissão	Nº NF	Natureza	Modelo	Quantidade	Remetente
11/03/2008	18476	Devolução Venda Merc. Adq. Rec. Terceiros	L X.ANK0X.322	10	Cia Brasileira de Distribuição
06/06/2008	1812	Devolução de Compra Comercialização	LX.AKV0X.439	1	IPD ST AR Informática Ltda
04/08/2008	18984	Devolução Venda Merc. Adq. Rec. Terceiros	LX.AkVbX.898	100	FNAC Brasil Ltda
04/08/2008	18985	Devolução Venda Merc. Adq. Rec. Terceiros	LX.AJA0X.238	100	FNAC Brasil Ltda
			LX.ANK0X.815	25	
			L X.APQ0X.459	40	
TOTAL				276	

Tais devoluções se vinculam às vendas realizadas anteriormente, nas idênticas quantidades e modelos de notebooks, efetuadas através de quatro notas fiscais de vendas (Saídas), conforme quadro abaixo:

Pela declaração, observa-se que a FNAC confirma APENAS a existência da nota fiscal nº 29.227, a qual consta registrada em seu Livro de Entrada e da qual dispõe de uma via.

A FNAC desconhece a existência das notas fiscais de venda da CLAC de nºs 29.129 e 29.130, bem como a nota fiscal nº29.154, referente a remessa em bonificação.

Este fato traz o entendimento de que as referidas notas fiscais da CLAC (desconhecidas pela FNAC) representam operações de vendas e saídas de notebooks da marca ACER, que tiveram destinatário distinto daquele indicado nas próprias notas fiscais.

A FNAC também declarou desconhecer a existência das notas fiscais de devolução de notebooks nº18.984, 18.985 e 18.986, referentes respectivamente às notas fiscais nº29.129, 29.130 e 29.154.

*Com **RELAÇÃO** às **REFERIDAS** notas, fiscais, a FNAC não reconhece que comprou ou recebeu os notebooks da CLAC e também não reconhece que efetuou a devolução dos mesmos. Vale mencionar que a FNAC foi escolhida como uma das empresas para o procedimento fiscal de circularização de informações junto a terceiros por ter sido uma das três empresas que mais adquiriu notebooks da marca ACER da CLAC, no período fiscalizado, atingindo o montante de 1.859 unidades.*

*A fiscalização, então, no dia 07/10/09, através do **Termo de Intimação Fiscal nº005/09** (fis. 1305/1306), intimou a CLAC para apresentar esclarecimentos e documentação que comprovasse a efetiva ocorrência de todas as saídas e de todas as devoluções de notebooks constantes **DOS Quadros 1, 2, 3 e 4** apresentados no início **DESTA** Capítulo. Tais quadros também fizeram parte do Anexo **ÚNICO** da Intimação Fiscal.*

...

Como se verifica nos documentos apresentados pela CLAC (fis. 1335/1378), a referida observação foi apenas parcialmente atendida, haja vista que foram apresentadas, como documentação comprobatória, cópias de documentos fiscais sem autenticação.

*Em função disto, a empresa foi intimada no dia 20/01/10, através do **Termo de Intimação nº006/10** (fis.1379) a apresentar todas as notas fiscais originais que foram indicadas pela **empresa** nos memoriais descritivos **das** operações, que fizeram parte **da** resposta anterior, em atendimento à Intimação nº005/09.*

...

No dia 25/01/2010, a CLAC, em atendimento à Intimação nº006/10, encaminhou os originais de todas as notas fiscais solicitadas (fls.1381/1426).

Para facilitar à localização das notas fiscais, foi elaborada a tabela abaixo com a relação das notas fiscais objeto desta análise (vendas/saídas e respectivas devoluções/entradas), com a indicação das folhas deste processo, conforme atendimentos efetuados pela CLAC a intimação nº 006 (fl.1379).

...

Observação: foram feitas cópias autenticadas pela fiscalização das notas fiscais acima indicadas, sendo que os documentos originais passaram a fazer parte do processo de representação fiscal para fins penais, que será abordado no capítulo 9 deste relatório.

As solicitações contidas no Termo de intimação Fiscal nº005 (fls.1305/1306) e as análises e observações efetuadas pela fiscalização, acerca de cada uma das respostas encaminhadas pela empresa, seguem transcritos abaixo:

(1) - Comprovar a efetiva ocorrência de todas as saídas e de todas as devoluções (entradas) de notebooks constantes das notas fiscais apresentadas no Anexo Único a este termo.

A CLAC prestou a seguinte declaração (fls.1307/1308):

...

A CLAC deixa claro que a efetiva comprovação das saídas, devoluções e novas saídas das mercadorias se respaldam nas notas fiscais emitidas e na escrituração contábil e fiscal da empresa, que pode ser verificada através da documentação apresentada. Desta forma a fiscalização entende que a CLAC apresentou toda documentação de que dispunha para fazer as comprovações solicitadas.

...

3- Apresentar quadro informativo no qual sejam indicadas em quais notas fiscais de venda, os notebooks objeto de devolução (ENTRADA), deram a sua segunda saída, bem como apresentar as referidas notas fiscais.

A CLAC apresentou os seguintes documentos: quadro informativo, contendo um memorial descritivo das operações que envolveram as notas fiscais, cópias das notas fiscais, algumas delas com anexo, contendo relação do número de série dos notebooks (fls. 1309/1313);

...

*O demonstrativo apresentado pela CLAC é composto pelas letras : **a, b, c, d, e, f, g, h, i e j** (fls. 1309/1313), cada uma das quais contém um **memorial descritivo das operações**, com o percurso de cada um dos notebooks, constantes das notas fiscais, objeto da intimação.*

Para comprovar as saídas, devoluções e saídas de mercadorias, a CLAC apresentou cópias das notas fiscais relativas às operações em análise. Os memoriais descritivos do demonstrativo fazem referência às notas fiscais que, segundo a CLAC, respaldaram todas as operações.

A CLAC confirma, através dos memoriais descritivos, de letras **c**, **d**, **e**, e **f**, que efetuou a venda de notebooks para a FNAC, através das notas fiscais n.ºs 29.129 e 29.130.

Já nas letras **h** e **i** dos memoriais, a CLAC confirma que efetuou a remessa em bonificação para FNAC, através da nota fiscal 29.154

Com estas confirmações fica evidenciada de forma inequívoca a divergência de informações entre CLAC e FNAC.

A CLAC emitiu as notas fiscais de saída n.ºs 29.129, 29.130 e 29.154, tendo como destinatário das mercadorias estrangeiras a FNAC, no entanto, a FNAC desconhece a existência dessas notas fiscais. O mesmo fato ocorre em relação às notas fiscais de devolução dessas mesmas mercadorias, de n.ºs 18.984, 18.985 e 18.986, nas quais consta como remetente a FNAC, a qual por sua vez também desconhece a existência das notas.

4 - Apresentar esclarecimentos acerca da razão de não ter sido efetuado o procedimento de cancelamento das notas fiscais de saída indicado no Anexo Único juntado a este termo, já que à princípio, as operações não se concretizaram.

A CLAC, em resposta a esta solicitação, apresentou as alegações 007, 008, 009, 010 e 011, das folhas 1314 até 1316, conforme transcrito abaixo:

007. Dispõe o artigo 109, e seus parágrafos, do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, aprovado pelo Decreto n.º 1.090-R, de 25 de outubro de 2002.

" (...)

008. Nota-se, portanto, que é a própria regulamentação estadual, que define a sistemática de apuração do ICMS, impõe o procedimento, segundo o qual, não há cancelamento das notas fiscais no caso de devolução, mas sim, a emissão de nota fiscal de entrada, nos termos do dispositivo supra transcrito.

009. Ademais, o próprio RICMS regulamenta a Nota Fiscal de Entrada, no seu artigo 546. Senão vejamos:

...

A CLAC em resposta à 4ª solicitação da intimação fiscal, como transcrito acima, apresentou as alegações 007, 008, 009 e 010 e 011.

Em relação à alegação 007, a CLAC recorre ao §3º do artigo 109 do RICMS/ES, que determina que o estabelecimento que

receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, da qual constarão número, série e data da nota fiscal emitida por ocasião da saída da mercadoria devolvida.

Abaixo transcrevemos a íntegra do artigo 109 do RICMS/ES, com grifos nossos, para uma melhor análise:

...

Com este entendimento, somente existe fundamento para que uma empresa se utilize das regras do artigo 109, em situações, nas quais as mercadorias sejam devolvidas por particulares, produtores rurais ou pessoas não contribuintes do ICMS ou não obrigadas à emissão de documentos fiscais.

Não é o caso que se verifica na maioria das devoluções registradas pela CLAC. Abaixo novamente são apresentadas as relações das notas fiscais de devolução, com indicação dos remetentes das mercadorias identificados nas mesmas:

...

A aplicação das regras do artigo 109 para os demais casos de devolução (Notas Fiscais n.ºs 18.476, 1812, 18.984, 18.985 e 18.986) não tem sentido de ser, posto que, conforme verificado, se tratam de devoluções de mercadorias efetuadas por pessoas jurídicas, contribuintes do imposto do ICMS e obrigadas à emissão de documentos fiscais.

Essas notas fiscais, emitidas com base nesse artigo, conforme declara a CLAC, são, portanto, ineficazes para comprovar a efetiva devolução das mercadorias.

Todavia, ainda sim, mantendo o raciocínio de que essas devoluções satisfazem a condição para aplicação do caput do artigo 109, temos que o § 2º do referido artigo determina que a devolução ou troca serão comprovadas mediante:

a restituição, pelo adquirente, das vias do documento fiscal a ele destinadas e pela declaração do adquirente, na primeira via do documento fiscal, de que devolveu as mercadorias, com menção do seu documento de identidade.

Debruçados sobre este comando do § 2º do artigo 109 e levando em consideração a documentação comprobatória enviada pela CLAC, qual seja, memoriais descritivos das operações e notas fiscais, procedemos a análise das Notas Fiscais abaixo:

...

ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS COM BASE NO ART.111

...

iv. Devolução feita pela COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO

Trata-se de uma devolução feita por pessoa jurídica, contribuinte do ICMS, obrigada a emissão de documentos fiscais.

Apresentou a 1ª via da nota fiscal de saída nº27.770 (fl.1382), emitida pela CLAC e a 1ª via da nota fiscal de entrada nº18.476 (fl.1383), também emitida pela CLAC.

Não consta em nenhuma parte das citadas notas fiscais, tanto no rosto (frente), quanto no verso (que está totalmente em branco), declaração datada e assinada pelo transportador ou destinatário, com o seu carimbo do CNPJ, contendo o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, conforme previsão do §2º do artigo 111, tampouco foi apresentado nenhum documento em separado, com tal declaração.

É importante frisar que o verso das notas apresentadas está em branco, sem nenhuma declaração ou anotação. Nota-se ainda que o rosto da nota fiscal nº27.770 consta apenas o carimbo da Fazenda Estadual do Espírito Santo, sendo que o destinatário tem endereço na cidade de São Paulo/SP.

Em suma as determinações do §2º do artigo 111 não foram respeitadas, o que torna a nota fiscal ineficaz para comprovar a efetiva ocorrência da devolução.

v. Devoluções efetuadas pela FNAC BRASIL LTDA

Trata-se de uma devolução feita por pessoa jurídica, contribuinte do ICMS, obrigada à emissão de documentos fiscais.

Apresentou as 1ªs vias das notas fiscais de saída nºs 29.129, 29.130 e 29.154 emitidas pela CLAC e as 1ªs vias das notas fiscais de entrada nºs 18.984,18.985 e 18.986 também emitidas pela CLAC.

Em cada uma das 1ª vias das notas de venda (saída) consta tão somente no verso, a seguinte declaração,,datada e assinada:

"Estamos devolvendo por estar em desacordo com nosso pedido"

...

Além da declaração solta acima, nenhuma outra informação consta no verso dessas notas fiscais, nem nenhum outro documento, em folha à parte, foi apresentado na resposta.

Não consta indicação do nº do CPF da pessoa que procedeu a assinatura.

Não se tem como identificar o nome da pessoa que assinou, haja vista a assinatura não permitir esta identificação.

Não consta o nome por extenso e legível da pessoa que procedeu a assinatura.

Não consta o carimbo do CNPJ da empresa FNAC BRASIL Ltda Não consta identificação da pessoa que assinou, se é funcionário da FNAC, nem tampouco seu cargo ou função na empresa.

No rosto das notas (frente) não consta nenhuma informação que justifique a razão da devolução.

No rosto das notas de saída constam carimbos das Fazendas Estaduais de Espírito Santo e do Rio de Janeiro, sendo que o destinatário tem endereço na cidade de Barueri/SP.

A devolução em relação à NF n-29.154, pela motivação acima exposta, é atípica em virtude de que se trata de remessa em bonificação, ou seja, é de se estranhar que um cliente se recuse a receber produto que lhe foi enviando em bonificação.

Não se tem como afirmar que a declaração constante nos versos das notas fiscais de venda tenha sido proveniente da FNAC.

Além disso, a própria FNAC declarou desconhecer a existência tanto das notas fiscais de venda, quanto das notas fiscais de devolução a elas relativas (f 1.1251).

*Já com relação às 1^{as} vias das notas fiscais de entrada n^{os} 18.984, fl.1392; 18.985, fl.1405 e 18.986, fl.1423, não consta em nenhuma parte das citadas notas fiscais, tanto no rosto (frente), quanto no verso **(que está totalmente em branco)**, declaração datada e assinada pelo transportador ou destinatário, que se for contribuinte, deverá ainda apor nela o seu carimbo do CNPJ, contendo o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, conforme previsão do §2^o do artigo 111, tampouco foi apresentado nenhum documento em separado, com tal declaração. É importante frisar que o verso das notas de entrada apresentadas está em branco, sem nenhuma declaração ou anotação, ou mesmo carimbo.*

Como se observa das análises até aqui efetuadas em relação às devoluções efetuadas pela FNAC, as determinações do §2^o do artigo 111 não foram observadas com rigor pela CLAC, o que torna as notas fiscais ineficazes para comprovar a efetiva ocorrência das devoluções das mercadorias.

Ainda em relação ao Regulamento do ICMS/ES, há determinação expressa de que os contribuintes deverão emitir nota fiscal sempre que promoverem a saída de mercadorias. O inciso I do artigo 539 traz esta determinação:

...

Em função dessa determinação, o adquirente, contribuinte do ICMS, que promover a devolução de mercadorias, deverá promover a emissão de nota fiscal de saída do seu estabelecimento.

Pelo que se infere dos memoriais descritivos (fls. 1309/1313), a CLAC afirma que as mercadorias foram vendidas aos

destinatários, que por sua vez procederam a devolução. Nesse caso, em se tratando de contribuintes do ICMS, os destinatários deveriam ter emitido notas fiscais de saída, conforme determinação do inciso I do artigo 539 do RICMS/ES.

...

*Já com relação às demais devoluções de mercadorias feitas pelas empresas, contribuintes do ICMS, **Companhia Brasileira de Distribuição**, CNPJ: 07.508.411/1143-21 e **FNAC Brasil Ltda**, CNPJ:02.634.926/0004-07, não foram apresentadas as **Notas Fiscais de Saída**, de emissão destas empresas, conforme determinações do inciso I do artigo 539 do RICMS/ES. **Com isso, as notas fiscais que foram apresentadas em relação a essas devoluções, conforme determinações do RICMS/ES, não se prestam para comprovar a efetiva devolução das mercadorias.***

...

CONCLUSÕES

Como resultado das análises até aqui efetuadas, com base nas alegações da CLAC, nos documentos apresentados e no Regulamento do ICMS/ES, formamos a seguinte convicção:

A efetiva devolução de mercadorias proveniente da Companhia Brasileira de Distribuição, registrada através da NF de Entrada nº 18.476, NÃO FOI COMPROVADA, em virtude de que:

Não se enquadra no §3º do artigo 109, em virtude de que não satisfaz a restrição contida no caput do próprio artigo 109, como também não cumpriu a exigência do §2º do referido artigo.

Não se enquadra no inciso I do artigo 546, em virtude de que não satisfaz a restrição contida no próprio inciso I.

Não se enquadra no inciso VI do artigo 546, em virtude de que não satisfaz a exigência contida no §2º do artigo 111.

Não se enquadra no inciso I do artigo 539, em virtude de que não foi apresentado o documento fiscal exigido no próprio inciso I.

As devoluções de mercadorias da FNAC Brasil Ltda, registrada através das NF's de Entrada nº 18.984, 18.985 e 18.986, NÃO FORAM COMPROVADAS, em virtude de que:

Não se enquadram no §3º do artigo 109, em virtude de que não satisfazem a restrição contida no caput do próprio artigo 109, bem como não cumprem a exigência do §2º do referido artigo.

Não se enquadram no inciso I do artigo 546, em virtude de que não satisfazem a restrição contida no próprio inciso I.

Não se enquadram no inciso VI do artigo 546, em virtude de que não satisfazem a exigência contida no §2ª do artigo 111.

Não se enquadram no inciso I do artigo 539, em virtude de que não foi apresentado, respectivamente para cada uma das devoluções, o documento fiscal indicado no próprio inciso I.

A própria FNAC Brasil Ltda declarou desconhecer a existência tanto das notas fiscais de venda, quanto das notas fiscais de devolução dessas vendas.

Em conclusão deste estudo, constatamos que os documentos fiscais apresentados pela CLAC, em relação às devoluções, referentes às notas fiscais n.º 18.476, 18.984, 18.985 e 18.986 são ineficazes para comprovar a efetiva ocorrência da devolução das mercadorias, em razão de terem sido emitidos sem observância das exigências legais, estabelecidas pelo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 1.090-R, de 25/10/2002

Data Emissão	Nº NOTA FISCAL	Natureza (Resumida)	Quantidade	Destinatário /Remetente	Comprovação da efetiva devolução
11/03/08	18.476	Devolução	10	Cia Brasileira de Distribuição	Não comprovada
04/08/08	18.984	Devolução	100	FNAC BRASIL	Não comprovada
04/08/08	18.985	" Devolução	165	FNAC BRASIL	Não comprovada
04/08/08	18.986	Retorno Bonificação	3	FNAC Brasil	Não comprovada
TOTAL			278		

Com isso, do total de devoluções de mercadorias registradas, 278 (duzentas e setenta e oito) unidades de notebooks da marca ACER, não tiveram sua efetiva devolução comprovada pela empresa.

Como se vê, em síntese, a Fiscalização entendeu que, por se tratar de contribuintes do ICMS, as determinações do parágrafo 2º, do 111, do Decreto n.º 1.090R, de 25/10/2002 (Regulamento do RICMS do Espírito Santo) não foram respeitadas, o que tornou as **notas fiscais de entrada** acima discriminadas, ineficazes para comprovar a efetiva ocorrência da devolução.

Eis o teor do mencionado ato normativo:

...

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.

...

Art. 546. O contribuinte/ excetuado o produtor agropecuário, emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente:

I- novos ou usados, remetidos a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigados a emissão de documentos fiscais;

II- em retorno, quando remetidos por profissionais autônomos ou avulsos, aos quais tenham sido enviados para industrialização;

III- em retorno de exposições ou de feiras, para as quais tenham sido remetidos exclusivamente para fins de exposição ao público;

IV- em retorno de remessas feitas para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos;

V- importados diretamente do exterior, bem como os arrematados em leilão ou adquiridos em concorrência, promovidos pelo Poder Público;

VI- em retorno, em razão de não terem sido entregues ao destinatário, por qualquer motivo; ou

VII- em outras hipóteses previstas na legislação de regência do imposto.

...

Conforme se extrai do artigo 111, o documento hábil para acobertar o transporte das mercadorias em retorno ao estabelecimento do vendedor é a mesma nota fiscal (1ª via) que serviu para acobertar a saída, com a informação de que as mercadorias não foram entregues por qualquer motivo, e, não a nota fiscal de entrada pelo retorno das mercadorias.

Tanto na impugnação quanto na fase recursal a Recorrente alega que nos itens “MEMORIAL DESCRITIVO DAS OPERAÇÕES”, baseados em documentos fiscais e lançamentos contábeis, que foram analisados pela autoridade fiscal que lavrou o auto de infração do PA 12466.001030/201025, pode-se comprovar que os notebooks foram vendidos e devolvidos regularmente, e que, após isto, realizou novas operações de saída.

É incontroverso que em relação às "devoluções" glosadas, foram escrituradas e apresentadas à fiscalização as notas fiscais de saída (da CLAC) e notas fiscais de entrada emitidas pela CLAC, em virtude de devolução/retorno das mercadorias, a saber:

1) Destinatária: **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**; NF nº 27.770 (saída da CLAC); NF nº 18.476 (entrada da CLAC, fl.15);

2) Destinatária: FNAC

2.1) NF nº 29.129 (saída da CLAC); NF nº 18.984 (entrada da CLAC, fl.16);

2.2) NF nº 29.130 (saída da CLAC); NF nº 18.985 (entrada da CLAC, fl.17) e,

2.3) NF nº 29.154 (saída da CLAC); NF nº 18.986 (entrada da CLAC, fl.18)

Não há falar em documento emitido pela COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO ou pela FNAC.

Diz o autuante:

Em conclusão deste estudo, constatamos que os documentos fiscais apresentados pela CLAC, em relação às devoluções, referentes às notas fiscais nº 18.476, 18.984, 18.985 e 18.986 são ineficazes para comprovar a efetiva ocorrência da devolução das 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

Verifico que há impropriedade na conclusão acima, haja vista que o fundamento para a glosa das "devoluções" fora a inobservância ao **parágrafo 2º**, do 111, do Decreto nº 1.090R, de 25/10/2002, e este não se reporta às notas fiscais de entrada e 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).

As notas fiscais de saída da CLAC, com as observações e restrições feita pela fiscalização, apesar de mencionadas e apresentadas à fiscalização, não foram juntadas aos presentes autos.

Os requisitos previstos no artigo 111 do RICMS dizem respeito ao **aproveitamento dos créditos do ICMS** para os contribuintes que receberem produtos em devolução/retorno, e não propriamente dito aos aspectos *Da Devolução e do Retorno de Mercadorias* que é o caso dos presentes autos.

Conforme explicitado acima, o autuante se reporta aos artigos 109 a 111 do Decreto nº 1.090-R (RICMS) que tratam "*Do Crédito Relativo às Devoluções, Trocas e Retornos de Mercadoria*", porém, são os artigos 411 e 412 que tratam "*Da Devolução e do Retorno de Mercadorias*".

Apesar da identidade dos institutos da *devolução* e do *retorno*, merece que se faça uma distinção, na medida em que a "**devolução**" pressupõe o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, enquanto que, no **retorno**, a mercadoria não chega a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do destinatário. Em ambos os casos procede o mesmo resultado econômico e jurídico, isto é, o reingresso da mercadoria ao patrimônio do estabelecimento remetente ou vendedor da mercadoria.

No caso dos presentes autos, apesar da constante menção feita à "devoluções de mercadorias", entendo que a questão envolve não a "devolução" e sim, o **retorno** de mercadorias, haja vista que não há nos autos qualquer prova de que as mercadorias em debate **chegaram a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do destinatário para que se**

possa falar em "devolução" e exigir nota fiscal de saída expedida pelos destinatários indicados nas notas fiscais de saída da CLAC (NFs: 27.770, 29.129, 29.130, 29.154) como entende a fiscalização, *verbis*:

Ainda em relação ao Regulamento do ICMS/ES, há determinação expressa de que os contribuintes deverão emitir nota fiscal sempre que promoverem a saída de mercadorias. O inciso I do artigo 539 traz esta determinação:

...

Em função dessa determinação, o adquirente, contribuinte do ICMS, que promover a devolução de mercadorias, deverá promover a emissão de nota fiscal de saída do seu estabelecimento.

Pelo que se infere dos memoriais descritivos (fls. 1309/1313), a CLAC afirma que as mercadorias foram vendidas aos destinatários, que por sua vez procederam a devolução. Nesse caso, em se tratando de contribuintes do ICMS, os destinatários deveriam ter emitido notas fiscais de saída, conforme determinação do inciso I do artigo 539 do RICMS/ES.

É equivocado tal entendimento, pois, cabe ao destinatário apenas efetuar a recusa no ato da entrega, não se exigindo notas fiscais de saída emitidas pelo destinatário como expressa a fiscalização com base no inciso I do artigo 539, pois, como dito acima quando não houve o recebimento da mercadoria, fisicamente, não há falar em nota fiscal de saída a ser expedida pelo destinatário.

Quanto ao retorno das mercadorias vejamos o que dispõe o artigo 412, acima mencionado, do RICMS:

...

Art. 412. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria por qualquer motivo não entregue ao destinatário, para creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída, deverá:

I - emitir nota fiscal de entrada, com menção dos dados identificadores do documento fiscal original, lançando-a no livro Registro de Entradas de Mercadorias e consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais - Operações com Crédito do Imposto";

II - manter arquivada a primeira via da nota fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a anotação prevista no parágrafo único;

III - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente; e

IV - exibir ao Fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não foi recebida.

*Parágrafo único. **O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria nota fiscal emitida pelo remetente, cuja primeira via deverá conter, no verso, anotação, efetuada pelo destinatário ou pelo transportador, do motivo pelo qual não foi entregue a mercadoria***

...

Como se vê, o parágrafo único acima, ao tratar da nota fiscal a acompanhar o retorno da mercadoria apenas determina que seja efetuada pelo destinatário **o motivo pelo qual não foi entregue a mercadoria** e não menciona os demais elementos ditos no § 2º do artigo 111 que dispõe sobre a recuperação de créditos dos ICMS.

Portanto, conforme se extrai do artigo 412 do RICMS, o documento hábil para acobertar o transporte das mercadorias em retorno ao estabelecimento do vendedor é a nota fiscal de saída com a informação de que as mercadorias não foram entregues por qualquer motivo. Não há determinação para que seja expedido documento fiscal de "cancelamento" como sugere a fiscalização.

A questão imposta pela fiscalização envolve apenas a glosa relativa à "devolução"/retorno de mercadorias não entregues ao destinatário e consequente redução da receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Sabendo-se que, tanto a operação de devolução quanto o retorno tem os mesmos efeitos fiscais que anulam completamente a operação anterior (venda).

Em relação à FNAC, a Fiscalização diz que:

A própria FNAC Brasil Ltda declarou desconhecer a existência tanto das notas fiscais de venda, quanto das notas fiscais de devolução dessas vendas.

...

Este fato traz o entendimento de que as referidas notas fiscais da CLAC (desconhecidas pela FNAC) representam operações de vendas e saídas de notebooks da marca ACER, que tiveram destinatário distinto daquele indicado nas próprias notas fiscais.

A conclusão da fiscalização é inconsistente.

O fato de a FNAC não reconhecer as Notas Fiscais de Saída emitidas pela CLAC, em nada contribui para a conclusão esboçada pela Fiscalização. Eis que, nos casos de retorno de mercadoria que não foram entregues ao destinatário, este não tem obrigação de registrar o fato em sua escrituração contábil e fiscal, tampouco emitir nota fiscal de saída ou devolução ou exigir cópia das notas fiscais expedidas pela remetente. para reconhecimento posterior.

Portanto, a declaração da FNAC não faz prova concreta de que as saídas das mercadorias tiveram destinatário distinto.

Haveria consistência na afirmação da fiscalização se por acaso houvesse notas fiscais de saídas ou de devolução emitidas pela FNAC e por ela posteriormente não reconhecidas o que caracterizaria "fraude" praticada pela CLAC. Não é o caso. Trata-se de notas fiscais expedidas pela CLAC

sem reflexo na escrituração da FNAC, haja vista a falta de comprovação do efetivo recebimento das mercadorias pela FNAC.

Disse a fiscalização em relação a CLAC:

Apresentou as 1^{as} vias das notas fiscais de saída n^{os} 29.129, 29.130 e 29.154 emitidas pela CLAC e as 1^{as} vias das notas fiscais de entrada n^{os} 18.984, 18.985 e 18.986 também emitidas pela CLAC.

Em cada uma das 1^a vias das notas de venda (saída) consta tão somente no verso, a seguinte declaração,, datada e assinada:

"Estamos devolvendo por estar em desacordo com nosso pedido"

...

Além da declaração solta acima, nenhuma outra informação consta no verso dessas notas fiscais, nem nenhum outro documento, em folha à parte, foi apresentado na resposta.

Não consta indicação do n^o do CPF da pessoa que procedeu a assinatura.

Não se tem como identificar o nome da pessoa que assinou, haja vista a assinatura não permitir esta identificação.

Não consta o nome por extenso e legível da pessoa que procedeu a assinatura.

Não consta o carimbo do CNPJ da empresa FNAC BRASIL Ltda Não consta identificação da pessoa que assinou, se é funcionário da FNAC, nem tampouco seu cargo ou função na empresa.

No rosto das notas (frente) não consta nenhuma informação que justifique a razão da devolução.

No rosto das notas de saída constam carimbos das Fazendas Estaduais de Espírito Santo e do Rio de Janeiro, sendo que o destinatário tem endereço na cidade de Barueri/SP.

A devolução em relação à NF n-29.154, pela motivação acima exposta, é atípica em virtude de que se trata de remessa em bonificação, ou seja, é de se estranhar que um cliente se recuse a receber produto que lhe foi enviando em bonificação.

Não se tem como afirmar que a declaração constante nos versos das notas fiscais de venda tenha sido proveniente da FNAC.

Além disso, a própria FNAC declarou desconhecer a existência tanto das notas fiscais de venda, quanto das notas fiscais de devolução a elas relativas (fl.1251).

A determinação contida no parágrafo único do artigo 412 é de que o transporte da mercadoria em retorno seja acompanhado pela própria nota fiscal emitida pelo

remetente, cuja primeira via deverá conter, no verso, anotação, efetuada pelo destinatário ou pelo transportador, do motivo pelo qual não foi entregue a mercadoria.

A fiscalização põe em dúvida a saída das mercadorias (notebooks) pelas empresas **Companhia Brasileira de Distribuição**, CNPJ: 07.508.411/1143-21 e **FNAC Brasil Ltda**, CNPJ:02.634.926/0004-07, havendo a fiscalização interpretado pela existência de fraude, na medida em que aplicou a multa de ofício de 150%.

Depreende -se do parágrafo único acima que, a exigência é que o retorno dos notebooks para a CLAC deverá ser acompanhado pela própria 1ª via da nota fiscal com anotação de que não houve a entrega da mercadoria.

É certo que de acordo com o parágrafo único do artigo 412 retrotranscrito o transporte da mercadoria em retorno ao estabelecimento originário deve ser acompanhado pela Nota Fiscal emitida pelo próprio remetente, devendo conter, no verso da 1ª (primeira) via, com a indicação do motivo de não ter sido entregue a mercadoria.

Todavia, entendo que o fato de não constar na 1ª via da nota fiscal retornada ao remetente a anotação efetuada pelo destinatário ou mesmo constando a anotação sem a fácil identificação de quem procedeu a recusa da mercadoria, pode ser considerada como irregularidade junto ao Fisco Estadual, porém não é prova cabal para a fiscalização refutar tais documentos sob a pecha de que houve "simulação de devolução" e que *tiveram destinatário distinto daquele indicado nas próprias notas fiscais.*

Quanto a dificuldade de identificação da anotação procedida pelo destinatário, caberia ao Fisco aprofundar a fiscalização para uma conclusão consistente baseada em conjunto probatório. A conclusão feita pelo Fisco se dá apenas com raso indício.

Na dúvida quanto a validade das notas fiscais retornadas, em virtude da falta de anotação ou da identificação da rubrica aposta no verso da 1ª via, cabe ao autuante aprofundar a fiscalização e verificar se houve de fato o retorno da mercadoria ao estoque para uma futura saída.

Desse modo, toda a polêmica converge para a verificação de que os produtos (notebook) constantes das notas fiscais de saída ((27.770, 29.129, 29130, e 29154) não retornaram ao estoque do remetente (CLAC) para que não se aperfeiçoe o desfazimento da primeira operação de saída das mercadorias.

Para tanto transcreve-se a seguir o item 7 do Termo de Verificação Fiscal do PA12466.001030/201025:

7 - DO INVENTARIO FINAL COM SALDO NEGATIVO

A falta de comprovação da devolução das 278 unidades de notebooks da marca ACER apurada pela fiscalização, conforme constatações do capítulo anterior 6 - Da Falta de Comprovação das Devoluções tem repercussão direta no inventario final do estoque, haja vista que as entradas de notebooks referentes a essas devoluções não se efetivaram de fato.

A apuração preliminar do estoque (considerando todos os modelos, sem distinções), realizada antes de ter sido efetuada

análise fiscal das devoluções de mercadorias, indicava inexistência de diferenças entre o estoque final, calculado pela fiscalização, com base nos registros de inventário, documentos fiscais e demais registros, e aquele resultante de conferência física, realizada na presença dos representantes da empresa.

A conferência física indicou um estoque final de 27 unidades de notebooks, sendo que esta foi a mesma quantidade final, apurada pela fiscalização, com base no exame documental do contribuinte.

Apuração PRELIMINAR de Estoque - unidades de notebooks		
Ocorrência		Notebooks ACER
A) Estoque inicial, conforme Inventário		645
B) (+) Compras no período fiscalizado		7257
C) (+) Outras entradas (transf. da filial; retorno em bonificação)		54
D) (-) Saídas no período fiscalizado		8205
E) (+) Devoluções de vendas no período fiscalizado		276
F) (=) Estoque final, conforme exame documental		27
G) Estoque final, conforme conferência física		27
H) (=) diferença (F-G)	27 - 27 =	- 0 -

Todavia, após a análise das devoluções de mercadorias registrada pela empresa em seus documentos fiscais, a fiscalização constatou a falta de comprovação das devoluções indicadas abaixo:

3 unidades de notebooks da marca ACER (Outras Entradas - letra C), referente às devoluções de mercadorias registrada pela nota fiscal de entrada nº18.986;

275 unidades de notebooks (Devoluções de Vendas - Letra E) , referente às devoluções de mercadorias registradas pelas notas fiscais de entrada nº18.476, 18.984 e 18.985.

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

O inventário final de estoque, sem distinção de modelos, atualizado com base nessa constatação, passa então a apontar diferenças entre o estoque final, calculado pela fiscalização e o estoque final, conforme conferência física:

Apuração FINAL de Estoque - unidades de notebooks		
Ocorrência		Notebooks ACER
A) Estoque inicial, conforme Inventário		645
B) (+) Compras no período fiscalizado		7257
C) (+) Outras entradas (transf. da filial; retorno em bonificação)	54 - 3 =	51
D) (-) Saídas no período fiscalizado		8205
E) (+) Devoluções de vendas no período fiscalizado	276 - 275 =	1
F) (=) Estoque final, conforme exame documental		(251)
G) Estoque final, conforme conferência física		27
H) (=) diferença (F - G)	(251)-27 =	(278)

A apuração final de estoque tratou de todas as unidades de notebooks comercializados pela CLAC, sem fazer distinção entre

os diferentes tipos de modelos, os quais podem ser verificados no Anexo 4 - Modelos da Marca Acer, à folha 71.

A diferença negativa entre o estoque calculado pela fiscalização com base no exame documental e aquele resultante da conferência física indica que houve omissão de compras, ou seja, ocorreram entradas de mercadorias sem documentos fiscais e sem escrituração.

No caso em questão, como se trata de mercadorias estrangeiras, a diferença negativa indica que, as mesmas deram entrada no estabelecimento à margem dos registros fiscais, contábeis e documentais, ou seja, sem prova de sua importação regular, tendo sido/posteriormente distribuídos no mercado interno.

...

A tabela abaixo apresenta os valores em reais atribuídos a cada um dos modelos de notebooks da marca ACER. Tais valores foram extraídos das próprias notas fiscais de saída e de entrada utilizadas pela CLAC, na simulação das devoluções.

Modelos Notebook ACER	NF de Saída Nº	Data da Saída	Quantidade	Valor em Reais unitário	Total
LX.ANK0X.322	27.770	17/02/2008	10	2.766,21	27.662,10
LX.AJA0X.238	29.130	31/07/2008	100	2.065,21	206.521,00
LX.AJA0X.238	29.154	31/07/2008	1	2.060,00	2.060,00
LX.AKV0X.898	29.129	31/07/2008	100	2.193,15	219.315,00
LX.ANK0X.815	29.130	31/07/2008	25	2.541,86	63.546,50
LX.APD0X.078	29.154	31/07/2008	1	2.400,00	2.400,00
LX.APQ0X.459	29.130	31/07/2008	40	3.391,30	135.652,00
LX.APQ0X.459	29.130	31/07/2008	1	3.300,00	3.300,00
		Total	278	Total	660.456,60

A seguir será feita uma análise individualizada por modelo de notebook com saldo negativo no estoque final:

Notebook da marca ACER modelo: LX.AJA0X.238

INVENTARIO FINAL CALCULAC				JO PELA F	SCALIZAÇÃO		Estoque Final 19/11/2008
Marca ACER	Estoque Inicial 31/12/2007	ENTRADAS	Outras Entradas	Extravios	SAÍDAS	DEVOLUÇÕES	
LX.AJA0X.238	0	1100	0	(0)	(1201)	0	(101)

No dia 29/07/2008, foi emitida, pela CLAC, nota fiscal de venda nº29.130, indicando uma operação de **VENDA** de **100 unidades**, tendo como destinatário a FNAC Brasil Ltda.

A nota fiscal de venda indica ter ocorrido a efetiva saída das mercadorias estrangeiras, todavia a FNAC declarou desconhecer a existência desta nota fiscal de venda, o que denota que a saída se deu para destinatário diferente.

No dia 04/08/2008, foi emitida, pela CLAC, nota fiscal de entrada nº18.985, indicando haverem sido **DEVOLVIDAS** as **100 unidades** pela FNAC Brasil.

A devolução efetiva dessas mercadorias não foi comprovada pela CLAC, que emitiu documentos fiscais em desacordo com o Regulamento do ICMS/ES, conforme extensa abordagem feita pela fiscalização no capítulo 6 - Da Falta de Comprovação das

Devoluções deste Relatório FNAC também declarou desconhecer a existência desta nota fiscal de devolução, ou seja empresa não reconhece que efetuou esta devolução.

A fiscalização concluiu que as 100 unidades deste modelo de notebook, com saldo negativo no estoque final, foram importadas de forma irregular, sem documentação comprobatória, sendo que a CLAC promoveu sua circulação comercial, simulando operação de devolução, através de emissão de documentos fiscais, sem observação do Regulamento do ICMS/ES.

*No dia 29/07/2008, foi emitida, pela CLAC, nota fiscal de saída nº29.154, indicando uma operação de **REMESSA EM BONIFICAÇÃO** de 1 unidade, tendo como destinatária a FNAC Brasil Ltda.*

A nota fiscal de saída indica ter ocorrido a efetiva saída de mercadoria estrangeira, todavia a FNAC declarou desconhecer a existência desta nota fiscal de saída, o que denota que a saída se deu para destinatário diferente.

*No dia 04/08/2008, foi emitida, pela CLAC, nota fiscal de entrada nº18.986, indicando haver sido **DEVOLVIDA** a unidade pela FNAC Brasil.*

*A devolução efetiva dessa unidade não foi comprovada pela CLAC, que emitiu documentos fiscais em desacordo com o Regulamento do ICMS/ES, conforme extensa abordagem feita pela fiscalização no capítulo 6 - **Da Falta de Comprovação das Devoluções** deste Relatório. A FNAC também declarou desconhecer a existência desta nota fiscal de devolução, ou seja, a empresa não reconhece que efetuou esta devolução.*

A fiscalização concluiu que a unidade deste modelo de notebook, com saldo negativo no estoque final, foi importada de forma irregular, sem documentação comprobatória, sendo que a CLAC promoveu sua circulação comercial, simulando operação de devolução, através de emissão de documentos fiscais, sem observação do Regulamento do ICMS/ES.

...

Da explicação dada pela fiscalização e do entendimento que se dá ao CMV negativo pela tabela acima, utilizando a fórmula, $CMV = EI + C - EF$, é que o Estoque Final (EF) excedeu a parcela, Estoque Inicial + Compras (EI + C), em 278 notebooks expresso em R\$ 660.456,60, caracterizando omissão de entrada de mercadorias neste mesmo valor.

Toda a conclusão da fiscalização para a apuração de **saldo negativo do estoque**, ou melhor, CMV negativo, leva em consideração que **não** ocorreu a devolução/retorno das mercadorias objeto das notas fiscais de saída acima relacionadas e que houve simulação de devolução, resultante da apuração do CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) negativo, que seria prova de omissão de entradas de mercadorias, ou seja, existência de entradas de mercadorias no estabelecimento, sem que as mesmas sejam registradas na **escrita da empresa**.

Na literalidade da Fiscalização, a *falta de comprovação da devolução das 278 unidades de notebooks da marca ACER apurada pela fiscalização, conforme constatações do capítulo anterior 6 - Da Falta de Comprovação das Devoluções tem repercussão direta no inventário final do estoque, haja vista que as entradas de notebooks referentes a essas devoluções não se efetivaram de fato.*

Desse modo, não comprovada a existência de CMV negativo, por outro motivo que não a glosa das mesmas devoluções, já analisado, resta mantido o mesmo entendimento já explicitado acima no sentido de que a falta de anotação nas notas fiscais de saída, apesar da irregularidade perante a legislação do ICMS, não é indicio suficiente para a conclusão de que não ocorreu o retorno das mercadorias ao estoque da Recorrente e que, a mercadoria fora entregue a outro contribuinte distinto dos indicados nas notas fiscais em comento.

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

LANÇAMENTO REFLEXO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL.
Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa