



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720189/2013-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.639 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DIFERENÇA DE ESTOQUE. GLOSA DE CUSTO. EQUIVOCO NA CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. ARTIGO 286 DO DECRETO 3.000/99.

Considerando que o sujeito passivo afirma que as demonstrações financeiras e a DIPJ estavam corretas, o que não foi contestado pela Fiscalização, consequentemente estariam corretos o estoque final, de modo que a Fiscalização deveria ter levantado as mercadorias relativas à diferença de estoque encontrada (neste caso comparando as entradas e as saídas nos estabelecimentos dos terceiros) multiplicando as quantidades levantadas pelos respectivos preços médio de vendas, para obter a suposta receita omitida, conforme determinado pelo § 2º do art. 286 do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CANCELAMENTO/DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

Em diligência determinada pelo CARF, o sujeito passivo foi intimado a apresentar os comprovantes (notas fiscais de devolução de vendas emitidas pelos clientes) e as correspondentes 1ª vias de notas por ela emitidas para comprovação. Em relação a vendas canceladas, comprovou-se parcialmente os cancelamentos de vendas com notas fiscais de retorno com CFOP 1949 e 2949, recusando-se, entretanto as notas fiscais emitidas em 2007 e registradas na contabilidade em 2008 e as notas fiscais de saída que não correspondiam a vendas (movimentações de imobilizado, materiais de consumo, remessas, doações, e etc.)

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. ALEGAÇÃO DE NÃO CONSIDERAÇÃO DO VALOR DO IPI PELA FISCALIZAÇÃO. INOVAÇÃO NO ARGUMENTO DA INTERESSADA JUNTADO AO PROCESSO APÓS O RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO ARGUMENTO EM SEDE DE RECURSO.

Para que fosse possível comprovar a alegação da interessada, que a diferença de valores de mercadora devolvida considerados pela Fiscalização e o informado pela interessada seria decorrente da não consideração do valor do

IPI, seria necessário, primeiramente, a comprovação de que o cliente devolveu a mercadoria, o que seria feito com a nota fiscal de devolução emitida pelo cliente. A interessada não apresentou as notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes. Além disso, o argumento da interessada não foi apresentado na impugnação, tampouco na diligência, de modo que não foi apreciado pela Fiscalização e pela autoridade julgadora de piso, tratando-se de inovação que não pode ser admitida nesta fase do processo.

#### TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA PARA O REGISTRO DAS OPERAÇÕES.

A Tributação do imposto de renda da pessoa jurídica impõe observância obrigatória dos princípios fundamentais da contabilidade, dentre as quais o regime de competência. As leis tributárias exigem implicitamente a adoção do regime de competência para o registro das operações e apuração do resultado da pessoa jurídica para fins de levantamento da base de cálculo dos tributos, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, vigente à época dos fatos.

#### PIS E CONFINS. LANÇAMENTO REFLEXCO.

O lançamento de PIS e da COFINS decorreu da omissão de receita caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme descrito no TVF e são reflexo do lançamento de IRPJ. O que foi decidido em relação ao IRPJ serão estendidos ao PIS e a COFINS..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a exigência relativa à Infração 1 (glosa de custos por falta de escrituração do estoque em poder de terceiros), por erro material no lançamento, e reconhecer, adicionalmente, os cancelamentos de venda no montante de R\$ 6.076.084,16, relativos à Infração 2, de acordo com a conclusão do Relatório Fiscal de Diligência.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-51.686 de 10 de julho de 2014, da 3ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA contra Auto de Infração lavrado pela DEMAC/SP.

A descrição das infrações apuradas e a fundamentação legal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 4616 – 4635, que resumidamente foram as seguintes:

- Infração 1 - Majoração indevida de custos causada por não computar no valor do estoque final de 31/12/2008, o estoque de mercadorias em poder de terceiros, ocasionando redução indevida do lucro líquido no período;
- Infração 2 - Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação do cancelamento/devolução de mercadorias vendidas;
- Infração 3 - Despesas não comprovadas de destruição de materiais sucateados sem laudo/certificado da autoridade competente;
- Infração 4 - Falta/Insuficiência de adições à Base de Cálculo ajustada da CSLL – não adição à base de cálculo ajustada da CSLL dos Juros Sobre o Capital Próprio pagos ou creditados que reduziram o lucro contábil, mas que não são dedutíveis para fins de cálculo da CSLL;

Os tributos exigidos foram os abaixo descritos, com juros e multa de ofício de 75%:

Receita	PA	Vcto.	Valor	Multa
2917- IRPJ	2008	31/03/2009	8.441.446,59	75%
2973 – CSLL	2008	31/03/2009	3.047.573,67	75%
6656 – PIS	12/2008	23/01/2009	650.610,15	75%
5447 – COFINS	12/2008	23/01/2009	2.996.749,79	75%

A contribuinte apresentou impugnação às e-fls. 5585 – 5609, onde reconhece as infrações 3 (glosa de custo com material sucateado) e 4 (tributação das valores recebidos a título de JCP), deixando de impugná-las.

A impugnação em relação às infrações 1 (majoração indevida de custos por falta de escrituração de estoque em poder de terceiros) e 2 (Omissão de receita decorrente de glosa da devolução/cancelamento não comprovada de vendas de mercadorias) foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/RPO. A ementa abaixo transcrita resume os motivos da decisão:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**ESTOQUE FINAL. SUBAVALIAÇÃO**

A falta de estoque de mercadorias apurada mediante cotejo entre o Registro de Inventário e o saldo existente em depósitos de terceiros, decorrente da

movimentação de entradas e saídas, permite a tributação como subavaliação de estoques.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.

**NULIDADE.**

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**ENQUADRAMENTO LEGAL.**

Mantém-se o lançamento, quando nele presentes os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, dentre eles o enquadramento legal coerente com a infração apurada.

**IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

**DILIGÊNCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.**

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

**INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO.**

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

**SUSTENTAÇÃO ORAL.**

Inexiste previsão legal, na esfera do julgamento administrativo de primeira instância, para oferecimento de sustentação oral.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada da decisão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário às e-fls. 6155-6189, onde alegou, em síntese, o seguinte:

Em relação à diferença de estoque:

1-Se a Fiscalização identificou uma diferença entre o total de mercadorias remetido para armazenagem junto a terceiros e o total devido, o saldo final do estoque em poder

de terceiros deveria ter sido considerado como igual a “zero” e, portanto a diferença existente deveria ter sido apontada como mercadoria vendida e não registrada na contabilidade. Em outras palavras, não seria glosa de custos mas omissão de receitas, nos termos do art. 286 do RIR;

2 – Defende que a glosa de custos efetivada pela fiscalização foi medida equivocada, que desrespeita o art. 286 do RIR e jurisprudência dominante do CARF no sentido de que o lançamento fiscal deve se referir à omissão de receita quando a suposta infração for identificada por meio de levantamento de escrituração do livro registro de inventário cotejada com as compras e vendas de mercadoria da contribuinte, tendo sido equivocado o lançamento fiscal de glosa de custos.

Em relação à omissão de receita decorrente de glosa da devolução de vendas de mercadorias, a Recorrente afirma o seguinte:

1 - que informou em DIPJ o montante de R\$ 255.238.575,61 a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais e durante a fiscalização teria apresentado arquivos magnéticos de contabilidade e notas fiscais que totalizava R\$ 74,1 milhões em relação as devoluções e cancelamentos e R\$ 85,3 milhões de retorno de mercadorias;

2 - que no caso de cancelamento de venda, em que o cliente se recusa a receber a mercadoria, tal retorno se dá com base na mesma nota fiscal de saída originalmente emitida e a entrada é registrada com os códigos CFOPs 1949 e 2949;

3 – que nos casos de devolução de compras em que o cliente recebe a mercadoria e, posteriormente, efetua uma devolução parcial ou integral, o retorno da mercadoria é lastreado por nota fiscal de saída emitida pelo cliente com os códigos CFOPs 5201/5202/6201/6202 e a posterior entrada no estabelecimento da Recorrente é registrada no Livro Registro de Entradas com os códigos CFOPs 1201/1202/2201/2202;

4 – que todas as transações foram comprovadas através das mencionadas notas fiscais, contudo, nem todas as operações deram origem a um faturamento propriamente dito, tendo em vista que o cancelamento ocorreu no mesmo dia da venda;

5 – que em abril de 2013, apresentou novo arquivo magnético que abrangia os lançamentos com código CFOP 1201/1202/2201/2202, que desta vez somou R\$ 75.585.924,33, contudo, a fiscalização não aceitou tal levantamento, tendo em vista a divergência encontrada em relação aos números de janeiro de 2012 que somava R\$ 72.114.201,90;

6 – que a Fiscalização considerou como comprovado apenas o valor de R\$ 157,4 milhões que equivale à soma dos R\$ 72,1 milhões e R\$ 85,3 milhões acima citados, restando não comprovado o montante de R\$ 39,4 milhões, que foi tributada;

7 – apresentou um quadro resumo explicativo da diferença:

Evento	Razão Contabil	Relações de Notas Fiscais Entregues	Diferença
Notas de Devolução	75.185.119,24	72.114.201,89	<b>3.070.917,35</b>
Recusa	109.532.095,52	85.361.983,51	<b>24.170.112,01</b>
Processos Consumidor	3.760.343,44		<b>3.760.343,44</b>

8 – afirma a Recorrente que os valores acima, de R\$ 72,1 milhões e R\$ 85,3 milhões, foram informados de forma equivocada ao Fisco, sendo que os valores corretos seriam R\$ 75,2 milhões e R\$ 109,5 milhões, respectivamente, e que a integralidade de tais valores fora comprovado através de relatório de notas fiscais;

9 – que os julgadores da DRJ não aceitaram tal argumento e julgaram improcedente a Impugnação neste ponto, por entenderem que as alegações não foram acompanhadas de provas;

Essa Turma julgadora, diante da enorme quantidade de documentos fiscais juntados aos autos e da alegação da Recorrente de que incorreu em equívoco ao informar valores à Fiscalização que eram inferiores àquelas lastreados pela documentação fiscal, houve por bem converter o julgamento em diligência para que a Autoridade fiscal analisasse os documentos apresentados e comprovasse o montante integral de devoluções e cancelamentos alegados pela Recorrente e informados em DIPJ

Esta 1ª Turma Ordinária determinou então que a Autoridade Fiscal:

i) analisasse as notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da Recorrente e informasse o valor total comprovado;

ii) analisasse todas as notas fiscais canceladas emitidas pela Recorrente e informasse o valor total comprovado;

iii) elaborasse relatório conclusivo acerca dos valores identificados nos itens “i” e “ii” acima, por período de apuração e eventual ajuste de exclusão de tais valores no cálculo do lançamento fiscal ora em discussão;

iv) intimasse a Recorrente a se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 dias e após, que os autos fossem devolvidos ao CARF para continuidade do julgamento.

A Autoridade Fiscal realizou a diligência determinada por esta Turma e elaborou o Relatório Fiscal de Diligência, juntado às e-fls. 6449-6464, onde conclui que o **valor não comprovado** de devolução de vendas, após as correções de valores, foi de R\$ 33.354.834,16, conforme demonstrativo abaixo:

## 73. Demonstrativo

Descrição	Valor
+ Valor "devoluções de vendas não comprovadas" .....	R\$ 39.430.918,32
- Valor de devoluções aceitas na diligência fiscal.....	R\$ 6.076.084,16
= Valor Mantido.....	R\$ 33.354.834,16

Cientificada do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente apresentou manifestação às e-fls. 6470-6487 contra as conclusões contidas no relatório de diligência, cujos argumentos serão analisados em detalhe no voto.

Requeru ao final a realização de nova diligência para que fossem analisadas as notas fiscais juntadas aos autos ou que o recurso voluntário fosse provido com o cancelamento integral do Auto de Infração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento.

Conforme descrito no Relatório, contra a Recorrente foi lavrado Auto de Infração onde foram apuradas 4 infrações, dos quais 2 foram expressamente admitidos como verdadeiros pela Recorrente e não impugnados, as outras 2 infrações foram impugnadas e julgadas improcedentes pela DRJ.

As 2 infrações devolvidas para apreciação deste Colegiado foram as seguintes:

- Infração 1 - Majoração indevida de custos causada por não inclusão do valor do estoque de mercadorias em poder de terceiros no valor do estoque final de 31/12/2008, ocasionando redução indevida do lucro líquido no período;

- Infração 2 - Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação do cancelamento/devolução de mercadorias vendidas;

### **1. Majoração indevida de custos por não inclusão do estoque de mercadorias em poder de terceiros, com redução indevida do lucro líquido no período**

A acusação fiscal foi que o estoque de mercadorias armazenadas em depósitos fechados e armazéns gerais de terceiros não foi considerado pela Recorrente na apuração do resultado do exercício em 31/12/2008.

A movimentação das mercadorias entre o estabelecimento da Recorrente e os depósitos fechados/armazéns gerais e a emissão de notas fiscais na venda da mercadoria foi assim descrito no TVF:

#### **Descrição da movimentação do estoque em poder de terceiros:**

Os estabelecimentos filiais da empresa HPB remetem as mercadorias para os depósitos fechados/armazéns gerais, emitindo Nota Fiscal com o código CFOP 5905, que significa "Remessa de Mercadorias para depósito fechado/armazém geral". Portanto, não se trata de venda.

No momento da venda da mercadoria, o estabelecimento vendedor HPB emite nota fiscal de saída, em nome do cliente com o código CFOP 5106/6106 que significa "Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar".

Simultaneamente, o depósito/armazém geral emite uma nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria para a HPB com o código CFOP - 5907, que significa "Retorno Simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral".

A HPB, por sua vez, escritura as notas fiscais no livro registro de entradas - modelo 1, com o CFOP 1907, que significa "Retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral".

Para fins de apuração do estoque nos depósitos/armazéns gerais, a Autoridade Fiscal levantou o total de notas fiscais emitidas com o CFOP 5905 (Remessa de Mercadorias para depósito fechado/armazém geral) que constavam no Livro Fiscal de saída, modelo 2, e comparou com o total de notas fiscais de entrada com o CFOP 1907 (emitidas pela Recorrente). Comparando as saídas de mercadorias para os depósitos/armazéns gerais com os retornos simbólicos, a Autoridade Fiscal concluiu que deveriam estar armazenadas nos depósitos/armazéns gerais um total de mercadorias no montante de R\$ 193.235.964,31(R\$ 499.592.087,55- R\$ 306.356.123,24).

#### **Da análise dos livros e documentos fiscais pela fiscalização**

Diante da ausência de escrituração, no livro inventário, do estoque em poder de terceiros, a fiscalização fez o levantamento das mercadorias remetidas para depósito/armazém geral, durante o ano de 2008, por meio das notas fiscais com código CFOP 5905, constantes do livro fiscal de saída, modelo 2, e apurou o valor de R\$ 499.592.087,55. A composição deste valor, por nota fiscal, encontra-se em meio magnético no Anexo nº 1 — HP — Nota Fiscal de Saída — Remessa de mercadorias para dep. Fechado e armazém geral — CFOP 5905.

Considerando que na venda da mercadoria, o depósito fechado/armazém geral emite nota fiscal de retorno simbólico de mercadoria com o CFOP 5907, para a proprietária da mercadoria, a empresa HPB, esta escritura o seu livro registro de entradas — modelo 1, com o CFOP 1907. A fiscalização fez o levantamento das mercadorias que retornaram do depósito/armazém geral, escrituradas no livro Registro de Entradas, modelo 1, de CFOP 1907, e apurou o valor de R\$ 306.356,123,24. A composição deste valor, por nota fiscal, encontra-se no Anexo nº 2 — HP — Relação de Notas Fiscais de Entradas — CFOP 1907.

Portanto, durante o ano de 2008, foram remetidas mercadorias para armazenar em depósito/armazém geral de terceiros no valor de R\$ 499.592.087,55. E retornaram, desses depósitos/armazém geral, mercadorias no valor R\$ 306.356.123,24. Considerando, que a empresa não informou se havia estoque inicial (01/01/2008) em poder de terceiros, conclui-se que permaneceu em estoque no final de 2008, no mínimo, o montante de R\$ 193.235.964,31(=R\$ 499.592.087,55- R\$ 306.356.123,24).

A Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não computou o estoque em poder de terceiros (existentes ao final do período nos depósitos fechados/armazéns gerais de terceiros) no CMV e pediu esclarecimentos à Fiscalizada. Após os esclarecimentos concluiu que a Recorrente não logrou comprovar que o estoque em poder de terceiros foi computado no estoque final de 31/12/2008, e que o montante de R\$ 193.235.964,31 deveria ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Ocorre que o contribuinte não registrou esse estoque em poder de terceiros, no valor de R\$ 193.235.964,31, em seu livro Registro de inventário e, conseqüentemente, não computou esse montante no seu estoque final para fins de apuração do CMV — Custo das Mercadorias Vendidas, majorando indevidamente o custo no mesmo valor, ocasionando redução indevida do lucro tributável do período.

Diante disso, intimamos a fiscalizada a esclarecer o fato, conforme Termo de Constatação e Intimação de 22/11/2013.

Em resposta de 29/11/2013, o contribuinte informou que:

- Parte das mercadorias adquiridas pela HP do Brasil são armazenados em depósitos ou armazéns gerais e quando remetidas a esses estabelecimentos são suportadas por notas fiscais de remessas emitidas com o CFOP 5905;
- Por ocasião das vendas dessas mercadorias, são emitidas notas fiscais de retorno simbólico para a HP do Brasil e, simultaneamente, a emissão de nota fiscal de venda ao cliente. Na nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria é mencionado o número da nota fiscal de venda.
- As referidas notas fiscais (notas fiscais de compra, venda e respectivas notas fiscais de remessa e retorno a armazém/depósito) são escrituradas normalmente nos livros fiscais;
- A entrada por ocasião da compra, assim como a saída, por ocasião da venda das mercadorias resultam na movimentação dos estoques. No entanto, a movimentação dos estoques em decorrência das notas fiscais de remessa e retorno dos armazéns não são demonstradas no livro registro de inventário, modelo 7;
- Todas as mercadorias, mesmo aquelas em poder de terceiros, ou melhor sob a guarda em armazéns especializados contratados pela HP do Brasil permanecem em estoque devidamente registradas no livro registro de inventário, modelo 7. Para exemplificar, a empresa anexou algumas notas fiscais de remessas para armazéns, venda e retorno simbólico;

- Ressaltou que a definição em "poder de terceiros" é bem ampla, contudo no caso da HP do Brasil, tais mercadorias são destinadas exclusivamente à armazenagem/depósito sem qualquer impacto ao resultado do exercício para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- Embora não exista esta segregação contábil quanto a estoque em poder de terceiros, a HP do Brasil dispõe de controle físico de inventário por estabelecimento, denominados sistemas lógicos que refletem a posição física de cada armazém. Esta segregação é facilmente identificada através de reporte de saldo de estoque, no campo "Storage Bin", através do qual é possível obter exatamente a localização das mercadorias, inclusive internamente no próprio armazém;
- Nesse sentido, acredita que o fato de não haver a abertura analítica das mercadorias em poder de terceiros descrita no livro registro de inventário não implica em inconsistências na determinação das bases tributáveis pelo IRPJ e CSLL, uma vez que o momento e valores relativos aos custos e receitas envolvidas nesses processos foram preservados.

### Conclusão da Fiscalização

Uma vez que o contribuinte não logrou comprovar que o estoque em poder de terceiros foi computado no estoque final de 31/12/2008, para fins de apuração do Custo das Mercadorias Vendidas, apesar das alegações, o valor de R\$ 193.235.964,31 será adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A seguir, apresentamos resumo da remessa de mercadorias para depósito/armazém geral, por estabelecimento, conforme Livro Registro de Saída Modelo 2:

Na impugnação a Recorrente alegou erro material na lavratura do Auto de Infração, uma vez que, se constatada diferença no estoque, a autuação deveria ter sido por omissão de receitas, nos termos do art. 286 do RIR/99 e não glosa de custos.

A Autoridade Fiscal informou as seguintes divergências na apuração do estoque (fl. 7 do TVF):

*"Como pode-se observar, há divergência no estoque final entre os valores da DIPJ, do Balancete/Balanço Patrimonial e do Livro Inventário:*

<i>Valor informado na DIPJ .....</i>	<i>R\$ 306.421.736,12</i>
<i>Valor constante do Balancete/Balanço Patrimonial ...</i>	<i>R\$ 314.034.148,57</i>
<i>Valor registrado no Livro Inventário .....</i>	<i>R\$ 320.174.773,86"</i>

A Recorrente justificou que o Livro Registro de inventário visa acompanhar a movimentação física dos estoques junto a terceiros (compras, vendas, etc) e não contemplaria os ajustes a valor de mercado, juros sobre compras, etc, decorrendo daí a diferença entre o Livro Registro de inventário e o balancete.

Em relação à diferença entre o balancete e a DIPJ, a Recorrente justificou que a diferença se refere a um adiantamento de R\$ 7.612.412,45 feito aos despachantes aduaneiros que

importam os mercadorias da Impugnante e que constarão no estoque depois de finalizada a importação. Afirma que os valores estão consignados na Ficha 36A, conforme abaixo transcrito:

CNEJ 61.797.924/0001-55

DIPJ 2009 Ano-calendário 2008 Pág. 180

**Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial**

Discriminação	Último Balanço do Ano	
	Imediatamente Anterior	da Declaração
CIRCULANTE		
01.Caixa	2.127,91	3.188,04
02.Bancos	90.858.964,48	121.608.272,62
03.Recursos no Exterior Decorrentes de Exportação	0,00	0,00
04.Valores Mobiliários	193.633.923,65	1.372.076,09
05.Estoques	275.726.623,50	306.421.736,12
06.Adiantamentos a Fornecedores	2.939.026,00	7.612.412,45

A Recorrente alegou que o estoque em poder de terceiros estariam incluídos junto aos demais estoques, e que para comprovar a efetiva movimentação dos estoques, a Fiscalização deveria proceder à análise de todas as movimentações de entrada e saída a partir das notas fiscais de compras no mercado interno e externo e de vendas para clientes, a fim de se verificar se o Livro de Registro de Inventário modelos 3 e 7 e a contabilidade refletiriam adequadamente a efetiva movimentação dos estoques, e caso contrário, analisasse a origem das diferenças:

66. Não obstante soubesse que a Impugnante não possuía os estoques em poder de terceiros segregados das demais contas do estoque, a R. Fiscalização procedeu ao cálculo do CMV sem procurar verificar a consistência do total das movimentações de estoque, atendo-se a procurar criar um critério a fim de identificar uma segregação do montante de estoque em poder de terceiros. Ao fazer isso, infelizmente, incorreu em erro.

67. Nesse cenário, a Fiscalização cruzou as Notas de Remessa para Armazém (CFOP 5905), apuradas a partir do Livro de Registro de Inventário Modelo 2, ocorridas no ano de 2008, que totalizam R\$ 499.592.087,55.

68. A seguir, a Fiscalização comparou com o valor das mercadorias que retornaram de armazém (CFOP 5907), apuradas, também, a partir do Livro de Registro de Inventário Modelo 1, que totalizam R\$ 306.356.123,24.

69. Na sequência, o I. Agente Fiscal, por entender que a Impugnante não comprovou que o valor relativo ao estoque em poder de terceiros estava computado no estoque final em 31 de dezembro de 2008, conforme informado na DIPJ, adicionou o valor de R\$ 193.235.964,31 ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em razão de suposta baixa indevida de custos de mercadorias vendidas, ou seja, na visão da Fiscalização a Impugnante teria majorado indevidamente o CMV, já que o valor de R\$ 193.235.964,31 deveria estar registrado no saldo dos estoques de 31 de dezembro de 2008.

70. Ora, por óbvio que a ausência de segregação não permite a conclusão abstraída pela Fiscalização, pois os estoques em poder de terceiros podem estar junto aos demais estoques, como de fato é o caso da Impugnante.

71. Diante da ausência de segregação a Fiscalização deveria ter procedido à análise da totalidade da movimentação de estoques, considerando todas as movimentações de entrada e saída a partir de Notas Fiscais de compra no mercado interno e externo e vendas para clientes, a fim de averiguar se a escrituração do Livro de Registro de Inventário Modelos 3 e 7, bem como a contabilidade, refletiam de forma adequada a movimentação efetiva dos estoques da Impugnante e, caso contrário, a origem das diferenças.

72. Observe que no curso da ação fiscal a Impugnante informou que: a) não controlava em separado a movimentação dos estoques; e b) o Livro de Registro de Inventário Modelo 7 refletia adequadamente a movimentação dos seus estoques.

73. No contexto, acima, portanto, a Fiscalização, ciente da ausência de controles segregados, deveria ter procedido a testes junto ao Livro de Registro de Inventário Modelo 3 e 7, a fim de averiguar o impacto das informações prestadas pela Impugnante

74. A Fiscalização poderia ter efetuado por si mesma a averiguação acima, ou então, solicitado a Impugnante demonstrasse a consistência da sua movimentação total de estoques. Nenhuma das duas averiguações foi efetuada.

75. Infelizmente este vultoso ajuste foi pautado em uma simples subtração (R\$ 499.592.082,55 - R\$ 306.356.123,24), sem maiores investigações que seriam aplicáveis neste caso.

76. O motivo da metodologia utilizada pelo Sr. Agente Fiscal estar inconsistente decorre do fato de supor que todas as movimentações constantes nos Livros de Registro de Inventário Modelo 1 e 2 estão refletidas no Livro de Registro de Inventário Modelo 3 e 7.

77. Essa suposição está incorreta. Na sistemática utilizada pela Impugnante os CFOPs 5905 e 5907, por se tratarem de movimentações não relevantes para efeitos, não estão refletidas no Livro de Registro de Inventário Modelos 3 e 7.

78. Dessa forma, eventuais inconsistências nas movimentações ocorridas nos CFOPs 5905 e 5907 no Livro Registro de Inventário Modelos 1 e 2 não tem o condão de impactar as movimentações ocorridas no Livro Registro de Inventário Modelos 3 e 7.

79. O controle de entradas e saídas efetivas efetuado pela Impugnante (i.e., movimentações efetivas com terceiros, com repercussão patrimonial) é adequadamente efetuado por meio de sistemas lógicos da Impugnante, refletidos no Livro de Registro de Inventário Modelo 3 e 7.

80. As movimentações de compra e venda junto a terceiros geram lançamentos nos sistemas lógicos e no Livro de Registro de Inventário Modelo 3 e 7.

81. Essa afirmação, reitere-se, foi dada pela Impugnante no curso da ação fiscal. Conforme resposta da Impugnante de 29/11/2013, transcrita às fls. 9 e 10 do TVF.

82. Assim sendo, resta demonstrada a fragilidade dos trabalhos da Fiscalização, que simplesmente glosou o valor de 193.235.964,31, talvez por não ter compreendido integralmente os efeitos e desdobramentos das respostas fornecidas pela Impugnante.

83. Outro fato que demonstra a fragilidade do trabalho das Fiscalização diz respeito ao fato do fiscal simplesmente "esquecer" os valores declarados nas Fichas 4A e 36A da DIPJ.

84. Conforme será demonstrado abaixo, os valores relativos a estoque inicial, final e custos estão devidamente conciliados entre si e com contabilidade da Impugnante.

85. Da análise dos números cima, resta claro que o fiscal testou os saldos de estoque inicial, final e custo e não encontrou divergências, uma vez que a escrita fiscal e contábil da Impugnante é plenamente conciliada.

86. Assim sendo, resta clara a necessidade de cancelamento da exigência relativa à Infração 1, dado o erro de fato detectado nas premissas utilizadas pela Fiscalização.

87. Subsidiariamente, caso o cancelamento solicitado não seja provido, a Impugnante solicita diligência a fim de proceder à investigação das alegações aqui prestadas, de forma a efetivamente testar os saldos contábeis dos estoques totais da Impugnante.

A DRJ considerou que os argumentos da Recorrente não se sustentavam, uma vez que as normas legais impõem o dever de segregação de estoque em poder de terceiros com especificações que permitam sua perfeita identificação.

Ao contrário do afirma a contribuinte, não se vislumbra no relato da fiscalização a afirmação de que todas as movimentações constantes nos Livros de Registro de Inventário Modelo 1 e 2 deveriam estar refletidas no Livro de Registro de Inventário Modelo 3 e 7. Como anteriormente dito a tributação efetuada recaiu sobre a subavaliação do estoque final de mercadorias, no qual não estavam incluídos os estoques finais em poder de terceiros.

Na impugnação, a contribuinte apenas afirmou, sem apresentar provas, que, embora não exista segregação contábil quanto a estoque em poder de terceiros, dispõe de controle físico de inventário por estabelecimento.

A respeito da escrituração do livro Registro de Inventário, dispõe a Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947:

Art 2º As pessoas jurídicas de capital superior a Cr\$ 50.000,00 além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverão possuir ainda:

a) um livro para registro de inventário das matérias primas, das mercadorias ou produtos manufaturados existentes na época do balanço;

(...)

§ 2º No livro de inventário deverão ser arrolados, pelos seus valores e com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias e os produtos manufaturados existentes nas datas dos balanços.

E o Decreto n.º 4.544, de 2002:

Art. 394. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as MP, PI, ME, produtos acabados e produtos em fase de fabricação, existentes em cada estabelecimento à época do balanço da firma.

§1º Serão também arrolados, separadamente;

I - as MP, PI, ME e produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros; e

II - as MP,PI e ME, produtos acabados e produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

O Convênio SINIEF s/n.º, de 15 de dezembro de 1970, ao tratar do livro Registro de Inventário, assim dispõe:

Art. 76. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, existentes no estabelecimento à época do balanço.

§ 1º No livro referido neste artigo serão também arrolados, separadamente:

1. as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;
2. as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação de terceiros, em poder do estabelecimento. (grifou-se)

A Coordenação do Sistema de Tributação, externou seu entendimento sobre o assunto através do Parecer Normativo nº 5, de 14 de fevereiro de 1986, nos seguintes termos:

5. O Registro de Inventário, modelo 7, do SINIEF

Dada a tendência de os contribuintes do IPI e ICM utilizarem unicamente o livro "Registro de Inventário", modelo 7, do SINIEF (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF/70), importa salientar as adaptações à disciplina ali estatuída necessárias para adequá-lo às exigências do imposto de renda.

5.1 - O artigo 76 e parágrafos do Convênio SINIEF/70 prescrevem o conteúdo e forma de escrituração do livro modelo 7. Se se acrescentar aos bens ali constantes sujeitos ao arrolamento os bens em almoxarifado, aquela disciplina atende à legislação do imposto de renda, uma vez que suas exigências vão além do que é por esta requerido.

(.)

5.3 - Finalmente, considerando que cada estabelecimento contribuinte do IPI e ICM está obrigado a manter e escriturar o livro modelo 7, com as especificações previstas no Convênio SINIEF/70, e desde que acrescido dos bens em almoxarifado e da avaliação do valor unitário em conformidade com a legislação do imposto de renda, conduzindo ao valor dos estoques exigido pelo artigo 163 do RIR/80 (atual artigo 261 do RIR/99), admitir-se-á que a Matriz, no caso de contabilidade descentralizada, após arrolar os bens em seu poder, adicione, por totais, grupo a grupo, os inventários de cada dependência que mantenha contabilidade não centralizada.

5.3.1 - Adotado esse procedimento, a Matriz estará obrigada, quando solicitada pela autoridade tributária, a apresentar, juntamente com o livro Diário, o livro Registro de Inventário dos demais estabelecimentos, os quais serão tidos como livros auxiliares, uma vez que as operações neles consignadas não se encontram lançadas, pormenorizadamente, nos livros da Matriz."

Tem-se, assim, que a contribuinte está obrigada a escriturar em separado os produtos pertencentes ao estabelecimento que estão em depósitos de terceiros.

A DRJ entendeu que a Recorrente não comprovou que o estoque em poder de terceiros estaria incluído no estoque final:

No presente caso, a própria contribuinte admite, na impugnação, que não fez essa escrituração em separado dos estoques em poder de terceiros e, apesar de alegar que tais estoques estão incluídos no valor constante em 31/1 2/2008 no livro Registro de Inventário, não traz provas dessa afirmação.

Ao contrário. Comparando-se os valores registrados em 31/12/2008 no citado livro das filiais 61.797.924/0002-36 e 61.797.924/0003-17 (ou seja, R\$ 0,00 e R\$ 68,84, respectivamente) com os demonstrativos de fls. 4625/4626 relativos ao livro Registro de Saídas modelo 2 (remessa de mercadorias para depósito fechado) e livro Registro de Entradas modelo 1 (retorno simbólico de mercadorias remetidas para depósito fechado), verifica-se que a alegação é improcedente, pois foi dada saída (para depósito fechado) dos valores de R\$ 38.935.757,48 (filial 61.797.924/0002-36) e R\$ 15.961.919,49 (filial 61.797.924/0003-17) e retornaram os totais de R\$ 35.034.901,96 e R\$ 1.973.288,47, respectivamente, o que demonstra que o estoque em poder de terceiros não está incluído no valor registrado em 31/12/2008 no Registro de Inventário.

Ora, se a contribuinte possui controle físico de inventário por estabelecimento deveria apresentar as provas de que os estoques existentes em depósitos de terceiros estão incluídos no Registro de Inventário em 31/12/2008, o que não ocorreu até o momento.

Cabe esclarecer à contribuinte que não se trata de fazer a conciliação dos valores de estoque final informados no balancete, com aqueles constantes na DIPJ e no Registro de Inventário, mas sim de derrubar a constatação feita pelo fisco de que o estoque final em 31/12/2008 está subavaliado, tendo em vista a falta de inclusão nele das mercadorias em poder de terceiros, o que resulta em CMV maior e apuração de lucro menor. Não tendo sido apresentadas provas hábeis capazes de derruir as constatações fiscais, mantém-se o lançamento.

No recurso voluntário, a Recorrente ratifica que se a Fiscalização identificou diferença no total de mercadoria em estoque informado na DIPJ, a diferença apontada deveria ser considerada como mercadoria vendida e portanto, como omissão de receitas nos termos do art. 286 do RIR/99

31. Da análise dos trechos acima, resta claro que a Fiscalização encontrou uma situação de diferença de estoque. Segundo o disposto na autuação, o saldo final de estoque em poder de terceiros não teria sido registrado no livro de inventário, ou melhor, a Recorrente não teria comprovado que o estoque em poder de terceiros estava computado no estoque final registrado nas demonstrações financeiras de 31/12/2008.

32. Ora, se a Fiscalização identificou uma diferença entre o total de mercadorias remetido para armazenagem junto a terceiros e o total devolvido, o saldo final do estoque em poder de terceiros deveria ter sido considerado como igual a "zero" e, portanto, a diferença existente deveria ter sido apontada como mercadoria vendida e não registrada na contabilidade. Em outras palavras, omissão de receitas nos termos no artigo 286 do RIR:

"Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda

houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

**§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda." (g.n).**

33. Como bem destacado no início dessa peça, a Recorrente não é fabricante de equipamentos de informática no Brasil. A atividade da Recorrente consiste em importar, bem como encomendar a produção de notebooks, desktops, etc. perante terceiros com fábrica no país (Foxconn, Flextronics, etc.) e revendê-los aos clientes (empresas, pessoas físicas, etc.). Dessa forma, resta clara a aplicação ao presente caso do §3º do art. 286 do RIR.

34. De qualquer forma, mesmo após a afirmação textual e expressa efetuada pela Recorrente de que as suas demonstrações financeiras estão corretas, ou seja, que o saldo do estoque em poder de terceiro está devidamente registrado na contabilidade, a Fiscalização, curiosamente, ignora essa alegação e ajusta o valor dos estoques para aumentá-lo no valor da diferença identificada. O resultado dessa metodologia é o desrespeito ao art. 286 do RIR, bem como a indevida glosa de custos.

A Recorrente juntou farta jurisprudência administrativa do CARF para arrimar sua tese de que no caso de constatação de diferença de estoque, configura-se omissão de receita.

Ficou consignado no voto do Relator, na resolução 1201-000.269, de 16 de agosto de 2017, quando esta Turma julgadora converteu o julgamento em diligência, que houve equívoco da Autoridade Fiscal autuante, uma vez que o lançamento fiscal deveria se referir à omissão de receita e não glosa de custos, e o Relator fundamentou o seu entendimento com base no art. 286 do RIR/99.

Me parece que o art. 286 do RIR/99 não deixa dúvidas de que uma vez apuradas diferenças no estoque da contribuinte e que tais diferenças não sejam devidamente explicadas e comprovadas, deve o fiscal considerar as diferenças identificadas como omissão de receita, tendo sido de todo equivocada a glosa de custos lançada pelo fiscal.

Tendo sido o processo devolvido para apreciação do relatório de diligência fiscal, o mérito deve ser apreciado novamente pela Turma, nos termos do § 5º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

Entendo que assiste razão à Recorrente, e houve equívoco no lançamento, que deveria ser por omissão de receita e não glosa de custos, com fundamento no art. 286 do RIR/99.

Como a Recorrente afirma que as demonstrações financeiras estavam corretas, e consequentemente estariam corretos o estoque final consignado no Balanço e na DIPJ, a Autoridade Fiscal deveria ter levantado as mercadorias relativas à diferença de estoque encontrada (neste caso comparando as entradas e as saídas nos estabelecimentos dos terceiros) multiplicando as quantidades levantadas pelos respectivos preços médio de vendas, para obter a suposta receita omitida, conforme determinado pelo § 2º do art. 286 do RIR/99. Os julgados, cuja ementa junto abaixo, corroboram esse entendimento:

DIFERENÇAS DE ESTOQUE. OMISSÃO DE RECEITAS. HIPÓTESE DE LANÇAMENTO DO IPI. DATA DO BALANÇO PATRIMONIAL. No caso, as diferenças de estoque resultantes do cotejamento entre os estoques físicos e os estoques apurados de acordo com os registros contábeis e fiscais foram constatadas em 31/12/1999 e 31/12/2000. De acordo com a legislação de regência, nesta data ocorreu a hipótese de omissão de receitas e, consequentemente, o fato jurídico tributário que deu azo ao lançamento de ofício de IPI.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL. Exclui-se parte da autuação relativa à omissão de saídas de mercadorias quando se comprova que, após a realização de diligência com base na nova documentação apresentada pela empresa houve a redução da omissão, ou houve alteração no fundamento jurídico da autuação, que provoca sua inviabilidade. (Acórdão 1401-006.013, de 16 de novembro de 2021, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção).

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. PARCIALMENTE PROCEDENTE. Tendo o contribuinte logrado êxito em justificar parte da diferença de estoque, haja vista a realização de filetagem do salmão e a existência de mercadoria depositada nos Armazéns Gerais, há de se reduzir a base de cálculo apurada como omissão de receita. (Acórdão 1301-005.799, de 20 de outubro de 2021, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento).

DIFERENÇA DE ESTOQUES. Constatada diferença a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido ou comprado mercadorias sem o correspondente registro contábil, caracterizando hipótese de presunção legal relativa de omissão de receita. (acórdão 1201-002.094, de 15 de março de 2018, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção).

OMISSÃO DE RECEITA — DIFERENÇAS DE ESTOQUE — Identificadas diferenças existentes em estoque após a verificação da movimentação física de entradas e saídas, subsume-se a omissão de receita a uma prova direta da não

apropriação de numerário decorrente de transações normais do sujeito passivo, sendo válido o critério da adoção do arbitramento para apuração da mensuração, em base do preço médio, quando inexistente possibilidade de se apurar o valor correto da venda (Lei 9.430/96, art. 41 e §§). (Acórdão 103-22.054, de 10 de agosto de 2005 da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.)

Apesar de ambos os tipos de autuação (glosa de custo e omissão de receita) resultarem em incremento do resultado (por diminuição do custo ou aumento da receita) a forma de apuração é distinta para cada uma das infrações.

No presente caso, constata-se que a autoridade fiscal glosou o custo pois simplesmente adicionou ao lucro líquido a diferença de R\$ 193.235.964,31, apurada pela diferença entre o valor do estoque que constava nos arquivos magnéticos com CFOP 5905 (R\$ 499.592.087,55) e o valor do estoque que constava nos arquivos magnéticos com CFOP 1907 (R\$ 306.356.123,28). Confira-se o excerto do TVF onde a autoridade fiscal relata o procedimento:

#### Conclusão da Fiscalização

Uma vez que o contribuinte não logrou comprovar que o estoque em poder de terceiros foi computado no estoque final de 31/12/2008, para fins de apuração do Custo das Mercadorias Vendidas, apesar das alegações, o valor de R\$ 193.235.964,31 ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A seguir, apresentamos resumo da remessa de mercadorias para depósito/armazém geral, por estabelecimento, conforme Livro registro de Saída Modelo 2.

LIVRO REGISTRO DE SAÍDA - MODELO 2 - REMESSA DE MERCADORIAS PARA EPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL - POR ESTABELECIMENTO  
(ANO-CALENDÁRIO DE 2008)

(Valores em Reais)

Mês	CFOP	Filiais					Consolidação Geral Arquivo Magnético de Saídas CFOP 5905
		61.797.924/0002-36	61.797.924/0003-17	61.797.924/0007-40	61.797.924/0009-02	61.797.924/0019-84	
jan-08	5905	1.203.422,64	0,00	8.758.959,25	0,00	0,00	9.962.381,89
fev-08	5905	1.929.769,17	154.418,26	5.847.852,71	0,00	0,00	7.932.040,14
mar-08	5905	3.985.882,94	73.057,65	20.788.809,72	0,00	0,00	24.847.750,31
abr-08	5905	5.578.681,11	497.439,01	32.571.048,64	0,00	0,00	38.647.168,76
mai-08	5905	2.804.688,37	0,00	34.768.522,07	0,00	0,00	37.573.210,44
jun-08	5905	2.082.223,40	0,00	42.835.291,18	2.771.367,00	0,00	47.688.881,58
jul-08	5905	2.244.290,19	0,00	32.291.306,65	0,00	0,00	34.535.596,84
ago-08	5905	5.447.537,46	8.987.719,31	36.783.985,49	0,00	0,00	51.219.242,26
set-08	5905	5.401.035,74	6.247.791,06	38.786.867,57	0,00	0,00	50.435.694,37
out-08	5905	4.230.038,28	0,00	54.644.831,66	0,00	0,00	58.874.869,94
nov-08	5905	1.201.392,09	1.494,20	63.699.206,80	0,00	0,00	64.902.093,09
dez-08	5905	2.826.796,09	0,00	70.146.361,84	0,00	0,00	72.973.157,93
<b>Total</b>	<b>5905</b>	<b>38.935.757,48</b>	<b>15.961.919,49</b>	<b>441.923.043,58</b>	<b>2.771.367,00</b>	<b>0,00</b>	<b>499.592.087,55</b>

No quadro acima, conforme escriturado no livro registro de saída, modelo 2, temos a apuração resumida, mensal e anual, do valor das mercadorias remetidas para o depósito fechado e armazém geral por estabelecimento.

Apresentamos também resumo do retorno da mercadoria dos depósitos/armazém geral, conforme Livro Registro de Entradas – Modelo 1, que importa em R\$ 306.356.123,28.

**LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - MODELO 1**  
**RETORNO SIMBÓLICO DE MERCADORIAS - REMETIDO PARA EPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL - POR ESTABELECIMENTO**  
(ANO-CALENDÁRIO DE 2008)  
(Valores em Reais)

Mês	CFOP	Filial 61.797.924/0002-36	Filial 61.797.924/0003-17	Filial 61.797.924/0007-40	Filial 61.797.924/0009-02	Arquivo Magnético de Entradas Consolidação CFOP 1907
jan-08	1.907	187.456,95	0,00	0,00	0,00	187.456,95
fev-08	1.907	0,00	0,00	133.903,09	0,00	133.903,09
mar-08	1.907	0,00	0,00	28.590.777,23	0,00	28.590.777,23
abr-08	1.907	0,00	0,00	29.423.138,40	0,00	29.423.138,40
mai-08	1.907	13.720.473,66	0,00	22.405.951,60	0,00	36.126.425,26
jun-08	1.907	3.791.702,41	0,00	20.337.037,45	0,00	24.128.739,86
jul-08	1.907	0,00	0,00	38.148.697,36	0,00	38.148.697,36
ago-08	1.907	2.498.810,29	0,00	22.615.902,24	0,00	25.114.712,53
set-08	1.907	1.881.230,74	0,00	29.062.989,67	0,00	30.944.220,41
out-08	1.907	0,00	1.973.288,47	41.445.271,53	0,00	43.418.560,00
nov-08	1.907	6.271.581,07	0,00	26.893.734,71	0,00	33.165.315,78
dez-08	1.907	6.683.646,84	0,00	10.290.529,57	0,00	16.974.176,41
<b>Total</b>	<b>1.907</b>	<b>35.034.901,96</b>	<b>1.973.288,47</b>	<b>269.347.932,85</b>	<b>0,00</b>	<b>306.356.123,28</b>

Entendo, portanto, que houve erro material no lançamento relativo à glosa de custos, devendo o Auto de Infração ser cancelado relativo a esta infração.

## 2. Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação do cancelamento/devolução de mercadorias vendidas

A autuação fiscal foi decorrente da constatação de divergência entre o montante de vendas canceladas/devoluções informadas na DIPJ e a relação das notas fiscais contidas em arquivo apresentado pela Recorrente. O total das devoluções e cancelamentos informados em DIPJ foram de R\$ 255.238.575,61. A Fiscalização limitou a auditoria às contas contábeis 31020000A008 e 31020000A160 informadas nos balancetes, que totalizam R\$ 196.907.103,72. O montante inicialmente comprovado pela Recorrente foi de R\$ 72.114.201,89, conforme detalhamento abaixo realizado pela Autoridade Fiscal:

**BALANCETE EM 31/12/2008**  
SALDO DAS CONTAS CONTÁBEIS

Conta Contábil	Descrição	Valor em R\$
30040200A001	Devoluções de Vendas - ALs	9.576.039,06 (1)
30980500A001	Cancelamento de Serviços	48.694.948,00
31020000A008	Devoluções de Vendas - ALs	19.641.717,47 (2)
31020000A160	Devoluções de Vendas - Provisão	177.265.386,55 (3)
31020100A160	Devoluções de Vendas - Provisão	1.970,00 (4)
31100000A163	Descontos de Vendas	50.259,04
31130000A163	Outros Descontos de Vendas	8.613,03
31310000A103	Provisão de Receita - Rovac	-357,54
<b>Valor Total</b>		<b>255.238.575,61</b>
<b>Valor Total de Devoluções de Mercadorias (1+2+3+4) =</b>		<b>206.485.113,08</b>
<b>Devoluções de Vendas - Escriturado no Livro Modelo 1</b>		<b>75.585.924,33</b>
<b>Devoluções de Vendas - registrado no arquivo magnético de Vendas</b>		<b>72.114.201,89</b>

Intimada para apresentar notas fiscais para comprovação das devoluções/cancelamentos não comprovadas, a Recorrente apresentou arquivo complementar no total de R\$ 85.361.983,51, informando que o retorno dessas mercadorias foi escriturado no Livro de Registro de Entrada modelo 1 com o CFOP 1949/2949 (outras Entradas não Especificadas). Esse montante de devoluções/cancelamentos complementar foi considerado comprovado pela Fiscalização.

A Recorrente esclareceu à Fiscalização que os procedimentos por ela adotados para devolução e cancelamento de vendas são distintos, segundo a descrição abaixo:



Evento	Razão Contabil	Relações de Notas Fiscais Entregues	Diferença
Notas de Devolução	75.185.119,24	72.114.201,89	<b>3.070.917,35</b>
Recusa	109.532.095,52	85.361.983,51	<b>24.170.112,01</b>
Processos Consumidor	3.760.343,44		<b>3.760.343,44</b>

A DRJ manteve a glosa de R\$ 39.430.918,32 pelo fato da Recorrente não ter apresentado documentos comprobatórios para infirmar a acusação fiscal.

No recurso voluntário a Recorrente aduz que efetuou extensivo trabalho a fim de identificar as diferenças apontadas pela Fiscalização, e teria elaborado uma planilha de devoluções que contempla um resumo geral e 3 planilhas analíticas por filial (doc. 06), tendo comprovado o valor de R\$ 22.190.644,83, juntando também cópia das notas fiscais de devolução (doc. 07). Resumiu da seguinte forma o montante e total de documentos apresentados:

#### RESUMO DE LEVANTAMENTO DE NFS

Filial	Nfs a serem apresentadas		I
	Valor	Qtde	
K102	21.537.061,03	467	
K116	351.456,70	7	
K187	302.127,10	130	
Outras Filiais	0,00	0	
<b>Totais</b>	<b>22.190.644,83</b>	<b>604</b>	

O recurso voluntário foi apreciado por esta Turma julgadora em 16 de agosto de 2017, que considerando a enorme quantidade de documentos juntados aos autos pela Recorrente e o alegado equívoco na informações prestada pela Recorrente à Fiscalização, houve por bem converter o julgamento em diligência para fins de se esclarecer quais teriam sido os totais de devoluções e cancelamentos ocorridos.

Esta Turma julgadora determinou à Autoridade Fiscal que analisasse as notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da Recorrente e informasse o valor total comprovado e procedesse à análise de todas as notas fiscais canceladas emitidas pela Recorrente e informasse o total comprovado. Por fim, determinou que a Autoridade Fiscal elaborasse relatório conclusivo com base nos totais de devoluções/cancelamentos comprovados e fizesse, se fosse o caso, eventual ajuste no lançamento.

A Autoridade Fiscal encarregada da diligência encaminhou intimação à Recorrente (cópia às e-fls. 6397-6398) solicitando a apresentação de arquivo contendo informações das devoluções/cancelamentos no total de R\$ 196.907.104,02 devidamente escriturados na contabilidade e apresentasse cópia das notas fiscais respectivas no formato pdf.

A Recorrente não apresentou os documentos requeridos pela Autoridade Fiscal, limitando-se a rerepresentar as explicações e a documentação já trazida aos autos por ocasião do Recurso Voluntário.

Analisando os documentos apresentados, a Autoridade Fiscal constatou que as cópias dos documentos fiscais eram documentos emitidos para regularização de inventário e a Recorrente não teria juntado as notas fiscais de devolução de vendas (emitidos pelos clientes) e tampouco as 1ª vias de emissão da Recorrente (vendedora) para comprovar o cancelamento de vendas (recusa de recebimento).

A Fiscalização entendeu que a Recorrente admitiu que o total de devoluções/cancelamentos foi de R\$ 12.189.888,96 uma vez que escriturou em contabilidade o total de R\$ 196.907.103,72 e informou devoluções de vendas de R\$ 75.185.119,24 e cancelamento de vendas (retorno de mercadorias vendidas) de R\$ 109.532.095,52, conforme demonstrativo abaixo:

<u>Descrição</u>	<u>Valores</u>
+ Devoluções de Vendas (CFOP 1201/1202/2201/2202).....	R\$ 75.185.119,24
+ Retorno de Mercadoria Vendida (CFOP 1949/2949).....	R\$109.532.095,52
= Valor Total calculado pelo contribuinte.....	R\$ 184.717.214,76
= Valor escriturado na Contabilidade .....	R\$ 196.907.103,72
= Diferença de valor contribuinte x contabilidade .....	R\$ 12.189.888,96

A Autoridade Fiscal constatou que o arquivo com cópia de 604 notas fiscais de entrada totalizavam R\$ 22.190.644,83. Todavia, constatou que a Recorrente não juntou as notas fiscais de devolução de vendas (emitidos pelos clientes) e tampouco as 1ª vias de emissão da Recorrente (vendedora) para comprovar o cancelamento de vendas (recusa de recebimento).

Assim, em relação às devoluções de mercadorias, como a Recorrente não apresentou nenhuma cópia de notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da Recorrente, a Autoridade Fiscal conclui que o montante de devoluções comprovados deveria ser mantido em R\$ 72.114.201,90.

Em relação aos cancelamentos de vendas a Autoridade Fiscal concluiu, com base nos documentos apresentados no recurso voluntário, com notas fiscais de retorno com CFOP de 1949 e 2949, o cancelamento de vendas no total de R\$ 6.076.084,16, tendo sido recusados documentos de vendas emitidas em 2007 e registradas na contabilidade em 2008 e também as notas fiscais que não correspondiam a saídas por motivos de vendas (relativas a outras movimentações diversas como imobilizado, materiais de consumo, remessas, doações, etc.). As notas fiscais recusadas estão individualmente discriminadas às e-fls. 6454-6458.

Dessa forma, a conclusão da diligência foi que a Recorrente comprovou cancelamentos de vendas adicionais no total de R\$ 6.076.084,16.

#### **Da manifestação da Recorrente** **Da comprovação das devoluções**

Cientificada do Relatório Fiscal de Diligência a Recorrente apresentou manifestação (e-fls. 6470-6487) onde aduz que o montante de R\$ 72.114.201,90 de devoluções já havia sido confirmado pela Fiscalização, e que a diferença em relação ao montante de 75.185.119,24 é relativo ao IPI, que não havia sido considerado pela Autoridade Fiscal. Confira-se:

## **II.1. DA FALHA NA COMPREENSÃO DA MATÉRIA RELATIVA A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS: DIVERGÊNCIA RELATIVA TÃO-SOMENTE À COMPOSIÇÃO DO VALOR DO IPI CONSTANTE DA NOTA FISCAL**

36. Com base na alegação de que a Requerente não teria apresentado as notas fiscais de saída emitidas pelos seus clientes em relação às operações de devolução de mercadorias, concluiu o relatório de diligência fiscal, sem analisar quaisquer dos documentos acostado aos autos, que a Requerente não teria logrado êxito em comprovar o valor R\$75.185.119,24 informado nas defesas. Veja-se:

22. O Órgão do CARF/Economia determinou a comprovação do valor devolução de vendas de mercadorias (total ou parcial) de R\$ 75.185.119,24, correspondente a devolução dos produtos inicialmente recebidos pelos clientes da HPB e, posteriormente, devolvidos ao estabelecimento vendedor. Tal comprovação deverá ser realizada mediante confrontação das notas fiscais de devolução de emissão do estabelecimento comprador (cliente).

(...)

26. Entendemos que o contribuinte deixou de aproveitar a oportunidade concedida pelo órgão do CARF/Economia na comprovação do valor de devoluções de vendas. Não identificamos a apresentação de notas fiscais de devolução na comprovação do valor total de R\$ 75.185.119,24. (fls. 6453 e 6454 dos presentes autos).

37. Nada obstante, conforme pontuado pela Requerente no âmbito da diligência, o valor correspondente a R\$72.114.201,90 já foi confirmado em sede de Fiscalização! As notas fiscais que compõem esses valores já foram analisadas e validadas pela Fiscalização durante o procedimento fiscalizatório.

38. Em nenhum momento, a Autoridade Lançadora questionou a legitimidade das notas fiscais de entrada apresentadas para suportar os valores registrados pela Requerente. Sob nenhuma circunstância, poderia o relatório de diligência fiscal reputar ilegítimas à comprovação dos valores de devoluções de mercadorias notas fiscais já aceitas pela Autoridade Lançadora.

39. A única divergência nos autos em relação à devolução de mercadorias diz respeito ao valor do IPI atrelado às notas fiscais apresentadas pela Requerente nos presentes autos e aceitas pela Fiscalização.

40. Isso porque, como visto, a Autoridade Fiscal, ao analisar as notas fiscais para formalização do lançamento, considerou como comprovados apenas os valores atinentes às mercadorias devolvidas e deixou de considerar no cálculo o IPI incidente na operação no momento da saída da mercadoria do estabelecimento

41. Esse fato pode ser facilmente constatado da planilha apresentada pela Voluntário, Requerente no bojo do Recurso que contém a somatória dos valores das notas fiscais apresentadas à Fiscalização (doc.02). A Requerente reproduz abaixo as planilha linhas finais e células totalizadoras da planilha:

1	Nif	Descrição Ctp	Descrprod	Vlmerc	Total Item		
					Merc + Ipi	Vlcom	Vlpi
19546	999477	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Photosmart C7180	2.473,77	2.844,84	296,85	371,07
19547	999477	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Laserjet P2015dn	1.176,08	1.211,36	82,33	35,28
19548	999477	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Deskjet D2360	781,16	804,59	54,68	23,43
19549	999477	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora Jato de Tinta HP Deskjet 594	701,28	722,32	49,09	21,04
19550	999477	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Deskjet F380	260,11	267,91	18,21	7,80
19551	999524	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Photosmart D7360	447,76	514,92	53,73	67,16
19552	999524	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	scanner hp scanjet 2400c	420,02	483,02	50,40	63,00
19553	999524	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP Photosmart C4180	1.487,24	1.531,86	104,11	44,62
19554	999524	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora HP PhotoSmart C4280 mfp	1.189,12	1.224,79	83,24	35,67
19555	999524	DEVOLUCAO MERC.ADQ.TERC.	Impressora Jato Tinta HP Deskjet D1460	109,55	112,84	7,67	3,29
19556							
19557				72.114.227,29	75.447.870,05	6.642.795,45	3.333.642,76

42. Conforme se verifica, o valor validado pela Autoridade Lançadora corresponde ao somatório dos valores relativos à mercadoria devolvida (Coluna Vlmerc). Porém, por um equívoco, a Fiscalização desconsiderou os valores relativos ao IPI incidente nas operações.

43. Ao se considerar também os valores relativos ao IPI, tem-se como comprovados valores ainda superiores aos R\$75.185.119,24 informados pela Requerente em sede de Impugnação, chegando-se à comprovação de montante equivalente a R\$75.447.870,05 (Coluna Total Item Merc + IPI).

44. Veja-se que, quando da venda da mercadoria, é lançado à conta de receita bruta o valor total da nota fiscal e não apenas o valor da mercadoria vendida. À medida em que IPI compõe o valor final da nota fiscal, seu valor também é computado na conta de receita. Nessa linha, quando de eventual devolução da mercadoria vendida, para neutralização dos efeitos da receita registrada, devem ser lançados à conta redutora de receita os valores totais da nota fiscal – incluindo-se o IPI.

45. O próprio CARF reconhece que a devolução de mercadorias ocasiona a dedução de receitas em valor correspondente ao valor total da nota fiscal relativo à mercadoria acrescido do montante de IPI recolhido na operação de venda. Confira-se:

**COFINS. RECEITAS. EXCLUSÕES. CANCELAMENTO E DEVOLUÇÕES DE VENDAS E IPI. POSSIBILIDADE.**

Os valores referentes aos cancelamentos e devoluções de vendas e ao IPI destacado em notas fiscais separadas relativo a tais cancelamentos e devoluções, comprovados através de registros no Livro Razão do sujeito passivo, são dedutíveis da base de cálculo da COFINS, devendo ser cancelado o lançamento que impõe exigência glosando referidas exclusões. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão 3402-002.356, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento. Sessão de 24.04.2014).

46. Diante disso e em vista da documentação apresentada pela Requerente, caberia à diligência fiscal tão-somente visitar as notas fiscais já aceitas e validadas pelo Agente Lançador para verificar se corretos os valores totais considerados pela Requerente.

47. Ao deixar de analisar os documentos sob fundamento de que impertinentes à demonstração dos valores discutidos, a diligência deixou de cumprir com a sua finalidade e de esclarecer as divergências objeto dos autos.

48. Como se verifica, portanto, não procedem as alegações do sr. Auditor-fiscal condutor da diligência no sentido de que não poderia validar nenhum valor

adicional relativo a devoluções de mercadorias em razão da ausência de apresentação de notas fiscais de saída emitidas pelos clientes da Requerente. Toda a documentação que suporta os R\$ 75 milhões informados pela Requerente em seu Recurso Voluntário já foi apresentada e validada pelo próprio agente lançador. A diferença ora analisada refere-se exclusivamente ao IPI incidentes sobre as operações já validadas.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Há que se considerar, primeiramente, que a comprovação em relação às devoluções deve necessariamente ocorrer com a apresentação da nota fiscal de devolução emitida pelo cliente da Recorrente, que não foram apresentados. Os documentos apresentados pela Recorrente foram notas fiscais de entrada por ela mesma emitidas.

Conforme explicação da própria Recorrente, quando há o recebimento da mercadoria pelo cliente e posterior devolução total ou parcial, o cliente emite nota fiscal de saída (devolução de compra) para cobertura do transporte da mercadoria até o estabelecimento do vendedor com o CFOP 5201/5202/6201/6202. Na entrada da mercadoria no estabelecimento da Recorrente a escrituração no livro registro de entrada ocorre com o CFOP 1201/1202/2201/2202. Ocorre, que todas as notas fiscais que constam no arquivo da Recorrente são notas fiscais de entrada com os CFOPs 1949 e 2949. Confira-se excerto do relatório de diligência:

16. Cabe mencionar mais uma vez, que nenhuma nota fiscal de devolução e de cancelamentos de vendas foram apresentadas no recurso voluntário. Os únicos documentos apresentados foram as notas fiscais de entradas com os CFOP 1949 e 2949, visando o estorno das vendas e regularização do inventário. Portanto, como se vê, as notas fiscais de entradas anexado no processo foram originadas 100% de vendas canceladas e não de devolução de vendas de produtos recebidos pelo cliente e, posteriormente, devolvidos. (grifei)

Por fim, o argumento de que a Autoridade Fiscal deixou de considerar o IPI só foi apresentado pela Recorrente após a ciência do relatório de diligência. A autoridade Fiscal autuante, bem como os julgadores da instância, e também autoridade fiscal diligenciante não tiveram conhecimento desse argumento da Recorrente.

Ademais, para que fosse possível comprovar a alegação da Recorrente de que a diferença seria decorrente da não consideração do valor do IPI, seria necessário, primeiramente, a comprovação de que o cliente devolveu a mercadoria, o que seria feito com a nota fiscal de devolução emitida pelo cliente. Assim essa análise não foi realizada por essa Relatoria.

E a nota fiscal de devolução emitida pelo cliente não foi apresentada pela Recorrente, apenas planilhas em arquivo não paginável (doc. 2 e doc. 3) juntados às e-fls 6492.

Entendo, portanto, que o argumento trazido pela Recorrente de que a diferença entre o valor de cancelamentos considerado pela Fiscalização e o informado pela Recorrente é decorrente da não consideração do IPI, trata-se de inovação nas razões de recurso, que não foi analisada no procedimento de fiscalização, tampouco pela turma julgadora de 1ª instância, e também pela autoridade diligenciante, de modo que não pode ser admitida nesta fase do processo.

Considero, portanto, que deve ser mantida o montante de devoluções de R\$ 72.114.201,90 reconhecida pela Fiscalização.

### **Da comprovação dos cancelamentos**

A Autoridade Fiscal reconheceu apenas parte dos cancelamentos alegados pela Recorrente no montante de R\$ 6.076.084,16. Não foram aceitas como comprovante de devolução as notas fiscais de retorno de mercadorias emitidas em 2007 e registradas no ano posterior da emissão (2008), conforme argumentos abaixo, transcritos do relatório de diligência:

44. Não aceitamos as notas fiscais de entradas na comprovação de devolução/cancelamento de vendas, cujas notas fiscais de saída originalmente foram emitidas pelo estabelecimento vendedor no ano-calendário de 2007, recusada pelo cliente-comprador no próprio período e, registrada na contabilidade da HPB SOMENTE no ano-calendário posterior em 2008. Como os fatos contábeis (2007) se refere a período anterior ao fiscalizado (2008) não temos provas materiais suficientes que os valores cancelados foram aproveitados, contabilmente, dentro mesmo ano de 2007. Além disso, não temos convicção que tais notas fiscais de entradas são pertinentes a devolução/cancelamentos de vendas, ou de saídas de mercadorias por outros motivos, que não sejam vendas.

Para melhor elucidação dos fatos, passamos a análise das situações possíveis.

#### Devolução e Cancelamentos de vendas dentro do próprio período em que a venda foi realizada

45. Em situações normais, na ocorrência de devolução de vendas dentro do próprio período-base, a empresa faria o estorno das vendas mediante registro de entrada no inventário (conta de ativo circulante) pelo valor originalmente baixado, tendo como contrapartida a conta de resultado.

46. O estorno da receita anteriormente contabilizada, deverá ser feito mediante débito da conta de “devolução de vendas”, tendo como contrapartida a conta contábil que registrou o direito a receita (clientes).

47. Após os lançamentos contábeis, concluímos o estorno da anulação das vendas por devolução/cancelamento.

#### Devolução e Cancelamentos de vendas realizadas no ano-calendário posterior ao da venda

48. Após a análise documental “notas fiscais de entradas” do contribuinte, constatamos a existência de diversas notas fiscais de saídas emitidas no ano anterior em 2007.

49. Conforme demonstrativo acima, nomeado de “análise das notas fiscais de retorno (vendas canceladas) => notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2007”, apuramos o valor total de R\$ 9.961.916,38, registrado na contabilidade da empresa HPB somente no exercício seguinte, ano-calendário de 2008.

50. Quando a devolução de vendas ocorre no exercício financeiro posterior, o tratamento contábil a ser observado pela empresa é diferente, para evitar a alteração do resultado do exercício em que a devolução será registrada.

51. No caso da empresa HPB, a receita de venda foi contabilizada no exercício anterior, ano-calendário de 2007, e sua conta, definitivamente, encerrada na apuração do resultado. Assim, não podemos cogitar em fazer o cancelamento da receita como é feito na situação de devolução normal. Não faz sentido contabilizar essas devoluções, como sendo do mesmo exercício financeiro, sendo que não guardam ligações com as vendas efetuadas no ano-calendário de 2008.

52. A contabilidade teria que proceder aos registros contábeis, de tal forma, que fique espelhado que os registros não são de cancelamento de vendas, nem alteração das receitas líquidas ou do lucro bruto apurado no exercício. E sim, que o registro efetuado na forma de cancelamento, no ano-calendário de 2008, é relativo a um lucro bruto apurado no ano período anterior (AC 2007), que será tratado no ano-base de 2008 como uma despesa operacional.

53. Contabilmente, tanto a receita perdida do exercício anterior, como o custo recuperado no ano posterior, poderia ser solucionada numa conta única consolidado numa conta de resultado nomeada de “Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior”.

54. Assim, os lançamentos contábeis de devolução/cancelamentos de vendas ocorridos no ano-base de 2007, somente registrados no ano-base de 2008, poderá ser feito na seguinte forma:

*Pela devolução/cancelamento de venda*

Débito – Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior (Resultado)

Crédito – Clientes (Ativo Circulante)

*Pela reentrada (devolução) das mercadorias devolvidas*

Débito – Estoques (Ativo Circulante)

Crédito – Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior (Resultado)

55. Observa-se que o lançamento contábil não afetou o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV do ano de devolução (AC 2008).

56. Assim, a receita correspondente à venda foi reconhecida no ano-calendário de 2007 e o prejuízo com a devolução reconhecida em 2008 como despesa operacional, conseqüentemente, após o lançamento contábil, o estoque foi acertado e a “Ficha de Controle e Movimentação dos Estoques” ficou como se a devolução de venda tivesse ocorrido no mesmo exercício.

57. O valor total dessas operações ocorridas em 2007 e registradas na contabilidade no ano posterior em 2008 totalizaram a importância R\$ 9.961.916,38.

58. Base Legal: 1-Receita Bruta e Líquida: Artigos 279 e 280 do RIR/99 e IN SRF N° 51/78; 2-Tributos s/vendas e desc. Incondicional: IN SRF 51/78. Base Teórica: Curso Prático de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Tributos Conexos e Contabilidade Básica.

A Recorrente alega que as notas fiscais de entrada seriam suficientes para comprovar os valores registrados a título de devoluções e cancelamentos, uma vez que a Autoridade Fiscal Autuante aceitou a comprovação por meio dessa documentação, não sendo cabível alterar os critérios de análise dos documentos. Alega que no curso do procedimento fiscal não foi requerida a apresentação das saídas ocorridas no ano-calendário de 2007.

Alega que o racional que a Autoridade Fiscal diligenciante utilizou para recorrer as notas fiscais de saída emitidas em 2007 é baseada em opinião pessoal do Auditor-Fiscal, mas nada impediria que os valores relativos a devolução de vendas de exercícios anteriores sejam contabilizados em conta redutora de receita. Faz referência ao parecer Normativo CST nº 347/1970, abaixo transcrito:

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

Defende a Recorrente que a forma que utilizou para a contabilização dos cancelamentos/devoluções está totalmente alinhado às normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos e que não poderia ser questionada.

Aduz a Recorrente que em termos práticos os efeitos dos lançamentos sugeridos pelo auditor-fiscal seriam os mesmos daqueles adotados pela Requerente para fins de IRPJ e de CSLL, já que, ao final, os valores atinentes à devolução de mercadorias e cancelamentos não estariam abarcados na base de cálculo dos tributos, uma vez que seria indiferente se os valores foram lançados como dedução da linha de receita ou como despesa operacional, resultando, de igual forma, na diminuição da base tributável dos tributos.

Alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal deixou de observar o art. 273 do RIR que estabelece que a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de dedução somente justificaria a cobrança de tributo acrescido de multa se resultar em postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. E em assim sendo, se a Recorrente tivesse se equivocado na observância do regime de competência, não poderia ter ensejado a cobrança dos débitos ora exigidos acrescidos de multas, uma vez que tal situação não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco.

Defende, ainda, a Recorrente, que não seria possível a autuação de “omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadoria vendida”, isso porque, segundo a mesma, se não há evidências que as saídas ocorreram, não haveria como presumir que as receitas foram omitidas.

Irresigna-se a Recorrente com o lançamento decorrente de PIS e COFINS com o argumento que não teria havido embasamento legal ou fundamentação específica à lavratura de autos de infração de IRPJ/CSLL e de PIS/COFINS por omissão de receitas, e que não haveria nos autos qualquer fundamentação legal que permita à Requerente identificar os motivos que teriam levado ao lançamento do PIS e da COFINS, já que os tributos não são sequer mencionados no TVF.

E dessa forma entende que, por não haver fundamento legal para o lançamento do PIS e da COFINS, os lançamentos padeceriam de vício insanável, devendo ser anulados.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, cabe recordar que se trata de comprovação de cancelamento de vendas. E conforme esclarecido pela própria Recorrente, o cancelamento de vendas ocorre quando há recusa de recebimento da mercadoria pelo seu cliente, ou seja, a mercadoria sequer é

entregue, retornando ao estabelecimento da vendedora (Recorrente). Nessa situação, a nota fiscal que comprovaria o cancelamento de vendas é a 1ª via emitida pela vendedora (Recorrente) e a escrituração no livro registro de entrada ocorre com o CFOP 1949 e 2949.

O CFOP 1949/2949 é utilizado para regularização do estoque e como indica a descrição do código (Outras entradas não Especificadas), as notas fiscais de entrada com esse CFOP tem várias origens e não apenas da recusa de recebimento de mercadoria pelo cliente. Por este motivo, parte das 604 notas fiscais foram recusadas pela Fiscalização. A descrição individual das notas fiscais recusadas está detalhada em planilha às e-fls. 6457 do Relatório de Diligência.

Também foram recusadas pela Autoridade Fiscal as notas fiscais de vendas emitidas em 2007 e cuja nota fiscal de entrada correspondente foi do ano-calendário 2008.

Ora, considerando que se trata de cancelamento (a mercadoria sequer chegou a dar entrada no estabelecimento do cliente), o estorno da venda deveria ocorrer obrigatoriamente no ano-calendário em que ocorreu a emissão da nota fiscal de venda.

Diferentemente do que aduz a Recorrente, entendo correto as observações da Autoridade Fiscal diligenciante no sentido de ser obrigatória a observância do regime de competência.

Ora, a tributação do imposto de renda da pessoa jurídica impõe observância obrigatória dos princípios fundamentais da contabilidade, dentre as quais o regime de competência.

As leis tributárias exigem implicitamente a adoção do regime de competência para o registro das operações e apuração do resultado da pessoa jurídica para fins de levantamento da base de cálculo dos tributos, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, vigente à época dos fatos.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Aliás, conforme apontado pela Recorrente, o art. 273 do RIR/99 determina que a inobservância do regime de competência constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária ou multa quando dela resultar a redução indevida do lucro real.

No presente caso, a Recorrente utilizou parte do montante de cancelamento de vendas ocorridas no ano-calendário 2007 (de acordo com as notas fiscais de entrada emitidas em 2008) para diminuir o resultado operacional do ano-calendário 2008 (com diminuição do lucro ou aumento do prejuízo fiscal) o que não é admitido contabilmente.

Por fim, vale ressaltar o minucioso trabalho da Autoridade Fiscal diligenciante em procurar identificar os cancelamentos de vendas dentre as notas fiscais de entrada, não obstante a Recorrente não ter apresentado cópia das 1ª vias das notas fiscais de vendas, mas apenas notas fiscais de entrada com o CFOPs 1949/2949. Reproduzo excerto do Relatório de Diligência para maior clareza:

35. Verificamos que a documentação apresentada na fase do recurso voluntário e da diligência fiscal, representa TÃO SOMENTE de notas fiscais de entradas escrituradas com os CFOPs 1949 e 2949, retorno de mercadorias, de emissão do estabelecimento vendedor (HPB), portanto, para regularização do seu estoque e eventual anulação de vendas.

Portanto, a documentação ANEXADA nos autos do processo na comprovação da devolução de vendas, não correspondem as notas fiscais de devoluções de vendas.

36. A forma correta de comprovação seria a apresentação da cópia da primeira via originalmente emitida pela HPB e, se quisesse a nota fiscal de entrada. Infelizmente, não foi o procedimento adotado pelo contribuinte.

37. Assim mesmo, a fiscalização tentou a verificação e comprovação do valor de devolução de vendas, cruzando-se as informações do número da NF venda original, constantes no campo de observações na NFE com dados existentes no arquivo nomeado de “Saídas” fornecido pelo contribuinte durante a fase de fiscalização

38. Assim, se o CFOP da nota fiscal de saída informado no arquivo magnético de saídas correspondesse a operação de vendas, consideramos na validação de devolução de vendas, caso o CFOP correspondesse somente a saída por movimentação de mercadorias, isto é, não correspondesse a saída por motivo de vendas, a comprovação foi recusada.

39. O fato em si, demandou muito tempo e dificuldades na sua validação, isto porque a empresa HPB realizou muitas operações triangulares, como, CFOPs 5118/6118, 5119/6119, 5120/6120, etc. Mas, acreditamos que a fiscalização conseguiu ao final do trabalho, fazer a devida verificação documental.

#### 40. Operação Triangular

Por exemplo: Venda a ordem – CFOP 5119/6119



41. Note que numa operação triangular teremos três CFOPs distintos:

1- Venda a Ordem – CFOP 5120/6120

2- Remessa por Conta e Ordem – CFOP 5923/6923

3- Remessa simbólica em venda a ordem – CFOP 5119/6119

Pelo fato de empresa possuir vários estabelecimentos no mesmo endereço e nos quarteirões adjacentes, essa situação foi muito comum à época dos fatos.

42. Nesse trabalho de verificação documental, a maior dificuldade consistiu em concluir que a “nota fiscal de entrada – CFOP 1949/2949 – retorno de mercadorias” eram originadas de uma saída anterior motivada por vendas, ou tratava-se de retorno por simples movimentação, motivado por outras saídas não correspondente a vendas, como os códigos relacionados a seguir:

CFOP	Descrição
5557.....	transferência de material de uso ou consumo
5910.....	remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde
5552.....	transferência do bem do ativo imobilizado

CFOP	Descrição
5152.....	transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros
5554.....	remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento
5901.....	remessa para industrialização por encomenda
5908.....	remessa do bem por conta de contrato de comodato, dentre outros.

43. Nos CFOPs acima, identificamos a existência de notas fiscais de entradas (retornos de mercadorias) com o CFOP 1949/2949 que totalizaram a importância de R\$ 6.152.644,29 que eram relativas as outras saídas, não correspondentes a vendas. As notas fiscais estão relacionadas no demonstrativo acima nomeada de “2- notas fiscais de entradas (retorno de mercadorias => relativas as saídas de mercadorias não destinadas a vendas” e itens 3 e 4 – Análise das notas fiscais de retorno do estabelecimento K187 e K116 – ano-calendário. de 2008

**ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS LASTREADAS POR NOTAS FISCAIS DE EMISSÃO DO ESTABELECIMENTO COMPRADOR (DO CLIENTE) – “NOTAS FISCAIS DE RETORNO DE MERCADORIAS EMITIDAS EM 2007 E REGISTRADAS EM ANO POSTERIOR AO DA EMISSÃO – ANO DE 2008.**

44. Não aceitamos as notas fiscais de entradas na comprovação de devolução/cancelamento de vendas, cujas notas fiscais de saída originalmente foram emitidas pelo estabelecimento vendedor no ano-calendário de 2007, recusada pelo cliente-comprador no próprio período e, registrada na contabilidade da HPB SOMENTE no ano-calendário posterior em 2008. Como os fatos contábeis (2007) se refere a período anterior ao fiscalizado (2008) não temos provas materiais suficientes que os valores cancelados foram aproveitados, contabilmente, dentro mesmo ano de 2007. Além disso, não temos convicção que tais notas fiscais de entradas são pertinentes a devolução/cancelamentos de vendas, ou de saídas de mercadorias por outros motivos, que não sejam vendas.

Para melhor elucidação dos fatos, passamos a análise das situações possíveis.

Devolução e Cancelamentos de vendas dentro do próprio período em que a venda foi realizada

45. Em situações normais, na ocorrência de devolução de vendas dentro do próprio período-base, a empresa faria o estorno das vendas mediante registro de entrada no inventário (conta de ativo circulante) pelo valor originalmente baixado, tendo como contrapartida a conta de resultado.

46. O estorno da receita anteriormente contabilizada, deverá ser feito mediante débito da conta de “devolução de vendas”, tendo como contrapartida a conta contábil que registrou o direito a receita (clientes).

47. Após os lançamentos contábeis, concluímos o estorno da anulação das vendas por devolução/cancelamento.

Devolução e Cancelamentos de vendas realizadas no ano-calendário posterior ao da venda

48. Após a análise documental “notas fiscais de entradas” do contribuinte, constatamos a existência de diversas notas fiscais de saídas emitidas no ano anterior em 2007.

49. Conforme demonstrativo acima, nomeado de “análise das notas fiscais de retorno (vendas canceladas) => notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2007”, apuramos o valor total de R\$ 9.961.916,38, registrado na contabilidade da empresa HPB somente no exercício seguinte, ano-calendário de 2008

50. Quando a devolução de vendas ocorre no exercício financeiro posterior, o tratamento contábil a ser observado pela empresa é diferente, para evitar a alteração do resultado do exercício em que a devolução será registrada.

51. No caso da empresa HPB, a receita de venda foi contabilizada no exercício anterior, ano-calendário de 2007, e sua conta, definitivamente, encerrada na apuração do resultado. Assim, não podemos cogitar em fazer o cancelamento da receita como é feito na situação de devolução normal. Não faz sentido contabilizar essas devoluções, como sendo do mesmo exercício financeiro, sendo que não guardam ligações com as vendas efetuadas no ano-calendário de 2008.

52. A contabilidade teria que proceder aos registros contábeis, de tal forma, que fique espelhado que os registros não são de cancelamento de vendas, nem alteração das receitas líquidas ou do lucro bruto apurado no exercício. E sim, que o registro efetuado na forma de cancelamento, no ano-calendário de 2008, é relativo a um lucro bruto apurado no ano período anterior (AC 2007), que será tratado no ano-base de 2008 como uma despesa operacional.

53. Contabilmente, tanto a receita perdida do exercício anterior, como o custo recuperado no ano posterior, poderia ser solucionada numa conta única consolidado numa conta de resultado nomeada de “Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior”.

54. Assim, os lançamentos contábeis de devolução/cancelamentos de vendas ocorridos no ano-base de 2007, somente registrados no ano-base de 2008, poderá ser feito na seguinte forma:

*Pela devolução/cancelamento de venda*

Débito – Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior (Resultado)

Crédito – Clientes (Ativo Circulante)

*Pela reentrada (devolução) das mercadorias devolvidas*

Débito – Estoques (Ativo Circulante)

Crédito – Prejuízo na Devolução de Vendas de Exercício Anterior (Resultado)

55. Observa-se que o lançamento contábil não afetou o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV do ano de devolução (AC 2008).

56. Assim, a receita correspondente à venda foi reconhecida no ano-calendário de 2007 e o prejuízo com a devolução reconhecida em 2008 como despesa operacional, conseqüentemente, após o lançamento contábil, o estoque foi acertado e a “Ficha de Controle e Movimentação dos Estoques” ficou como se a devolução de venda tivesse ocorrido no mesmo exercício.

57. O valor total dessas operações ocorridas em 2007 e registradas na contabilidade no ano posterior em 2008 totalizaram a importância R\$ 9.961.916,38.

58. Base Legal: 1-Receita Bruta e Líquida: Artigos 279 e 280 do RIR/99 e IN SRF N° 51/78; 2-Tributos s/vendas e desc. Incondicional: IN SRF N° 51/78. Base Teórica: Curso Prático de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Tributos Conexos<sup>1</sup> e Contabilidade Básica<sup>2</sup>.

Assim, entendo como correto a conclusão da Autoridade Fiscal em considerar comprovação adicional de cancelamentos de vendas no montante de R\$ 6.076.084,16.

### **Do lançamento reflexo de PIS e COFINS**

A Recorrente alega que não haveria embasamento legal ou fundamentação específica à lavratura de autos de infração de IRPJ/CSLL e de PIS/COFINS por omissão de receitas, e que não haveria nos autos qualquer fundamentação legal que permita à Requerente identificar os motivos que teriam levado ao lançamento do PIS e da COFINS, já que os tributos não são sequer mencionados no TVF.

Embora não conste especificamente no Termo de Verificação Fiscal (que é parte integrante do Auto de Infração) o fundamento para o lançamento do PIS e da COFINS está expressamente identificado no Auto de Infração, que decorre de omissão de receita caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas. O enquadramento legal também está expresso, conforme excerto abaixo do lançamento de COFINS (o lançamento de PIS também está descrito à e-fl. 4610):

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto n.º 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 **INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO  
OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS**

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	39.430.918,32	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2008 e 31/12/2008:

Art. 1º da Lei Complementar n.º 70/1991; art. 5º da Lei n.º 10.833/03

Art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95

Art. 2º, caput, da Lei n.º 10.833/03.

Art. 1º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04

Art. 3º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04, pelo art. 5º da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 21 da Lei n.º 11.051/04, pelo art. 43 da Lei n.º 11.196/05, pelo art. 4º da Lei n.º 11.307/06, pelo art. 18 da Lei n.º 11.488/07, pelo art. 5º da Lei n.º 11.787/08 e pelo art. 15 da Lei n.º 11.727/08

Art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória n.º 449/08

Art. 3º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04, pelo art. 5º da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 21 da Lei n.º 11.051/04, pelo art. 43 da Lei n.º 11.196/05, pelo art. 4º da Lei n.º 11.307/06, pelo art. 18 da Lei n.º 11.488/07, pelo art. 5º da Lei n.º 11.787/08, pelo art. 15 da Lei n.º 11.727/08 e pelo art. 9º da Medida Provisória n.º 451/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Fica claro, portanto, que o lançamento de PIS e da COFINS decorre da omissão de receita caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme descrito no TVF.

Tratam-se, os lançamentos de PIS e COFINS, de lançamento reflexo de IRPJ, e o que for decidido em relação ao IRPJ, serão a eles estendido.

### Conclusão

Por todo o acima exposto, voto em DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO para o cancelamento da Infração1 - relativo à glosa de custos por falta de escrituração do estoque em poder de terceiros, por erro material no lançamento e reconhecer, adicionalmente, os cancelamentos de venda no montante de R\$ 6.076.084,16 – relativo à Infração 2, de acordo com conclusão do Relatório Fiscal de Diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama