



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

Processo nº 10670.720090/2010-08
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.269 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 06 de outubro de 2013
Assunto IRPJ
Recorrente RIMA INDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, CRISTIANE SILVA COSTA, MARCIO RODRIGO FRIZZO, WALDIR VEIGA ROCHA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório e Voto

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ recorrente RIMA INDUSTRIAL S/A. O processo trata de auto de infração lavrado em 22/12/2010 (fls. 002/040) correspondente a lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, no valor total de R\$ 256.391.704,40, incluindo o principal, multa de ofício de 75%, multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e juros de mora atualizados até 30/11/2010.

O lançamento dos créditos tributários foi efetuado em face da constatação dos seguintes fatos:

(i) “Em análise das [...] DIPJ, anos calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, exercícios 2006, 2007, 2009 e 2009, constatou-se que o contribuinte não declarou a apuração de [...] CSLL. Também não informo nas [...] DCTF a apuração da CSLL, referente ao período de janeiro/2005 e dezembro/2008, bem como não efetuou recolhimentos relativos à referida contribuição no período [...]” (fl. 13);

(ii) Relativamente ao AC 2005, verificou-se as seguintes divergências entre os valores declarados e a escrituração contábil a recorrente, relativamente ao custo dos produtos de fabricação própria vendidos:

a. Apurou, por meio do Livro Diário, o estoque inicial e o estoque final de matéria prima, material secundário, material de embalagem, produtos em elaboração e produtos acabados. Após, verificou que “os valores declarados na DIPJ/2006 divergem dos valores apurados” (fl. 13);

b. Apurou-se, por meio do Livro Razão, aquisições de insumo (matérias-primas, material secundário, material de embalagem) no AC 2005. Após, verificou-se que “os valores declarados na DIPJ/2006 divergem dos valores apurados.” (fl. 14);

c. Relativamente à “manutenção e reparo de bens aplicados na produção” e “outros custos”, verificou-se “com base no demonstrativo com as contas contábeis e respectivos saldos que compõem o item ‘outros custos’ e no balancete constante do Livro Diário, [que] o valor apurado referente ao item ‘outros custos’ diverge do declarado na DIPJ/2006.” (fl. 14);

d. Que “o montante do item 10 da ficha 04A da DIPJ/2006 ‘depreciações amortizações e exaustão’ foi declarado a maior no valor de R\$ 5.364.000,00, conforme escrituração no Livro Razão juntados a esse processo.” (fl. 14);

(iii) Ainda quanto ao AC 2005, o recorrente declarou-se beneficiário de incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ (DIPJ/2006 - ficha 28 – “atividades incentivadas – PJ em Geral”). No entanto, verificou-se que as solicitações de benefício foram indeferidas e, naquele momento, eram objeto de recurso perante a DRJ;

(iv) Relativamente ao AC 2006, verificou-se as seguintes divergências entre os valores declarados e a escrituração contábil a recorrente, relativamente ao custo dos produtos de fabricação própria vendidos:

a. Quanto aos insumos, verificou a mesma situação apurada no AC 2005 (item “ii”, subitens “a” e “b”, *supra*);

b. Quanto ao item “manutenção e reparo de bens aplicados na produção”, verificou-se que “o montante apurado a esse item diverge do declarado na DIPJ/2007” (fl. 16);

c. Quanto ao item “outros custos” (linha 16, ficha 4A da DIPJ/2007), a recorrente incluiu as contas “Direto”, “Indireto”, “Custo Direto” e “Custo dos Produtos Vendidos – CPV”, “Custo dos produtos Vendidos no mercado interno” e “Custo dos Produtos Vendidos no mercado externo”. O AFRFB constatou “na DIPJ/2007 que o contribuinte, além de declarar nos itens 05 a 10, 12 e 13 da ficha 04A, todos os custos de produção incorridos no período, subdivididos no balancete nos subgrupos (custo de materiais aplicados, mão de obra direta, gastos gerais de fabricação, mão de obra indireta, outros gastos; pessoa fabric., depreciação e amortização e gastos c/ transportes), bem como os itens 01, 02 e 17 da mesma ficha (estoque inicial, aquisição de insumos e estoque final), para a apuração do custo dos produtos de fabricação própria, declara também no item 16 da ficha 04A “outros custos” o saldo das contas de resultado que representam os custos dos produtos vendidos e os saldos credores das contas de resultado referentes à reversão de custos diretos e indiretos.” (fl. 17);

d. A recorrente apresentou demonstrativo de “outras despesas operacionais, de despesas financeiras e de variação cambial passiva incorridas no período de 01/01/2006 a 31/12/2006.” (fl.19) No primeiro caso, os valores estavam maiores do que o declarado na DIPJ/2007; no segundo e terceiro casos, estavam menores;

(v) Ainda quanto ao AC 2006, a situação relativa ao incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ se repetiu, consoante relatado acima (item iii);

(vi) Relativamente ao AC 2007, relata o AFRFB que o contribuinte retificou a DIPJ/2008 em 27/11/2009 (após o início da ação fiscal em 20/01/2009), razão pela qual “não foram consideradas as retificações efetuadas pelo contribuinte” (fl. 20);

(vii) Ainda quanto AC 2007, verificou-se as seguintes divergências entre os valores declarados e a escrituração contábil a recorrente, relativamente ao custo dos produtos de fabricação própria vendidos:

a. Quanto aos insumos, verificou a mesma situação apurada no AC 2005 (item “ii”, subitens “a” e “b”, *supra*);

b. Quanto ao custo dos bens de fabricação própria (DIPJ/2008 – ficha 04A), verificou-se que “foi declarado apenas os valores referentes ao item 37, outros custos de serviços vendidos.” (fl. 21). Após entrega de demonstrativo de composição pela recorrente, constatou-se que “todos os custos de produção

foram declarados como ‘outros custos de serviços vendidos’, na linha 37 da ficha 04A”. (fl. 21). Ainda neste contexto, o AFRFB afirma que se repetiu a situação verificada na DIPJ/2007, conforme relatado no item iv, “c” (*supra*);

c. A recorrente informou todas as despesas operacionais na linha 31 da ficha 05A da DIPJ/2008 (“outras despesas operacionais”);

d. Foram glosadas as despesas não dedutíveis do lucro real, como os brindes, doações a entidades civis, despesas com IRPJ e multas;

(viii) Relativamente à demonstração de resultado do exercício – AC 2007, foram feitas as seguintes considerações:

a. Os valores declarados em DIPJ/2008 relativos à receita de vendas no mercado interno e mercado externo, bem como relativo às deduções de vendas, divergem do que o AFRFB apurou a partir do livro razão apresentado digitalmente;

b. O demonstrativo apresentado pela recorrente sobre as “variações cambiais passivas” diverge do Livro Razão;

c. O AFRFB apurou, por meio do Livro Razão, o saldo final dos itens 42, 44 e 47 da ficha 06A da DIPJ/2008. Após, verificou que os valores divergem do apurado na escrituração contábil;

(ix) Ainda quanto ao AC 2007, a situação relativa ao incentivo fiscal de redução de 75% do IRPJ se repetiu, consoante relatado acima (item iii);

(x) O contribuinte informou que apurou prejuízo fiscal de R\$ 9.425.098,55 no AC 2001. A DIPJ do AC 2001 foi apresentada em 11/08/2008, onde consta o prejuízo fiscal de R\$ 1.468.633,29. O AFRFB, após analisar a evolução do prejuízo fiscal da recorrente desde 1995, concluiu que o prejuízo fiscal não teve sua origem comprovada. Assim, foi feita a glosa da compensação informada na DIPJ/2008;

(xi) Relativamente ao AC 2008, relata o AFRFB o seguinte:

a. Quanto ao custo dos bens de fabricação própria (DIPJ/2008 – ficha 04A – item 16 – “outros custos”), verificou-se que a recorrente manteve o mesmo procedimento do AC 2006 (v. item iv, “c”);

(xii) Também no AC 2008 se repetiu a utilização do prejuízo fiscal apurado, segundo a recorrente, no AC 2001, o que também motivou a glosa das compensações;

(xiii) Na apuração do IRJP por estimativas mensais, verificou-se estimativas a pagar nos meses de fev/2008 e março/08. Estes valores foram deduzidos da apuração anula do lucro real. No entanto, as estimativas não foram pagas e nem declaradas na DCTF de fev/08 e mar/08;

(xiv) O AFRFB impôs a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, no percentual de 75%.

A recorrente, tendo tomado ciência dos lançamentos em 22/12/2010, apresentou impugnação em 21/01/2010 (fls. 8558/8631). A DRJ, por sua vez, determinou a realização de diligências, antes de julgar a impugnação (fl. 10821), o que foi atendido pelo AFRFB por meio de diversas intimações. Após, foi dada nova manifestar-se (fl. 15312 e ss.).

Na sequência, a DRJ passou a apreciar as argumentações da recorrente, quando a julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE, consoante se conclui da ementa do acórdão n. 09-40.973, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa. As irregularidades, omissões ou incorreções que causem prejuízo ao sujeito passivo, mas não prejudiquem seu direito de defesa, não importam em nulidade e devem ser saneadas.

MPF. AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DO DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. LANÇAMENTO.

A ausência da ciência do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF, em face de erro do código de acesso fornecido à fiscalizada, não é causa de nulidade do lançamento, uma vez que este se constitui em ato obrigatório e vinculado, de modo que até mesmo eventual inexistência do MPF não invalida a constituição do crédito tributário.

INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente quanto à mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 CSLL. COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE JURISPRUDÊNCIA CONTRÁRIA DO STF.

Consoante Parecer vinculante no âmbito do Ministério da Fazenda, quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Mesmo em uma interpretação mais favorável à contribuinte, no caso, não há que se falar em decadência do direito de o fisco constituir o

crédito tributário, pois o prazo decadencial se encerraria cinco anos após a ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro, quando a pessoa jurídica opta pelo lucro real anual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 GLOSA DE CUSTOS. PROVAS TRAZIDAS AO CONTENCIOSO.

Nos casos em o sujeito passivo logra trazer na fase contenciosa elementos suficientes a elidir as glosas efetuadas pela fiscalização, devem ser restabelecidos os respectivos valores, para fins de apuração do imposto e da contribuição social.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. GUARDA DE DOCUMENTOS.

Embora não haja mais limitação temporal para o aproveitamento do prejuízo fiscal, esse procedimento está legalmente condicionado à guarda de livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do imposto sobre a base estimada, sem demonstrar que este não era devido, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

A recorrente, cientificada da decisão de primeira instância em 09/08/2012, (fls. 17903), interpôs recurso voluntário em 05/09/2012 junto a este órgão julgador (fls.17903/17981), deduzindo as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente, pede pela nulidade do Auto de Infração, pois (a) o saldo do estoque inicial do AC 2005 é maior do saldo do estoque final do AC 2004 (R\$ 33.142,30); (b) Foi desconsiderado o recolhimento de IRPJ no valor de R\$ 173.203,93 no AC 2005 e de R\$ 2.709.543,83 no AC 2008; (d) os valores do programa de alimentação do trabalhador não foram excluídos da tributação; (e) há erros materiais (quanto a referência errada às linhas da DIPJ e valores apurados); Que não foi respeitado o art. 10 do Dec. 70.235/72; Que os vícios do auto de infração ferem os princípios do contraditório e ampla defesa; Que o dever de fornecer as informações essenciais ao direito de defesa é do fisco, não sendo possível obrigar o contribuinte a fundamentar a fiscalização;

(ii) Preliminarmente, pede a nulidade do procedimento de fiscalização, pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal válido, que não pode ser definido como mero instrumento de controle administrativo; Que o MPF não foi levado ao conhecimento da recorrente; Que em janeiro/fevereiro de 2010 não havia MPF;

(iii) Que a recorrente possui decisão judicial transitada em julgado a seu favor declarando reconhecendo a inconstitucionalidade da CSLL, a qual não foi objeto de ação rescisória, e por isso não seria devida a exigência da referida contribuição; Que não há vinculação do CARF ao Parecer PGFN n. 492/2011; Que não é possível decidir novamente questão já analisada pelo Poder Judiciário (art. 471, I, CPC, c.c. art. 26-A do Dec. 70.235/72); Que o entendimento do STJ é pela impossibilidade de exigir o CSLL; Que o Parecer PGFN 492/11 extrapola o limite da legalidade;

(iv) Que é nulo o Auto de Infração relativo ao CSLL, pois não há fundamentação suficiente, fato que prejudica a ampla defesa; Que o ato administrativo não atingiu a finalidade;

(v) Quanto ao seu método de apropriação de custos por absorção, defende que houve incorreta interpretação pelo AFRFB; que, em resumo, o método se desenvolve da seguinte forma: “1º passo: geração de requisição de compras, com e sem indicação da respectiva conta contábil; 2º passo: contabilização da folha de pagamento mensal, juntamente com os impostos gerados, nas contas de resultado nos grupos de mão-de-obra direta e indireta de produção; 3º passo: inicia-se uma ordem de produção, sendo necessária a requisilçai tanto de materiais diretamente aplicados à produção que possuem saldo em estoque e quanto pelos saldos revertidos/absorvidos que encontravam-se apropriados no resultado; 4º passo: realizado o processo produtivo, com todos os custos apropriados, transfere-se o valor do produto para estoque produtos acabados; 5º passo: ao vender o produto, transfere-se o custo total para o resultado – princípio contábil da confrontação de receitas e despesas” (fl. 17949);

(vi) Na prática, portanto, somente parte do custo total é revertido e tal fato é intrínseco à lógica da apropriação de custos por absorção; Que a Fiscalização não analisou as contas corretas para verificar a contrapartida de estoque e, tomando como base premissas factuais erradas, chegou a valores totalmente discrepantes da realidade;

(vii) Que admite a possibilidade de equívocos no preenchimento da DIPJ, o que potencializou cálculos equivocados. Todavia, é possível comprovar documentalmente a realidade fática da movimentação da recorrente;

(viii) Que a fiscalização tentou refazer o CPV da recorrente, buscando o valor das linhas zeradas na DIPJ; que, no entanto, a fiscalização incidiu em erros ao desconsiderar diversos custos; Que se faz necessária diligência *in loco*, pois centenas de documentos comprovam a regularidade de seu procedimento, a exemplo dos anexos 1 e 1-A;

(ix) Que a fiscalização, na tentativa de recompor o CPV da recorrente, realizou glosas em relação aos insumos (linha 03, Ficha 04A da DIPJ); Que essas glosas desconsideraram a rubrica “transações diversas” (DIV) e notas fiscais de transferência (NFT), que representam a diferença equivalente à glosa;

(x) Neste ponto, explica que “quanto há entrada de outras mercadorias corriqueiras, as mercadorias e a nota fiscal de entrada chegam à empresa antes do consumo das mesmas. Assim ao serem lançadas nos sistemas, este

automaticamente já alimenta o estoque. Em razão do regime de competência contábil, que norteia as bases para a elaboração de demonstrações financeiras, o gasto deverá ser registrado no período em que o mesmo ocorreu.” (fl. 17955);

(x) Assevera que este procedimento foi comprovado em relação à energia elétrica, mas que, em relação aos demais insumos (especialmente os custos de formação de floresta e prejuízo fiscal), a DRJ deixou injustificadamente de reconhecê-los, razão pela qual ainda persiste a necessidade de reformar a decisão recorrida neste ponto;

(xi) que a DRJ considerou que “tais custos não poderiam ser considerados porque a recorrente não teria apontado onde estariam inseridos os custos de aquisição e de formação de florestas na apuração do resultado” (fl. 17956). Por esta razão, a recorrente expõe didaticamente acerca dos custos incorridos na formação de florestas (fls. 17956 e ss.);

(xii) Que o acórdão atacado deve ser reformado no item 3.4. (custos ano/2006) (R\$ 34.942.377,12), pois a glosa pretendida refere-se a PIS e COFINS já deduzidos nas compras (insumos + energia elétrica);

(xiii) Pede a apropriação com CPV o valor de R\$ 22.526.665,24, o qual foi levantado por laudo técnico explicativo elaborado por auditoria independente;

(xiv) Junta aos autos relatórios analíticos das notas fiscais do período autuado (com data, número, fornecedor e conta contábil) para demonstrar que os custos relativos às compras não foram considerados pela Fiscalização em sua integralidade. Afirma que a fiscalização desconsiderou os valores abaixo:

AC 2005 – R\$ 25.383.490,20 AC 2006 – R\$ 10.914.009,09 AC 2007 – R\$ 7.649.309,44 AC 2008 – R\$ 13.666.989,77 (xv) Solicita a consideração dos valores de imposto de renda devidamente declarados em DIPJ pela recorrente no ano calendário de 2008, no valor de R\$ 2.709.543,83, que se subdivide em R\$ 857.985,48 e R\$ 1.851.558,35. Afirma que o primeiro valor (R\$ 857 mil) foi compensado por PERDCOMP, que estão “em análise”, segundo o sistema da RFB; que a segunda parcela (R\$ 1.851 milhão) foi incluída no parcelamento da Lei n. 11.941/09; pede a exclusão do valor total em face da quitação por PERDCOMP e REFIS.

(xvi) Defende a dedutibilidade das despesas com imposto de renda; alega que a restrição imposta pelo art. 344, §2º, RIR/99 (vedação de dedução IRPJ quando o sujeito passivo for contribuinte ou substituto), ofende princípios constitucionais;

(xvii) Alega que o AFRFB utilizou diversas presunções para glosar custos; que a fiscalização pautou-se em “verificação por amostragem”; que, por isso, não há suporte fático-jurídico; que há ofensa ao princípio da verdade material e da tipicidade cerrada; que a fiscalização estava de posse de todos os documentos e, portanto, tinha condições de realizar investigação pormenorizada;

(xviii) Alega impossibilidade de utilização da base de cálculo do IRPJ para apuração da CSLL. Afirma que “a base de cálculo [da CSLL] é distinta da do IRPJ” (fl.17970), o que “inviabiliza a utilização indiscriminada desta para a

apuração da contribuição, razão pela qual requer a exclusão dos valores indevidamente adicionados à base de cálculo da referida contribuição” (fl.17970);

(xix) Defende que é possível utilizar e compensar o prejuízo fiscal nos anos calendário 2007 e 2008; que a afirmação do AFRFB e da DRJ, no sentido de que os valores utilizados não teriam sido comprovados por documentos não é verdade, pois encontram-se devidamente escriturados no LALUR; que a recorrente possuía um passivo com fornecedores datado do início da década de 1990; que estes valores estavam defasados; que foi feita a atualização; que foram trazidos para o prejuízo acumulado a diferença apurada entre o valor corrigido e o principal anteriormente escriturado; que, no AC 2001, além do prejuízo existente, acrescentou-se os valores em comento por meio de lançamento na DIPJ/2002; que a utilização do prejuízo fiscal acumulado não prescreve (art. 35, IN 11/1996); que se houve irregularidade, esta seria apenas quanto à obrigações acessórias relativa à escrituração, e não à existência do prejuízo fiscal; que a autoridade pode, de ofício, realizar a compensação do prejuízo fiscal (princípio da verdade material); que todas as provas foram entregues ao AFRFB; junta relatório certificando a existência de valores do prejuízo fiscal escriturado no LALUR n. 12;

(xx) Defende a impossibilidade de imposição de multa isolada por ausência de recolhimento de antecipação do IRPJ após o encerramento do ano-calendário;

(xxi) Defende a impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço. Conheço, igualmente, do recurso de ofício, uma vez que estão preenchidos seus pressupostos.

1. Do método de apropriação de custos por absorção

Neste ponto, a recorrente sustenta que a autuação foi mantida pela DRJ, em certos pontos, em razão da imprecisão das informações que forneceu; que o custo por absorção é sistema legal e aceito no Brasil; que o pressupõe que o estoque em processo em produto acabado absorva todos os custos incorridos, diretos e indiretos, fixos ou variáveis; que o sistema é de fácil operacionalização, pois não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Afirma que seu sistema de custos por absorção segue o seguinte procedimento (fl. 17949 e ss.):

De forma exemplificativa, o fluxo abaixo representa, de modo bastante didático, o processo de apropriação de custos por absorção nos termos realizados pela Recorrente e tutelados pelos Princípios fundamentais de contabilidade:

1º Passo: geração de requisições de compra, com e sem indicação da respectiva conta contábil.

2º Passo: contabilização da folha de pagamento mensal, juntamente com os impostos gerados, nas contas de resultado nos grupos de mão-de-obra direta e indireta de produção.

3º Passo: Inicia-se uma ordem de produção, sendo necessária a requisição tanto de materiais diretamente aplicados à produção que possuem saldo em estoque e quanto pelos saldos revertidos/absorvidos que encontravam-se apropriados no Resultado.

4º Passo: Realizado o processo produtivo, com todos os custos apropriados, transfere-se o valor do produto para estoque produtos acabados.

5º Passo: ao vender o produto, transfere-se o custo total para o resultado – princípio da confrontação de receitas e despesas.

Percebe-se, portanto, que, na prática, somente parte do custo total é revertida e tal fato é intrínseco à lógica da apropriação de custos por absorção.

A análise do AI/PTA e de seu relatório evidencia que a Fiscalização não checkou as contas corretas para verificar a contrapartida de estoque e, tomando como base premissas factuais erradas, por isso chegou a valores totalmente discrepantes da realidade, realizou glosas indevidas, o que acarretou a indevida tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que são objeto de questionamento por parte da Recorrente.

Além disso, afirma que o fato de a Ficha 04A (“custo dos bens e serviços vendidos”) estar zerada representa um prejuízo para a recorrente, pois quanto menor o estoque inicial e as compras, menor o CPV, e maior o lucro.

Sobre os fatos, convém retroceder à origem da fiscalização, utilizando o ano calendário de 2005 como exemplo para visualizar as glosas e contestações ocorridas, embora os mesmos fatos tenham ocorrido nos anos-calendários de 2006 a 2008.

Ano-Calendário de 2005

Ao entregar sua DIPJ, a recorrente apresentou na ficha 04A no ano calendário de 2005 um custo de produtos vendidos no montante de R\$ 359.132.081,98 (fl. 2570). Após fiscalização, o AFRFB refez a ficha 04A apresentando para a recorrente um custo de R\$ 227.172.962,44 (fl. 2570). Ou seja, diminuiu o custo da recorrente em R\$ 131.959.119,54.

Em sua impugnação, a recorrente alega que não foram considerados os gastos com energia elétrica, notas fiscais de transferência (formação de florestas), e compras de insumos a prazo, fato que seria responsável pela diferença na apuração do custo da recorrente.

Devido às alegações feitas pela recorrente, a DRJ decidiu que, antes de julgar o mérito do litígio, deveria ser feita diligência a fim de que se comprovassem os gastos com aquisição de energia elétrica e, também, que fossem verificado se as notas fiscais de transferência (NFT) foram computadas no custo.

Com o resultado da diligência em mãos, a DRJ entendeu que a impugnação merecia parcial provimento, especialmente no que se refere à aquisição de energia elétrica. Consequentemente, indeferiu os valores tidos em notas fiscais de transferência.

Assim, fica o resumo do processo ano calendário de 2005 até o atual momento:

FICHA 04A	DECLARADO EM DIPJ (A)	RECONSTITUÍDO PELO AFRFB (B)	DIFERENÇA (C)	CUSTO RECONHECIDO EM DILIGÊNCIA (D)	APURAÇÃO APÓS ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO (E)
01. ESTOQUES INICIO PER. APURAÇÃO	43.932.268,35	26.398.182,47	17.534.085,88		26.398.182,47
02. COMPRAS DE INSUMOS A VISTA	-	-	-		-
03. COMPRAS DE INSUMOS A PRAZO	218.467.291,14	108.944.654,98	109.522.636,16	68.192.996,43	177.137.651,41
04. REMUNER. A DIRIG. DE INDUSTRIA	-	-	-		-
05. CUSTOS DE PESS. APLIC. NA PRODUÇÃO	36.715.164,50	36.715.164,50	-		36.715.164,50
06. ENCARGOS SOCIAIS	10.809.376,08	10.809.376,08	-		10.809.376,08
07. ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR	1.599.374,43	1.599.374,43	-		1.599.374,43
08. MANUT. E RAP. BENS APLIC. NA PROD.	14.009.268,72	14.009.268,72	-		14.009.268,72
09. ARRENDAMENTO MERCANTIL	2.133.830,80	2.133.830,80	-		2.133.830,80
10. ENC. DE DEPREC., AMORT. E EXAUSTÃO	17.013.226,43	11.649.226,43	5.364.000,00		11.649.226,43
11. CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES	-	-	-		-
12. SERV. PREST. POR PF S/ VINC.EMPREG	597.060,71	597.060,71	-		597.060,71
13. SERV. PREST. POR PESSOA JURÍDICA	4.189.362,66	4.189.362,66	-		4.189.362,66
14. ROYALTIES E ASSIST.-PAIS	-	-	-		-
15. ROYALTIES E ASSIST.-EXTER	-	-	-		-
16. OUTROS CUSTOS	49.461.826,08	29.056.852,92	20.404.973,16		29.056.852,92
17. (-)ESTOQUE FINAL PER. APURAÇÃO	39.795.967,92	18.929.392,26	20.866.575,66		18.929.392,26
18. CUSTO PROD DE FAB PROPRIA VEND.	359.132.081,98	227.172.962,44	131.959.119,54	68.192.996,43	295.365.958,87

Observações: Coluna (A) e (B) = fl. 2570 / Coluna (C) = (A) - (B) / Coluna (D) = fl. 17871 / Coluna (E) = (B) + (D)

Tem-se, todavia, que está sendo mantida glosa no valor de **R\$ 63.766.123,11** (R\$ 359.132.081,98 – R\$ 295.365.958,87 – valores da linha 18, coluna A menos coluna E).

A fim de combater as glosas que ainda persistem, a recorrente apresenta no Anexo 1 de seu recurso voluntário uma relação de valores que, segundo afirma, foram considerados no CPV. De outro lado, elenca no anexo 1-A notas fiscais que não teriam sido considerados no CPV (tais como matéria-prima, material secundário e embalagem) no valor de **R\$ 25.283.490,20** do período de 2005.

Alega ainda que os valores tidos em notas fiscais de transferência (NFT) fazem parte do custo da recorrente devendo ser incluídas na ficha 04A da DIPJ. Para tanto, traz laudo pericial sobre a formação das florestas e esclarece como é feita a transferência de custos entre suas filiais produtoras e indústria.

Os valores apresentados como nota fiscal de transferência são os seguintes (fl. 17958):

CFOP 1151R\$ 38.067.475,70

CFOP 2151R\$ 14.310.434,39

TOTALR\$ 52.377.910,09

Apesar dos valores de NFT remontarem R\$ 52 milhões, a própria recorrente afirma que nem todo esse montante compõe custo do produto vendido, já que outras transferências de mercadorias podem ocorrer entre seus estabelecimentos (fl. 17959). Por isso, tem razão a DRJ quando afirma que os valores constantes em NFT não fazem parte do CPV, visto que, a própria recorrente afirma (fl. 17872) que os valores das notas fiscais não são aproveitados, mas sim os custos médios. Ou seja, o valor constante em nota fiscal é feito por mera exigência legal e não representa o real valor da operação que o documento fiscal (NFT) busca garantir.

Portanto, o cerne da questão consistia em verificar se os custos médios de produção dos estabelecimentos produtores foram transferidos para os estabelecimentos industriais e computados no CPV.

No decorrer da diligência solicitada pela DRJ, a recorrente contratou empresa de auditoria para refazer as apurações. Neste trabalho, apurou-se como custo de formação de floresta, ou seja, o custo oriundo de transferências, o valor de R\$ 20.409.138,56 (fl. 17662).

Conclui-se então que, contrariamente ao que afirma a recorrente, o valor a ser comprovado como custo de transferência é o de R\$ 20 milhões (fl. 17431/17443), e não o tido nas notas fiscais de transferência e registrado no livro fiscal com o CFOP de transferência 1151 ou 2151. No acórdão de impugnação, a DRJ entendeu que todos os custos de produtos transferidos para as unidades industriais foram considerados na autuação (fl. 17872), ou seja, esses R\$ 20 milhões já teriam sido deduzidos do imposto de renda.

Porém, a recorrente relaciona no Anexo 1 os documentos fiscais (Notas Fiscais de Aquisição) que foram considerados pelo AFRFB em sua recomposição da ficha 04A. O valor total das notas fiscais acostadas no Anexo 1 pela recorrente é o de R\$ 108.944.654,98 (linha 03, coluna B do quadro *supra*). Nesse rol de notas fiscais, não consta nenhum valor de custo tido como transferência entre as unidades produtoras e industriais. Ora, se o valor das notas fiscais de aquisição de terceiros acostados no anexo 1 pela recorrente é igual ao valor de compras de insumos a prazo (linha 03, quadro *supra*), é de se concluir que os valores de custo médio de formação de floresta não teriam sido considerados no CPV. Portanto, neste ponto,

entendo que existe uma dúvida que merece ser esclarecida pela autoridade fiscal de origem, consoante solicitarei ao final.

Sendo assim, a recorrente vem a esse Conselho combater o valor da glosa que ainda persiste (**R\$ 63.766.123,11**) por meio da argumentação tendente a comprovar a existência de custos de matéria-prima, material intermediário embalagem no valor de R\$ 25.282.490,20 e custos de formação de floresta no valor de R\$ 20.409.138,56, totalizando **R\$ 45.692.628,76**.

Desta forma, a recorrente pede que seja feita diligência para que sejam analisados os documentos e rebatidos os cálculos equivocadamente feitos na autuação. Sobre o tema, considerando que se trata de apurar com fidelidade o lucro da recorrente, tenho a tecer os seguintes comentários.

Percebe-se que, embora a recorrente possa ter se omitido em alguns momentos quanto ao fornecimento de informações, há, de fato, custos que não foram considerados, especialmente no que tange à formação de florestas, a aquisição de matérias-primas, material secundário e embalagens. Há a divergência entre as informações da recorrente, da auditoria independente e do que afirma a DRJ, o que apenas prejudica o interesse público na exata mensuração da “matéria tributável” (art. 142, CTN).

A recorrente, a todo instante, se dignou a debater a questão dos insumos e custos analisados pela fiscalização. Não se pode alegar que há apenas em contrarrazões o debate sobre a formação de florestas, até porque no meio deste processo administrativo fiscal foi determinada diligência, o que, evidentemente, inova a matéria recursal.

A recorrente afirmar que “quando o fisco não aceita os lançamentos contábeis em larga escala, como ocorreu nesta autuação, o caminho seguro e legal seria proceder a um arbitramento, já que a receita é conhecida e aceita, e são os custos e as despesas que estão sob glosas. Mas, como a autuação escolheu, ao invés de arbitrar, elaborar um amplo procedimento de suposto refazimento de lançamentos e registros contábeis, fez surgir para esta autuação o manto de novo equívoco, que fez com que ela ficasse com uma tributação fora dos parâmetros legais.” (fl. 17951).

Sobre o tema, entendo que o arbitramento não decorre imediatamente da glosa de custos. No entanto, é fato que o tamanho das operações da recorrente dificulta sobremaneira a apuração exata do lucro. Por isso, a passagem acima é relevante para demonstrar que, em casos como o presente, em que se têm uma infinidade de custos e insumos, deve-se redobrar a cautela nas investigações, o que é penoso tanto para o Fisco quanto para a contribuinte.

Aliás, é justamente este o ponto que, no meu entender, impediu que as numerosas informações solicitadas pelos agentes fiscais fossem entregues no prazo determinado ou em prazo posterior, o que não pode prejudicar, de modo algum, o debate sobre a investigação do que, de fato, ocorreu.

Em tempo, sob meu ponto de vista, é rematado desacerto a tentativa de “consertar” autos de infração pela via do processo administrativo, por vezes substituindo a base de cálculo e os demais critérios a que está vinculado o agente fiscal em sua autuação (art. 142, CTN). Ocorre que deve existir um justo termo entre o que pretende o Fisco e o que deve pagar o contribuinte, razão pela qual entendo que maiores esclarecimentos também devem ser prestados neste ponto.

Assim, permanecem dúvidas, até o momento, se foram ou não considerados (i) os documentos de aquisição (notas fiscais de matéria-prima, material secundário e embalagem) e (ii) os custos de formação de floresta. Julgo haver, aqui, uma ausência de elementos para julgamento preciso do mérito do processo, razão pela qual voto pela conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

(i) Intimar a recorrente para que no prazo de 30 (trinta) dias apresente todos os documentos que comprovam os custos e despesas glosados (coluna “c” “Diferença”), pelo AFRFB, no quadro abaixo, a fim de justificar com documentos hábeis e idôneos as diferenças apontadas pela fiscalização:

FICHA 04A	DECLARADO EM DIPJ (A)	RECONSTITUÍDO PELO AFRFB (B)	DIFERENÇA (C)	CUSTO RECONHECIDO EM DILIGÊNCIA (D)	APURAÇÃO APÓS ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO (E)
01. ESTOQUES INICIO PER. APURAÇÃO	43.932.268,35	26.398.182,47	17.534.085,88		26.398.182,47
02. COMPRAS DE INSUMOS A VISTA	-	-	-		-
03. COMPRAS DE INSUMOS A PRAZO	218.467.291,14	108.944.654,98	109.522.636,16	68.192.996,43	177.137.651,41
04. REMUNER. A DIRIG. DE INDUSTRIA	-	-	-		-
05. CUSTOS DE PESS. APLIC. NA PRODUÇÃO	36.715.164,50	36.715.164,50	-		36.715.164,50
06. ENCARGOS SOCIAIS	10.809.376,08	10.809.376,08	-		10.809.376,08
07. ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR	1.599.374,43	1.599.374,43	-		1.599.374,43
08. MANUT. E RAP. BENS APLIC. NA PROD.	14.009.268,72	14.009.268,72	-		14.009.268,72
09. ARRENDAMENTO MERCANTIL	2.133.830,80	2.133.830,80	-		2.133.830,80
10. ENC. DE DEPREC., AMORT. E EXAUSTÃO	17.013.226,43	11.649.226,43	5.364.000,00		11.649.226,43
11. CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES	-	-	-		-
12. SERV. PREST. POR PF S/ VINC.EMPREG	597.060,71	597.060,71	-		597.060,71
13. SERV. PREST. POR PESSOA JURÍDICA	4.189.362,66	4.189.362,66	-		4.189.362,66
14. ROYALTIES E ASSIST.-PAIS	-	-	-		-
15. ROYALTIES E ASSIST.-EXTER	-	-	-		-
16. OUTROS CUSTOS	49.461.826,08	29.056.852,92	20.404.973,16		29.056.852,92
17. (-)ESTOQUE FINAL PER. APURAÇÃO	39.795.967,92	18.929.392,26	20.866.575,66		18.929.392,26
18. CUSTO PROD DE FAB PROPRIA VEND.	359.132.081,98	227.172.962,44	131.959.119,54	68.192.996,43	295.365.958,87

Observação: Coluna (A) e (B) = fl. 2570 / Coluna (C) = (A) - (B) / Coluna (D) = fl. 17871 / Coluna (E) = (B) + (D)

(ii) Após apresentada a documentação que o fiscal analise os valores e os documentos apresentados para apurar a real diferença e que em caso de glosa de qualquer documento que esta seja fundamentada.

(iii) Cientifique o contribuinte do resultado da diligência, para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias, em assim desejando.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo