



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

Processo nº 11080.731521/2012-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.024 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de maio de 2016
Matéria IRPJ e OUTROS - arbitramento
Recorrente DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

ARBITRAMENTO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. MODIFICAÇÃO DAS RAZÕES DE ARBITRAMENTO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Ao se constatar que a decisão de primeira instância manteve o arbitramento dos lucros com base no mesmo dispositivo legal empregado pelo Fisco no ato do lançamento, e que as extensas irregularidades apontadas já se encontravam expostas desde a autuação, sendo tão somente ratificadas pelo acórdão recorrido, não se há de reconhecer qualquer alteração das razões de arbitramento. A preliminar de nulidade da decisão recorrida deve ser rejeitada.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FUNDAMENTOS. PROCEDÊNCIA.

Há de se manter o lançamento tributário na circunstância em que a autoridade fiscal colaciona aos autos elementos suficientes à convicção de que, em virtude de generalizada retificação, a escrituração apresentada pelo contribuinte fiscalizado, diante de inúmeras e graves irregularidades, mostra-se imprestável para determinação do lucro real, justificando, assim, o arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE CONTÁBIL. MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS. PROCEDÊNCIA.

Restou comprovada nos autos a existência de uma ação minuciosamente planejada para a obtenção de novos resultados societários, ao mesmo tempo em que se eliminavam pendências/irregularidades fiscais pré-existentes sem gerar novos pagamentos de tributos, introduzindo também novas e igualmente graves irregularidades. A manipulação de resultados incluiu o aumento do resultado em anos já atingidos pela decadência e a redução (mediante majoração de custos) nos períodos ainda sujeitos à tributação. Em

tais condições, presente a conduta dolosa de modificação das características essenciais do fato gerador tributário, de forma a reduzir o montante do tributo devido, é de se ter por correta a aplicação da multa de ofício qualificada (150%).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. CONDUTA DOLOSA. MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS. FRAUDE CONTÁBIL. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62, § 2º, DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. No caso vertente, a conduta dolosa, comprovada nos autos na forma de fraude contábil e manipulação de resultados, conduz à aplicação do art. 173, I, do CTN, com o que se constata que os lançamentos não foram alcançados pela decadência.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2008

BENEFÍCIO FISCAL. ALÍQUOTA ZERO. LEI Nº 11.196/2005. CONDIÇÕES PARA GOZO DO BENEFÍCIO. VALOR DE VENDA A VAREJO. INCLUSÃO DO IPI. DISTINÇÃO ENTRE RECEITA BRUTA E VALOR DE VENDA A VAREJO.

O gozo do benefício fiscal pretendido pela contribuinte pressupõe o atendimento de condições estabelecidas em regulamento. Dentre elas, a verificação quanto ao valor de venda a varejo do produto, em cotejo com o limite regulamentar. Esse valor de venda a varejo não se confunde, em absoluto, com a receita bruta da venda. A receita bruta, base de cálculo da contribuição, não inclui o IPI, por expressa disposição legal. O valor de venda a varejo, parâmetro para fins de verificação do atendimento à condição para gozo do benefício fiscal, equivale ao preço final de venda ao consumidor

varejista, o total efetivamente desembolsado pelo adquirente do produto, no qual deve estar incluído o IPI destacado na nota fiscal de venda.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDA A VAREJO. LEI Nº 11.196/2005. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parcela dos equipamentos vendidos a empresas que se dedicam ao comércio atacadista ou varejista desses mesmos equipamentos de informática se destinaram a consumo próprio dessas empresas, e não à revenda, cabe a ela provar o que afirma. Na ausência de tal prova, a cargo da recorrente, correto o procedimento do Fisco que manteve na base de cálculo da contribuição as vendas de equipamentos de informática feitas a empresas que se declaram à Administração Tributária como comerciantes atacadistas ou varejistas desses mesmos equipamentos de informática.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI Nº 10.996/2004. PROVA. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parte das vendas, incluídas pelo Fisco na base de cálculo da contribuição, na verdade se destinaram a empresas situadas na Zona Franca de Manaus e devidamente registradas junto à Suframa, cabe a ela provar o que afirma. Feita a prova parcialmente, os valores da receita bruta correspondentes a essas vendas devem ser excluídos da base tributável. Em sentido oposto, se os elementos carreados aos autos pela interessada são insuficientes para a prova indispensável, a autuação deve ser mantida, na parte não comprovada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

BENEFÍCIO FISCAL. ALÍQUOTA ZERO. LEI Nº 11.196/2005. CONDIÇÕES PARA GOZO DO BENEFÍCIO. VALOR DE VENDA A VAREJO. INCLUSÃO DO IPI. DISTINÇÃO ENTRE RECEITA BRUTA E VALOR DE VENDA A VAREJO.

O gozo do benefício fiscal pretendido pela contribuinte pressupõe o atendimento de condições estabelecidas em regulamento. Dentre elas, a verificação quanto ao valor de venda a varejo do produto, em cotejo com o limite regulamentar. Esse valor de venda a varejo não se confunde, em absoluto, com a receita bruta da venda. A receita bruta, base de cálculo da contribuição, não inclui o IPI, por expressa disposição legal. O valor de venda a varejo, parâmetro para fins de verificação do atendimento à condição para gozo do benefício fiscal, equivale ao preço final de venda ao consumidor varejista, o total efetivamente desembolsado pelo adquirente do produto, no qual deve estar incluído o IPI destacado na nota fiscal de venda.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDA A VAREJO. LEI Nº 11.196/2005. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parcela dos equipamentos vendidos a empresas que se dedicam ao comércio atacadista ou varejista desses mesmos equipamentos de informática se destinaram a consumo próprio dessas empresas, e não à revenda, cabe a ela provar o que afirma. Na ausência de tal prova, a cargo da recorrente, correto o procedimento do Fisco que manteve na base de cálculo da contribuição as vendas de equipamentos de informática feitas a empresas que se declaram à Administração Tributária como comerciantes atacadistas ou varejistas desses mesmos equipamentos de informática.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI Nº 10.996/2004. PROVA. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parte das vendas, incluídas pelo Fisco na base de cálculo da contribuição, na verdade se destinaram a empresas situadas na Zona Franca de Manaus e devidamente registradas junto à Suframa, cabe a ela provar o que afirma. Feita a prova parcialmente, os valores da receita bruta correspondentes a essas vendas devem ser excluídos da base tributável. Em sentido oposto, se os elementos carreados aos autos pela interessada são insuficientes para a prova indispensável, a autuação deve ser mantida, na parte não comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, que dava integral provimento ao recurso, e o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que dava provimento parcial em maior extensão para cancelar os juros incidentes sobre a multa de ofício. O Conselheiro Flavio Franco Correa acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, José Eduardo Dornelas Souza, Paulo Jakson da Silva Lucas, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 10-46.701, de 17/09/2013, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito (grifos e negritos no original).

O presente processo contempla o lançamento de tributos, sendo que os tributos incidentes sobre a renda e o lucro tiveram as bases de cálculo arbitradas. A motivação para a adoção da sistemática do lucro arbitrado, afastando-se a do lucro real utilizada pelo contribuinte, repousa sobre a imprestabilidade da escrita. Dessa forma, uma vez que adotada a sistemática do lucro arbitrado, inviável a manutenção do regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, consoante disposto no art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Houve, assim, o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, da Cofins e do PIS. A multa de ofício aplicada foi a qualificada (150%), uma vez que o contribuinte teria agido de forma dolosa com a finalidade de obter vantagens fiscais ilícitas. Esse o resumo da questão ventilada nos autos, que é equivalente àquela constante do processo 11080.732426/2011-61.

Segundo aponta a fiscalização (fl. 23.050), a principal atividade do contribuinte é a montagem de computadores. As peças utilizadas na produção dos computadores são, quase que integralmente, importadas. Essas importações são preponderantemente provenientes de sociedades ligadas ao contribuinte (60-70%). O próprio contribuinte também exporta produtos e serviços para sociedades ligadas (menos de 20% do total das receitas). O trabalho fiscal também indica (fl. 23.051) que software vendido juntamente com os computadores é adquirido juntamente a empresa ligada (Dell americana), que negocia diretamente com a titular dos direitos (Microsoft). Esse o cenário negocial. Passo aos detalhes do trabalho fiscal.

Em 13 de dezembro de 2010 foi dado início ao trabalho fiscal que culminou no lançamento objeto da impugnação ora em análise (fls. 3 a 6). Na oportunidade, foram requeridos (a) os registros contábeis relativos aos anos-calendário 2003 a 2006 (fl. 3, item 5) e (b) esclarecimentos quanto à exclusão de R\$ 52.692.848,36 na apuração do lucro real do ano-calendário 2006 (fl. 4, item 12), bem como esclarecimentos quanto às variações cambiais apuradas nos anos-calendário 2005 a 2008 (fl. 4, itens 7 a 10), entre outros.

No que diz respeito à exclusão (fl. 4, item 12), foi solicitada pelo contribuinte, em 12 de janeiro de 2011, a prorrogação do prazo para o oferecimento da resposta (fl. 10). Foi, então, concedido o prazo extra solicitado (30 dias - fl. 11). Em 11 de fevereiro de 2011, o contribuinte apresentou relação de contas e valores que montavam o valor lançado como "Outras Exclusões" na apuração do lucro real do ano-calendário 2006 (fls. 13 e 14). A manifestação do contribuinte, na oportunidade, foi a seguinte (fl. 13):

"Referente a este item a Dell informa que foi efetuada a revisão de alguns processos resultando nos ajustes de R\$ 52.692.848,36"

e de R\$ 15.187.230,29, anos-calendário 2006 e 2008 respectivamente, os quais estão abaixo demonstrados: ”

Em 24 de fevereiro de 2011, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar esclarecimentos quanto às exclusões antes noticiadas, embasando a resposta com registros contábeis, apontamentos no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur e documentos. Confira-se os termos da intimação (fls. 18 e 19):

“10 - Na primeira intimação, a empresa foi chamada a justificar a origem dos valores lançados como Outras Exclusões nas DIPJs AC 2006 (52.692.848,36) e 2008 (15.187.230,29), o prazo inicial da intimação foi de 30 dias. Foi solicitado mais 30 dias de prazo, e ao final desses 60 dias foi apresentada uma lista de contas e saldos para cada ano, na tentativa de comprovar aqueles valores. A seguir algumas colocações sobre cada ano:

10.1 – Ano 2006: é apresentada uma listagem de contas, dentre estas, foram incluídas contas de Ativo e de Passivo, as quais sendo contas patrimoniais não influenciam no resultado de período, logo não servem como argumento para justificar exclusão do lucro real. Para citar uma rubrica mais relevante, comentaremos sobre a Provisão de Garantia.

- A situação registrada na contabilidade e na DIPJ é a seguinte: a empresa apropria uma provisão no Passivo (231022042 – PROV GARANTIA EQUIP INSTA), e como contrapartida lança uma conta de Despesa (331053205 –PROVISÃO DE GARANTIA) dentro do subgrupo Despesas Indedutíveis. No encerramento do exercício o saldo da conta de despesa (56.225.361,90) é levado a resultado diminuindo o lucro contábil. Como o próprio nome do Subgrupo sugere trata-se de uma despesa não dedutível para fins tributários, assim, deve ser adicionada na ficha de apuração do lucro real, e foi dessa forma que a empresa procedeu em sua declaração. Contabilidade e DIPJ ficaram alinhadas e de acordo com a legislação tributária.

- Na listagem de contas apresentadas, a contribuinte considerou que o saldo de Passivo (231022042 – PROV GARANTIA EQUIP INSTA), no valor de R\$ 113.408.653,54 como passível de exclusão do lucro real; e o saldo da conta Despesa (331053205 – PROVISÃO DE GARANTIA) no valor de R\$ 57.183.291,64 como passível de adição. Desta forma restaria um saldo de exclusão de R\$ 56.225.361,90, ou seja, nesta composição extra contábil e extra Lalur a empresa estaria anulando aquela adição corretamente apropriada na DIPJ.

- Além das contas citadas a empresa apresenta uma série de outras contas com ajustes de saldos sem trânsito pela contabilidade ou pelo Lalur, chegando ao extremo de retirar uma fatia de R\$ 65.530.743,00 do lucro do exercício, isso tudo sem qualquer comentário ou explicação.

...

10.3 – No rol de ajustes apresentados para o ano calendário de 2006, a empresa inclui a adição de renda variável e a reversão

das adições e exclusões de variação cambial na tentativa de justificar questionamentos da fiscalização na intimação inicial, e objetos de indagação nos itens 9 e 10 deste termo.

10.4 – Pelos motivos apresentados neste item 10, os ajustes apresentados não sevem para comprovar os valores lançados em outras exclusões nas DIPJs 2006 e 2008, também não justificam as exclusões de Variação Cambial e a falta de adição de Renda Variável na DIPJ 2006. A empresa fica intimada a manifestar-se a respeito, lembrando que qualquer explicação deve ser embasada em registros contábeis e/ou registros no Lalur e base documental.”

Em 16 de março de 2011, o contribuinte lavrou a seguinte resposta (fls. 27, 28, 33 e 34):

*“8 – Na intimação anterior a empresa foi questionada sobre a apuração de ganhos/perdas em aplicações de renda variável. Em sua resposta apresentou planilha demonstrativa da apuração dos ganhos/perdas dedutíveis e não dedutíveis nos anos 2004 a 2008. A esse respeito requerem-se os seguintes esclarecimentos:”
(transcrição do questionamento)*

“Gostaríamos de esclarecer que no ano de 2009 a Dell efetuou a revisão de seus controles internos e identificou que algumas contas contábeis apresentavam inconsistências nos respectivos saldos. Com o objetivo de aprimorar seus controles internos, a Dell efetuou a conciliação destas contas.

Como resultado da conciliação, foram identificados determinados ajustes, os quais foram registrados contabilmente no encerramento do mês de janeiro de 2009, mês de encerramento do exercício social da empresa, conforme dispõe o contrato social.

Vale ressaltar que a empresa atentou para a determinação legal presente na Instrução Normativa DNRC 107/08 (instrumento da legislação comercial que rege a escrituração dos livros contábeis das empresas), a qual não permite que sejam retificados os livros da escrituração comercial (Diários) que já tenham sido escriturados. Deste modo, os lançamentos ocorreram contra Lucros Acumulados do período de janeiro de 2009 que até aquela data não havia sido encerrado, tudo conforme determina a legislação societária.

Respeitando o regime de competência conforme disposto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2009, a Dell retificou as bases fiscais nos respectivos exercícios, conforme evidenciado nas declarações retificadoras devidamente entregues à Receita Federal.

Como a Dell estava obrigada a preservar nas DIPJs retificadas (Fichas 04, 05, e 06) os montantes contabilizados e registrados no Livro Diário, para manter a consistência com as informações contábeis, os reflexos fiscais dos ajustes contábeis foram em sua totalidade efetuados na linha de outras adições /exclusões da

ficha 09A de cada ano-calendário. Note-se que caso fossem efetuadas em linhas próprias não ocorreria uma correspondência com os valores contemplados na ficha de demonstração do resultado, a qual não pode ser alterada conforme esclarecido.

Por fim encontra-se no CD ROM no formato “xls”, planilhas demonstrando os saldos contábeis originais e ajustados, bem como respectivas apurações fiscais.”

Relativamente ao item 10 da intimação (antes transcrito)

“Esclareça-se que no trabalho de conciliação já mencionado todos os valores de provisão de garantia foram contabilmente revertidos. Esses valores haviam sido adicionados ao lucro líquido quando se referiam a saldo do exercício e excluídos quando referentes a exercício anterior. Uma vez que ambos foram revertidos, tal reversão deu-se pelo lançamento contrário, ou seja, aquilo que havia sido adicionado agora foi excluído e o que havia sido excluído agora foi adicionado. Assim, se pegarmos o exemplo do valor da provisão de garantia de R\$ 113.408.653,54, que havia sido adicionada ao lucro líquido de 2006, agora, por força do ajuste contábil, a mesma foi excluída para efetivar a sua reversão. Da mesma forma, se pegarmos o valor da provisão de garantia de R\$ 57.183.291,64 (saldo de exercício anterior) que havia sido excluída do lucro líquido de 2006, verifica-se que a mesma foi agora adicionada ao lucro líquido ajustado a fim de que sua reversão fosse efetivada. Note-se, portanto, que não houve nenhum lançamento extracontábil ou extralalur.

Relativamente ao item 10.4 da intimação (antes transcrito)

“Os valores lançados em outras adições/exclusões nas DIPJs 2006 a 2008 podem ser comprovados pelos demonstrativos de apuração dos impostos e ajustes contábeis apresentados em formato “xls” no CD ROM. Vale lembrar que os mencionados ajustes contábeis estão embasados em registros contábeis efetuados em janeiro de 2009 pelos motivos já expostos na introdução do item 8 desta carta-resposta, bem como no LALUR entregue à fiscalização que demonstra a apuração do imposto de renda após o reflexo fiscal dos ajustes contábeis.”

Frente às considerações do contribuinte, acima reprisadas, a fiscalização intimou o contribuinte a prestar novos esclarecimentos em 20 de maio de 2011. Confira-se a redação da referida intimação (fls. 1.194 a 1.203):

“1 – No Termo de Início da Fiscalização e no Termo de Intimação 01, a empresa foi questionada sobre a origem de valores lançados como outras exclusões nas DIPJ AC 2006 e 2008, sendo que em resposta à última intimação informou que no ano de 2009 efetuou revisão de seus controles internos e efetuou conciliação de algumas contas contábeis, contabilizando os ajustes em 01/2009. Para demonstrar a dita conciliação foram apresentados balancetes de ajustes, os quais contemplam alterações desde o ano-calendário 2002 até o ano-calendário 2008. Ao contrário do que afirmou a fiscalizada, não se trata de

um ajuste em “algumas contas”, mas alterações relevantes em praticamente todas as contas do elenco, onde em grande parte delas há modificações na casa de dezenas de milhões. Nesse sentido, no intuito de esclarecer este verdadeiro refazimento contábil, a empresa fica intimada a responder os itens abaixo:

1.1 Qual foi o motivo que levou a empresa a refazer sua contabilidade desde 2002 Até 2008?

1.2 De quem partiu a decisão para a efetivação desta conciliação? Apresentar cópias de atas de reuniões, ou outros documentos deliberando sobre o assunto.

1.3 Em que data começaram os trabalhos de conciliação e quando terminaram?

1.4 A reforma contábil foi efetivada por empregados da Dell ou por empresa terceirizada? Se por empresa terceirizada apresentar os contratos de prestação de serviço.

1.5 Os papéis de trabalho gerados na conciliação estão armazenados na sede da empresa? Deixar à disposição da fiscalização, na sede da empresa, para eventual consulta e/ou cópia.

1.6 Somente são passíveis de conciliação as contas patrimoniais, pois são estas que abrigam bens, direitos e obrigações e têm uma base documental a ser comparada com os registros contábeis, as contas de resultado apenas refletem os ajustes patrimoniais. Com base nisso, apresentamos para manifestação, questões extraídas dos balancetes de ajustes.

1.7 Os questionamentos a seguir referem-se aos ajustes constantes do balancete de 2006.”

Em 13 de junho de 2011, o contribuinte apresentou suas respostas aos questionamentos fiscais (fls. 1.265 a 1.276), nos seguintes termos:

1.1

“A identificação de algumas inconsistências em seus lançamentos contábeis, os quais foram corrigidos com a revisão de controles internos e conciliação dessas contas. Os ajustes e conciliação contábeis efetuados foram realizados observando-se rigorosamente a legislação societária e fiscal brasileira.”

1.2

“A decisão foi da administração da empresa. Não existem atas ou outros documentos formalizando tal decisão.”

1.3

“Os trabalhos começaram no primeiro trimestre de 2007 e terminaram com ajustes fiscais em março de 2009 através da apresentação das retificações de DCTFs, DACON e DIPJ e

contábeis em junho de 2009 através da inclusão dos referidos ajustes no sistema de contabilidade da empresa.”

1.4

“Pela equipe da Dell. Os ajustes contábeis foram efetivados pela equipe da Dell. Entretanto, ocasionalmente, no decorrer dos trabalhos, a Empresa contou com o suporte de consultores contábeis, tais como DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA e ERNST & YOUNG ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.”

1.5

“Os papéis de trabalho estão à sua disposição na sede da Empresa”

1.7

“Comentário. Importante ressaltar que nas planilhas apresentadas os valores de contrapartida lançados nas contas de resultados foram incorporados no Patrimônio Líquido de cada ano, ou seja, as diferença entre Ativo e Passivo, se referem ao Resultado do Exercício em análise.”

A planilha a qual se refere o contribuinte, relativamente ao ano-calendário 2007, encontra-se nas fls. 1.118 a 1.146. Esse documento contempla as contas da escrita do contribuinte (ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas), indicando o saldo que teria constado dos livros comerciais em 31 de dezembro de 2007 e os ajustes implementados em função dos ajustes.

Relativamente ao ano-calendário 2006, o ajuste de R\$ 65.530.734,00 não foi o único. O documento da fl. 14 aponta extensa relação de ajustes, dentre os quais se inclui o de R\$ 65.530.734,00. A soma de todos os ajustes indicados na fl. 14 (novas adições e exclusões) monta o valor de R\$ 52.692.847,00.

A revisão contábil informada pelo contribuinte abrangeu seus registros relativos ao período de “01/2002 a 01/2009” (fl. 23.052). As planilhas atinentes aos diversos períodos ajustados constam dos autos (fls. 1.008 a 1.188).

A fiscalização, no “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 23.048/50), tratou de demonstrar a envergadura do trabalho de conciliação levado a efeito pelo contribuinte. Apresentou levantamento segundo o qual, no ano-calendário 2007, o contribuinte havia realizado ajustes em 100% das contas da sua escrituração. O resultado dos ajustes, decorrente da conciliação, foi lançado em 31 de janeiro de 2009 na conta Lucros Acumulados (ajuste de exercícios anteriores) relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2008. Os lançamentos a débito naquela conta totalizaram R\$ 11.777.532.322,99, enquanto os a crédito montaram R\$ 11.551.946.765,19. Contabilmente, então, houve um decréscimo patrimonial de R\$ 225.585.557,80. Frente a isso, a fiscalização conclui que “a Empresa assume claramente que a sua contabilidade formalizada e registrada desde o início de suas atividades no Brasil estava completamente errada e não merece crédito” (fl. 25.050).

Quanto à eficácia dos ajustes operados, a fiscalização apresentou a seguinte manifestação (fl. 23.053):

“Não há maiores óbices quanto aos procedimentos de registro praticado pela Fiscalizada sob ponto de vista formal, os problemas surgem no tocante à materialidade, quando se verifica o período ajustado, a quantidade de contas retificadas, os montantes modificados, e principalmente quando analisados os dados das contas.

*Na análise dos lançamentos de ajustes verificam-se, registros sem base documental, alterações indevidas em contas de estoques, exclusões de pagamentos efetivamente realizados, adoção de regime de caixa para alguns contratos, adulterações em planilhas de variações cambiais, etc. **Há graves incorreções tanto nos lançamentos contábeis, quanto nos balancetes fiscais usados para apurar os novos resultados societários e fiscais.**”*

A fiscalização identificou desrespeito aos princípios contábeis da Competência e do Registro pelo Valor Original, evocando a Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade. Apontou recorrente erro temporal dos registros, porquanto datados em função do pagamento (regime de caixa). Segundo o acusador, os lançamentos não estariam embasados em documentos hábeis e idôneos. Outros erros, entretanto, seriam bem mais contundentes. Confira-se trecho do Relatório da Ação Fiscal (fl. 23.057):

“Diante de todos os milhões de lançamentos que compuseram o refazimento contábil, com a finalidade de averiguarmos a veracidade das informações registradas, foram selecionados vários pontos considerados relevantes dentro das operações da Empresa para uma análise mais aprofundada.

Adentrando-se na contabilidade Sped 2009, por meio de análise detalhada de todo o conjunto de lançamentos de ajustes praticados pela Empresa, constatamos inúmeras irregularidades que, devido a sua abrangência tanto em quantidade quanto em valores, maculam de tal forma todo o refazimento contábil que o tornam inaceitável para fins tributários.

A Fiscalizada conduziu seus registros contábeis durante uma década de forma irregular, mantendo lançamentos errados e deixando de fazer outros, com falta de controle contábil de suas contas a pagar e a receber de pessoas ligadas, de onde surgem passivos irreais na casa de centenas de milhões de reais. Em 2009, momento em que refaz sua contabilidade, esperava-se um perfeito ajuste de forma a não restar qualquer pendência, porém, o que se constata é a geração de outras irregularidades ainda maiores.”

Segundo aponta a fiscalização, a escrita do contribuinte apresentava “total descontrole de sua movimentação financeira e da contabilização de pagamentos e recebimentos, especialmente no que diz respeito às importações e exportações de pessoas ligadas” (fl. 23.058). O contribuinte teria contabilizado ajustes em 31 de janeiro de 2009 com a finalidade de afastar passivos fictícios decorrentes do descontrole antes referido, fazendo referência aos anos-calendário de 1999 a 2003. A fiscalização solicitou a apresentação dos documentos que suportaram os referidos lançamentos, mas o contribuinte não os apresentou (fl. 23.058). As planilhas preparadas pelo contribuinte (balancetes fiscais) relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003 apontam ganho com os ajustes no valor de R\$ 135.604.219,00 (fls.

1.019, 1.033, 1.047, 1.061 e 1.075). A fiscalização, sem ter tido a possibilidade de verificar o acerto dos ajustes antes citados (o contribuinte não apresentou os documentos suporte), protestou por isso, dando destaque ao não oferecimento do valor de R\$ 135.604.219,00 à tributação, tendo em vista a decadência, bem como a manutenção dos prejuízos fiscais originalmente registrados e declarados. Elencou vários lançamentos contábeis contemplando valores expressivos (fl. 23.059). Esses lançamentos diriam respeito a importações e exportações envolvendo sociedades ligadas. A falta de apresentação dos documentos que dariam sustentação aos lançamentos, requeridos por meio do “Termo de Intimação 03”, tornaram impossível comprovar o acerto do ajuste, tanto no aspecto valorativo quanto temporal. Mesmo que lançado relativamente ao ano-calendário 2002, dizia respeito àquele ano-calendário? Ou deveria ter sido efetuado o ajuste relativamente ao ano-calendário 2007? Sem os documentos não seria possível efetuar a necessária verificação.

Não bastasse a falta de documentação, os históricos adotados nos lançamentos seriam genéricos, dificultando a ligação de eventuais documentos, caso tivessem sido apresentados, com os lançamentos contábeis. Citou-se o seguinte exemplo relativamente às operações de comércio exterior: “diversos processos de 1999 a 2001” (fl. 23.060).

Além disso, da forma como demonstrados os ajustes, impossível a análise de um dos anos dissociada dos demais. Isso ocorre em função dos critérios adotados pelo contribuinte. Os ajustes retratados nas planilhas (balancetes fiscais) tomam os valores da contabilidade como base a ser ajustada. Se tomarmos como exemplo o ano-calendário 2007, teremos saldos contábeis que já foram objeto de ajustes em anos anteriores (2002, 2003, 2004, 2005 e 2006). Como procedeu o contribuinte? Criou uma conta no patrimônio líquido apontado nas planilhas (balancetes fiscais), denominada “Encerramento Exercício Ajustes” (nº 249019999), na qual acumula o valor dos ajustes efetuados nos anos anteriores. Em 2007, o valor dos ajustes efetuados nos anos anteriores era de R\$ 47.574.852,15 (fl. 1.124). Esse valor equivale à soma dos ajustes efetuados em 2002 e 2003, já esclarecido acima (R\$ 135.604.219,00), com os ajustes operados em 2004 (R\$ 26.083.726,00– fl. 1.089), 2005 (R\$ 3.585.093,00– fl. 1.103) e 2006 (R\$ 65.530.734,00– fl. 1.117). Assim, os ajustes indicados ano a ano nas planilhas (balancetes fiscais) dizem respeito aos valores acumulados no curso dos anos objeto dos ajustes, de 2002 até o ano em questão, no caso dos autos, 2007. Dessa forma, só se pode aquilatar a correção dos ajustes operados em 2007 quando se atesta a correção dos ajustes do passado e a distribuição desses ajustes no tempo, tendo em vista o princípio da competência.

A fiscalização aponta equívoco no estorno do lançamento de receita com serviços que teria sido auferida em 2003 e lançada, originalmente, em 2004 (fls. 23.061-3). Indica que o lançamento foi efetuado sem respeitar o princípio da competência e a legislação tributária, tendo em vista erro evidente no cálculo dos tributos federais devidos (IRPJ e CSL –calculados em 5,84% e 1,87% quando o correto seria 25% e 9%). Estornado o valor, é feito novo lançamento em 31 de janeiro de 2009, contemplando somente a receita, sem tributos (efeito da decadência). Solicitados os documentos suporte (“Termo de Intimação Fiscal 03 – item 10.4), o contribuinte apresenta uma “invoice” (fatura) redigida em inglês, dando conta da prestação de serviços para sociedade portuguesa no valor de US\$ 3.914.949,00 em dezembro de 2004 (fl. 2.403/4). Não foi apresentada nenhuma nota fiscal relativamente ao referido serviço. São apontadas falhas quanto à contabilização original e ajustada tanto no que diz respeito ao princípio da competência quanto à documentação suporte.

Estornos de pagamentos comprovadamente realizados

Na contabilidade original, o contribuinte registrou as aquisições de peças utilizadas na produção dos computadores e dos programas vendidos juntamente com os equipamentos da seguinte forma: débito da conta de “Matéria-Prima” (estoque no ativo) e crédito das contas “Interícia Fornecimentos” e “Despesas Aduaneiras” (dívida no passivo); quando do pagamento das dívidas, débito das contas do passivo (“Interícia Fornecimentos” e “Despesas Aduaneiras”) e crédito da conta “Bancos”. A conta “Bancos”, que registra a movimentação bancária, tem, por natureza, saldo devedor, o que indica depósitos em favor da sociedade. O lançamento a crédito reduz o saldo devedor em função do pagamento da dívida. A fiscalização deu destaque a seguinte constatação (fl. 23.064):

“Os extratos bancários apresentados pela Fiscalizada demonstram que efetivamente ocorreu a transferência financeira nos exatos valores contabilizados com adição ou redução das variações cambiais.”

O contribuinte, mesmo diante da comprovação do pagamento das aquisições, efetuou lançamentos de ajuste relativamente às operações antes referidas. O lançamento efetuado foi o seguinte: foi debitada a conta “Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores” e creditada a conta “Interícia Fornecimentos”. A dívida paga voltou a constar do passivo, como uma dívida a pagar. O resultado foi diminuído (impactado negativamente) em função do débito (contas de resultado devedoras apontam perdas, enquanto as credoras, ganhos).

Relativamente ao ano-calendário 2006, a fiscalização apontou que os ajustes operados pelo contribuinte redundaram no completo estorno (reversão) dos lançamentos contábeis de registro das importações de mercadorias, seja de sociedades ligadas, seja de terceiros. Na efetivação dos ajustes, o contribuinte teria abandonado o critério de lançar em função dos processos de importação para tomar as notas fiscais. Ocorre, entretanto, que os lançamentos de estorno não foram efetuados pela simples reversão dos lançamentos originais. O contribuinte tomou os saldos das contas do passivo (“Interícia Fornecimentos” e “Despesas Aduaneiras”), concentrando-os em outra conta do passivo chamada “Fornecedores Estrangeiros” (debitou as primeiras e creditou a última). A esse respeito, assim se manifestou a equipe fiscal (fl. 23.066):

“Os estornos das importações de 2006 somaram a quantia de R\$ 785.514.993,47. A Empresa foi intimada especificamente sobre isso no item 10.11 do Termo de Intimação 03, quando foi juntada listagem de todos os estornos e solicitados os documentos originais de dez lançamentos como amostragem. No entanto, apesar de toda a relevância da situação onde quase um bilhão de reais foi objeto de estorno, não houve manifestação da Empresa para a intimação. A planilha constante do Termo 03, com todos os lançamentos de estorno extraídos da contabilidade SPED, é juntada às fls. 2228/2363.”

Aumentos dos custos pelo novo registro de compras já pagas

A fiscalização identificou lançamentos de ajuste (operados em 31 de janeiro de 2009 – fls. 5.131 a 5.172) que importaram no reconhecimento pela sociedade de dívidas que já haviam sido pagas, importando no aumento dos custos de produção (elemento redutor do resultado). As contas movimentadas foram as seguintes: foi debitada a conta “Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores” e creditada a conta “Interícia Fornecimentos”.

Os agentes do Fisco comprovaram, por via de extratos bancários, que as dívidas já estavam quitadas, motivo pelo qual não seria possível a indicação daqueles valores como pendentes de quitação (passivo – valores a pagar – fl. 23.069).

Consoante apontado pela fiscalização, a contabilização original foi efetuada em função dos processos de importação. Na oportunidade, o contribuinte teria debitado uma conta de resultado (custos com matéria-prima) e creditado o passivo em função das dívidas contraídas com a aquisição do material. Mais adiante, quando do pagamento das dívidas, teria havido a baixa do passivo e a redução do saldo bancário. O lançamento de ajuste, deu nova vida a uma dívida já extinta e aumentou, indevidamente, os custos de produção (redutores do resultado). Detalhes e exemplos constam das fls. 23.068 a 23.073.

Quanto a esse tópico, a acusação é a seguinte:

“No refazimento contábil de 31/01/2009, resolve estornar tudo e lançar novamente. Porém, após os estornos lança apenas as entradas pelas notas fiscais. Os pagamentos são estornados contra resultado do exercício, aumentando os custos do período, e não são restabelecidos dentro da reforma contábil.

Dessa prática resulta a geração de passivos fictícios, uma vez que são lançadas as notas fiscais a crédito de fornecedores, relativas a processos de importação já liquidados, e ao mesmo tempo são estornados os pagamentos correspondentes.

A geração de passivos fictícios é comprovada por outros ajustes que a Empresa obrigou-se a fazer, citados no item 9 deste tópico “V” – Sistema Contábil X Sistema Gerencial. Lá é demonstrada a ocorrência de baixa do passivo de forma global e sem base documental.

Sobre este tema a Empresa foi intimada no Termo 02 item 2.1, porém em sua resposta tergiversou, dando a entender que o questionamento era sobre a contabilização dos royalties, enquanto que o quesito era claro ao referir todos os demais processos de importação – com anexação de listagem. Resposta Fls. 1385/1392.”

Não bastasse isso, o contribuinte foi intimado por mais uma vez para esclarecer a presente questão. Isso se deu por meio do “Termo de Intimação Fiscal 04 – item 6” transcrito à fl. 23.074. Consoante aponta a fiscalização, não houve resposta para o questionamento.

Quanto aos documentos solicitados pela fiscalização, os agentes públicos informam que a entrega foi parcial, uma vez que apresentadas, essencialmente, “invoices” (faturas) e declarações de importação, tendo sido apresentadas apenas 8 notas fiscais de entrada de um total de 34 requeridas (fl. 23.075). Justamente essas notas fiscais teriam servido de lastro para os lançamentos contábeis. A fiscalização entende que o comportamento do contribuinte “caracteriza claro intuito de dificultar a análise de todo o processo irregular” (fl. 23.077), assim se manifestando (fl. 23.078):

“Essa transformação de pagamento de fornecedores em custo é algo absolutamente irregular, não há qualquer norma contábil e

muito menos lei fiscal que dê amparo a tal procedimento. Isso é meramente manipulação de dados contábeis para a obtenção de menor base tributável.”

Dito isso, a fiscalização conclui que o contribuinte deu azo a “manobra contábil” com a finalidade de “ocultar pendências fiscais. Confira-se (fls. 23.078/9):

“A citada manobra contábil deixa claro que todo esse refazimento contábil não teve o intuito de regularizar a escrituração, mas apenas ocultar pendências fiscais. Num primeiro momento a Fiscalizada baixa, sem tributação, centenas de milhões de passivos fictícios relacionados aos anos 2002 e 2003, dando uma aparência de acerto em suas contas. Porém, logo a seguir, gera novos passivos fictícios, pois isso foi o que ocorreu. Se existiam os registros de entradas dos processos de importação em Fornecedores, e também existiam os registros de pagamentos correspondentes, ao estornar estes pagamentos contra Resultado, as obrigações já liquidadas voltam a ficar em aberto de forma irreal.

...

Importante frisar que os citados pagamentos foram feitos contra a conta Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores, mas os históricos citam a conta de custo 321013022 – Materiais Produtivos Mercado Interno teve aumentos relevantes dos saldos em todos os anos ajustados, conforme segue: 2004 = R\$ 100.555.306,16; 2005 = 246.537.445,48; 2006 = 66.816.540,30. Isso pode ser conferido nos balancetes fiscais anexos às fls. 1008/1188.”

Das falhas na contabilização dos royalties

O software vendido juntamente com os computadores é adquirido frente a empresa ligada (Dell americana), que negocia diretamente com a titular dos direitos (Microsoft). Os valores devidos pelo contribuinte em função desses negócios são contabilizados a título de royalties. O interessado foi intimado a apresentar os contratos que regem a relação comercial em comento e, por conseguinte, dão lastro aos valores apontados na escrita (item 14 do “Termo de Início” e item 3.3 do “Termo de Intimação 02”). Não houve a apresentação do contrato firmado pela Dell americana com a Microsoft, tendo em vista o alegado sigilo contratual (fls. 1.281 a 1.307), mas apenas o contrato firmado entre as sociedades ligadas, que “não trata de preço” (fl. 23.080). Assim, a comprovação dos dispêndios escriturados se deu em função de contrato com pessoa ligada e faturas emitidas por essa mesma pessoa “onde consta apenas um valor global por período, sem descrição da quantidade ou do valor unitário das licenças reembolsadas” (fl. 23.080).

O lançamento efetuado pelo contribuinte em razão da utilização do software é o seguinte: débito da conta de resultado “Royalties e Assistência Técnica” (despesa) e crédito da conta de passivo “Intercia Fornecimentos” (dívida a pagar).

A fiscalização identificou transferência de saldo a pagar a título das operações em tela da conta “Intercia Mídias” para a conta “Intercia Fornecimentos” efetuada em 2 de janeiro de 2003 no montante total de R\$ 44.900.000,00. Esse saldo não foi objeto de baixa (pagamento, por exemplo) até a realização dos ajustes operados em 31 de janeiro de 2009. Quando dos ajustes, os valores são baixados a crédito da

conta Lucros Acumulados, aumentando o resultado do ano-calendário 2002, que não foi oferecido à tributação.

No ano-calendário 2003, houve diversos lançamentos a débito da conta de resultado “Royalties e Assistência Técnica” (despesa) e crédito da conta de passivo “Interícia Fornecimentos” (dívida a pagar), tomando por base documental as faturas de reembolso emitidas pela Dell americana. O valor dessas operações montou R\$ 46.412.591,57. No período em questão, houve apenas um pagamento no valor de R\$ 4.288.831,69, que fez referência à fatura “brazoy 0903”, que apontava o valor de R\$ 1.923.677,86. Importante destacar que o pagamento foi registrado antes (24 de setembro de 2003) do registro da dívida (30 de setembro de 2003).

No ano-calendário 2004, houve lançamentos mensais a débito da conta de resultado “Royalties e Assistência Técnica” (despesa) e crédito da conta de passivo “Interícia Fornecimentos” (dívida a pagar), tomando por base documental as faturas de reembolso emitidas pela Dell americana. O valor dessas operações montou R\$ 59.686.615,20. Houve o registro, também, de pagamentos no valor total de R\$ 56.960.069,87, sendo que a maior dos pagamentos dizia respeito ao ano-calendário 2003. Quando dos ajustes, houve o estorno das faturas relativas ao ano-calendário 2003, de tal sorte que o resultado daquele período foi aumentado em razão da extinção daquela dívida. Esse resultado maior não foi oferecido à tributação. Os custos em tela passaram, então, a ser considerados em função do pagamento, de tal forma que os pagamentos operados no ano-calendário 2004, relativos em maior parte ao ano-calendário 2003, foram considerados no ano-calendário 2004. Na adoção do regime de caixa, segundo a fiscalização, o contribuinte teria registrados custos duplos (fl. 23.083).

No ano-calendário 2005, as faturas lançadas montaram R\$ 98.395.397,24, enquanto os pagamentos chegaram à casa dos R\$ 112.089.029,96. Esse último valor foi deduzido do resultado em razão da adoção do regime de caixa.

No ano-calendário 2006, das faturas apropriadas (R\$ 113.073.649,79), apenas parte (R\$ 23.985.950,21) foi liquidada.

No ano-calendário 2007, foram apropriadas faturas no valor de R\$ 131.971.657,50. Houve pagamentos no valor de R\$ 107.623.477,37, do qual a maior parte (R\$ 63 milhões) dizia respeito ao ano-calendário 2006.

Além das irregularidades acima descritas, a fiscalização cotejou os lançamentos contábeis originais com os documentos que lhes deram suporte (faturas) relativamente ao ano-calendário 2006. Desse trabalho restou a identificação de erros nos registros contábeis quanto às datas e quanto aos valores (fls. 23.0845). Verificou-se caso no qual não houve o lançamento da fatura, outro no qual a fatura foi lançada em dobro e outro no qual a fatura lançada foi emitida no ano-calendário 2007. Há, portanto, descompasso.

Quanto aos pagamentos, a conclusão não foi diferente, tendo a fiscalização identificado a continuidade do descompasso (fl. 23.085).

Diante desses elementos, a fiscalização consignou desrespeito às normas contábeis e fiscais, tendo em vista a adoção do regime de caixa para a apropriação de gastos com a aquisição de software. Resumiu a prática do contribuinte da seguinte forma (fls. 23.0867):

“1º) Na contabilidade original a apropriação dos custos tinha sido de acordo com a emissão das faturas, onde era creditado

Fornecedores e debitado Resultado do Exercício. Nos ajustes foi feito o inverso, debitando-se Fornecedores e creditando-se Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores. Com isso, estornaram-se todos os custos que estavam alinhados com o período de competência das faturas. Isso foi praticado para os anos 2002 a 2006 inclusive.

2º) Cada um dos pagamentos relativos às faturas de softwares, que estavam a débito de fornecedores na contabilidade original, foram creditados nos ajustes, debitando-se em contrapartida a Conta de Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores. Assim, os custos que foram estornados na primeira etapa acima, são reconstituídos pela data e valor de pagamentos, ou seja, pelo regime de caixa.”

Especificamente quanto ao ano-calendário de 2006, assim se manifestou o agente do Fisco (fls. 23.08890):

“Ano de 2006: aqui aparece outra grande distorção no tocante a apropriações de custos fora do ano de competência. Nesse ano de 2006 foram lançados R\$ 113.073.649,79 de faturas a crédito de Fornecedores e a débito de Resultado do Exercício (conta Royalties e Assistência Técnica). No mesmo período foram lançados apenas R\$ 23.985.950,21 de pagamentos de softwares a débito de Fornecedores, a maior parte das liquidações relativas a 2006 efetuaram-se apenas em 2007 e em 2008. No momento dos ajustes, foi aplicado o regime de caixa, permanecendo como custo em 2006 apenas o que foi pago neste ano, assim grande parte das faturas de 2006 passaram a somar custo de 2007, conforme tabela abaixo:

...

O total da tabela acima mais outros pequenos ajustes, onde tudo soma R\$ 63.777.585,50 foi o montante relativo a despesas de software transferido da competência 2006 para o ano de 2007. Isso é admitido pela empresa em planilhas auxiliares apresentadas em resposta ao Termo de Intimação 02 – (itens 1.7.13 e 1.8.8) e ao Termo de Intimação 03 (item 15.1).

Num primeiro momento isso parece apenas postergação de custo, no entanto tem dois fatores relevantes a destacar, primeiro que esta alteração 2006/2007 faz parte da transformação de todas as despesas de reembolso de software do regime de competência para o regime de caixa, inadmissível legalmente; segundo, e o mais importante, é o fato da Empresa ter interesse fiscal nessa transferência de custos de 2006 para 2007.

Lá no início deste relatório (III, 2, “C”) foram citadas as pendências fiscais existentes antes do refazimento contábil, e uma delas era a falta de contabilização das variações cambiais pelo regime de competência no ano de 2007, pois dentro dos ajustes praticados a Empresa refez suas planilhas de variações cambiais e, embora ainda com erros, no ano de 2007 apurou um aumento de receita de 44 milhões a essas variações monetárias.

Se não houvesse a apropriação irregular destes custos de 2006 em 2007, teria de tributar toda essa parcela nova de receita.”

A mudança de procedimento contábil operada relativamente ao ano-calendário 2007 teria deixado patente a intenção do contribuinte. Confira-se (fls. 23.0912):

“No ajuste do ano de 2007, as faturas emitidas neste ano não foram estornadas, mantendo-se os custos dentro do regime de competência, porém, os pagamentos de faturas de 2006 – realizados dentro do ano de 2007, que constavam a débito de Fornecedores foram creditados, e também foi debitada a conta de Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores. Porém, aqui reside aquele detalhe sutil citado acima. Os históricos dos lançamentos de ajustes desses pagamentos indicaram a conta de custos 321013030 – Royalties e Assistência Técnica, ou seja os pagamentos das faturas de 2006 realizados dentro de 2007 (os 63 milhões informados acima), com a concretização dos ajustes lá no balancete fiscal passaram a somar o saldo da conta 321013030 – Royalties e Assistência Técnica. Com essa ação diferente do tratamento dado nos ajustes dos anos anteriores, a Empresa quis fazer parecer que os pagamentos das faturas de 2006 eram novas faturas de 2007 lançadas apenas nos ajustes.”

O contribuinte, inquirido a respeito do acréscimo dos gastos registrados a título de Royalties e Assistência Técnica, no valor de R\$ 63.777.585,50, apresentou planilhas que contemplam os gastos operados no ano-calendário 2006 e 2007. O inusitado é que algumas faturas são consideradas nas duas planilhas (faturas BRAZROY 0406, 0806, 0906 e 1006 – fl. 23.094). Questionado a respeito o contribuinte apresentou resposta evasiva (fls. 23.094-6), que ensejou a seguinte manifestação fiscal:

“O que a Fiscalizada tenta dizer em sua resposta é que as faturas de 2006 não foram usadas em dobro, ou seja, não compuseram os custos de 2006 e 2007, pois as faturas emitidas em 2006, que passaram para dentro de 2007, foram, no conjunto dos ajustes, estornadas contra a conta 321013022 – Materiais Produtivos – Mercado Interno no mesmo ano de 2006.

Esses estornos das faturas emitidas em 2006, realmente ocorreram no ajuste deste ano. Mas depois foram lançadas pelo valor de pagamento dentro do exercício 2007. Portanto não há utilização de custo em duplicidade, porém há aplicação do regime de caixa.

A empresa foi ainda intimada especificamente sobre esta prática de regime de caixa na contabilização dos reembolsos de software (Termo de Intimação 04 –item 5), no entanto, silenciou sobre o assunto.

Na continuidade do procedimento fiscal, após o lançamento do ano calendário 2006, foi feito uma reintimação com o mesmo questionamento, para que não restasse dúvida alguma, com a seguinte redação (Termo de Intimação 06 – fls. 5345/5360):

REINTIMAÇÃO: sobre a contabilização de royalties, a Fiscalizada instituiu, dentro dos seus ajustes contábeis, um verdadeiro regime de caixa em relação a essas faturas. Desde 2002 até 2007, as faturas que originalmente estavam lançadas a crédito de Fornecedores Intercia (entradas) foram debitadas e, em contrapartida, creditada a conta de Lucros/Prejuízos Acumulados (PL); todos os pagamentos (comprovadamente realizados por meio de contratos de câmbio e extratos bancários) que originalmente estavam lançados a débito de Fornecedores Intercia (liquidação), foram no ajuste creditados, e em contrapartida debitada a conta de Lucros/Prejuízos Acumulados (PL). Assim, da contabilização de aquisição de softwares restou apenas crédito de bancos e débito de resultado (Lucros/Prejuízos Acumulados), isso é regime de caixa. Diante disso, a Empresa fica intimada a manifestar-se de forma clara e objetiva por que alterou sua contabilidade, que havia sido feita pelo regime de competência, para o regime de caixa. Citar quais as normas contábeis e legislação tributária que deram amparo a tal procedimento.

A resposta apresentada (fls. 5361/5369) foi a seguinte:

Resposta Dell: A contabilização dessas obrigações pelo regime de caixa resultou involuntariamente do processo de conciliação adotado pela empresa. A conciliação era feita, no caso, contra as notas fiscais de entrada de produtos. Como essas obrigações, designadas em seu histórico de lançamento como FLU não correspondiam a entradas de mercadorias mas a reembolsos de despesas com software., não havia um documento fiscal que apontasse para o exato momento de constituição da obrigação. Assim, naquela oportunidade optou-se por fazer a conciliação dessas obrigações contra pagamentos. Mais recentemente, após encerrado todo o processo de conciliação, foram identificadas as faturas relativas a essas obrigações, sendo que algumas delas apontavam que a obrigação referia-se a exercício imediatamente anterior. De qualquer forma, a contabilização pelo regime de caixa dessas despesas não trouxe prejuízo para o Fisco na espécie, eis que tais obrigações originalmente haviam sido contabilizadas pelo regime de competência e o imposto foi pago no seu devido tempo considerando tais despesas com base nos seus respectivos regimes de competência. Posteriormente, somente com a retificação das declarações de renda feitas por força do processo de reconciliação, é que a apuração dos respectivos períodos foi alterada. Porém, no seu conjunto (exercícios de competência e caixa) o resultado líquido é o mesmo. O que foi retificado para ser reduzido compensa-se com o que foi retificado para ser majorado. (Sublinhamos).

Como se constata, a reposta não tem qualquer embasamento legal ou lógico. Afirma que fez por equívoco, e que só mais recentemente encontrou a faturas. Que espécie de reconciliação é esta que faz lançamentos de centenas de milhões de reais por vários exercícios sem documentos originários? Estas faturas são emitidas pela matriz, assim é frágil a argumentação que não as teria encontrado, pois bastaria solicitar cópia."

Das irregularidades na apuração das variações cambiais

A apuração do resultado contábil é realizada mediante a adoção do regime de competência, que determina sejam os efeitos das transações reconhecidos quando da ocorrência do fatos. Essa sistemática contrapõe-se ao regime de caixa, que toma por base os recebimentos e os pagamentos efetuados em razão das transações objeto de registro.

A legislação tributária adotava, como regra, o regime de competência para o reconhecimento das variações monetárias (dentre essas as variações cambiais positivas/receitas e negativas/despesas), tal qual a contabilidade comercial, através da qual se mensura o lucro líquido. As variações cambiais seguiam essa rotina até a edição da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, que fixou, em seu art. 30, a adoção do regime de caixa para a apuração do resultados decorrentes das “variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte”. Mais adiante, o art. 30, §§ 1º e 2º, da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, fixou a utilização do regime de caixa para a apuração dos resultados decorrentes das variações monetárias, abrindo a possibilidade da adoção, por opção do contribuinte, do regime de competência para a referida apuração. Essa opção colocada à disposição do contribuinte (a regra geral é o regime de caixa para as variações monetárias) será aplicada para todo o ano-calendário.

As declarações de rendimentos contemplam, em linha com a legislação acima referida, informações a respeito dos resultados das variações monetárias escrituradas pelo regime de competência, que de regra são estornados para fins de apuração do lucro real, e informações a respeito dos resultados das variações monetárias apurados consoante o regime de caixa. Na hipótese da adoção do regime de competência, os ajustes antes referidos não são necessários.

No caso dos autos, o contribuinte teria apurado seus resultados fiscais em função do regime de caixa (fl. 23.102), uma vez que preencheu suas declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário 2006 e 2007 apontando os ajustes antes citados.

Relativamente ao ano-calendário 2006, o contribuinte informou que sua contabilidade registrou 45 milhões de variações monetárias positivas e 25 milhões de negativas, apurando um ganho líquido integrado ao resultado comercial no valor de R\$ 20 milhões. Para fins de apuração do lucro real, tendo em vista a disposição do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999 (regime de caixa), foram lançados ajustes positivos de R\$ 8 milhões e negativos R\$ 38 milhões, bem como outro ajuste negativo, a título de “Outras Exclusões”, também no montante de R\$ 38 milhões. Dessa forma, considerado o resultado contábil de R\$ 20 milhões positivo e os ajustes fiscais de R\$ 67 milhões, chega-se ao resultado negativo de R\$ 47 milhões originalmente informado ao Fisco (fl. 23.100). Mais adiante, após o refazimento contábil, o contribuinte aumentou o valor informado a título de “Outras Exclusões”, que passou de R\$ 38 milhões para R\$ 52 milhões. Dessa forma, o resultado final informado ao Fisco a título de variações monetárias foi de R\$ 52 milhões negativos.

O contribuinte, em que pese os elementos acima descritos, respondeu a intimação fiscal a respeito do regime por ele adotado na apuração das variações monetárias afirmando que não praticava o regime de caixa. Afirmou que o preenchimento da declaração de rendimentos apontando ajustes teria se dado por equívoco (fls. 23.101 e 23.104).

Quanto ao ano-calendário 2007, a contabilidade do contribuinte “deixou de registrar os ajustes de variação cambial pelo regime de competência para as contas

de fornecedores” (fls. 23.101/2). As variações cambiais só foram registradas quando da realização dos pagamentos. Nesse período o dólar apresentou queda significativa em relação ao real, tendo o interessado efetuado “ajustes mensais de variações cambiais apenas em alguns meses para a conta Intercia Serviços, onde teve perdas; já para as contas Intercia Fornecimentos e Fornecedores Estrangeiros, onde os saldos são mais relevantes e teria ganho com a queda da moeda estrangeira ignorou as normas vigentes e deixou de lançar os ajustes” (fl. 23.102). Na escrita comercial, o saldo médio das contas do passivo de fornecedores (que teriam ganho com a queda do dólar) monta R\$ 250 milhões, enquanto o saldo médio das contas do ativo de clientes (que teriam perda com a queda do dólar) monta 1/3 daquele valor. Paralelamente a isso, o contribuinte informou em sua declaração de rendimentos variações ativas (ganhos) de R\$ 4.232.918,99 e passivas (perdas) de R\$ 6.378.269,68 (fl. 23.102). Frente a isso, a fiscalização fez a seguinte afirmativa (fl. 23.102):

“Mesmo com os registros contábeis falhos, e a Empresa estando ciente disso, registrou seus livros Diários na Junta Comercial.”

Relativamente a esse ano-calendário (2007), o contribuinte também alega erro no preenchimento das declarações de rendimentos, porquanto contemplam ajustes inerentes ao regime de caixa, enquanto o sujeito passivo alega ter optado pelo regime de competência. Analisemos, então, os valores apontados nas declarações de rendimentos.

O contribuinte informou que sua contabilidade registrou 4 milhões de variações monetárias positivas e 6 milhões de negativas, apurando uma perda líquida integrada ao resultado comercial no valor de R\$ 2 milhões. Para fins de apuração do lucro real, tendo em vista a disposição do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999 (regime de caixa), foram lançados ajustes positivos de R\$ 1,5 milhão e negativos R\$ 1 milhão. Dessa forma, considerado o resultado contábil de R\$ 2 milhões negativo e os ajustes fiscais positivos de R\$ 0,5 milhão, chega-se ao resultado negativo de R\$ 1,5 milhão originalmente informado ao Fisco (fl. 23.102). Mais adiante, após o refazimento contábil, o contribuinte preencheu duas novas linhas da declaração, informando novos ajustes R\$ 3 milhões positivos e R\$ 6 milhões negativos, aumentou, ainda mais o anterior saldo negativo (fl. 23.104), motivando seguinte manifestação da fiscalização (fl. 23.104):

“Assim, a Empresa diz que não optou pelo regime de caixa, que preencheu por equívoco as linhas correspondentes, no entanto, fez isso em sua DIPJ original e reforçou a opção na DIPJ retificadora, preenchendo as quatro linhas. Ao ser intimada a apresentar as planilhas de apuração pelo regime de caixa, disse não possuir, porém inseriu valores desconhecidos em sua DIPJ.

...

A Empresa alega erro para 2006, o mesmo erro para DIPJ original de 2007, e o mesmo erro para DIPJ retificadora de 2007. Diante disso, a única conclusão a que se pode chegar é que essas linhas foram preenchidas deliberadamente apenas com o intuito de confundir qualquer tipo de análise por parte do Fisco, dando a entender que sua apuração de variações cambiais seria extracontábil, evitando uma análise em sua contabilidade para tal fim.”

Além disso, o agente do Fisco identificou irregularidades na apuração das variações cambiais. Como o saldo médio das contas que registram as dívidas com os fornecedores estrangeiros gira em torno de R\$ 175 milhões e o saldo médio das contas que registram os haveres com clientes estrangeiros giram em torno de R\$ 82 milhões, o lógico seria a apuração de ganho com a oscilação negativa do dólar no ano-calendário 2006 (a cotação do dólar variou de R\$ 2,32 no início do ano para R\$ 2,16 ao final – vide tabela da fl. 23.106). As dívidas, em montante maior, registraram redução também maior frente à redução menor registrada em relação aos haveres. Isso, no todo, deveria significar um ganho. Estranhamente, depois da contabilidade original do contribuinte ter apontado um ganho de R\$ 20 milhões com a variação cambial, o que era esperável, os ajustes implementados transformaram o ganho em uma perda de R\$ 36 milhões.

A fiscalização, após repetir os procedimentos do contribuinte quando do refazimento contábil relativamente aos fornecedores estrangeiros, apontou a origem das irregularidades identificadas quanto às variações cambiais. Confira-se:

“Conforme já afirmado, o resultado das variações cambiais em 2006 passou de receita de 20 milhões (ctb original) para uma despesa de 36 milhões, ou seja uma variação de 56 milhões. Isso decorreu da eliminação dos passivos fictícios (ainda não comprovados), estornos indevidos de pagamentos comprovadamente realizados, transformação das faturas de softwares em regime de caixa. Além destas causas já detalhadas nos tópicos anteriores, e com supremacia a todas elas, a maior irregularidade na apuração das variações cambiais decorreu dos estornos citados acima.”

A irregularidade dita maior é explicada pela fiscalização. No cálculo das variações cambiais, o contribuinte incorreu em erro reiterado. Ao adotar as notas fiscais de entrada das mercadorias importadas como base documental para os lançamentos, em detrimento das declarações de importação, o contribuinte sistematicamente equivocou-se ao apurar o valor em dólares de uma das notas fiscais (podem existir uma ou mais notas fiscais de entrada para cada processo de importação). Confira-se o exemplo dado pelo agente fiscal (fl. 23.112):

Data	Nota Fiscal	Valor US\$	Saldo US\$	Taxa US\$	Valor R\$	Saldo R\$
17/07/2006	6288	984.963,22	984.963,22	0,1733	170.653,74	170.653,74
17/07/2006	6289	443.184,55	1.428.147,77	2,2118	980.235,59	1.150.889,33
17/07/2006	6290	512.667,79	1.940.815,56	2,2118	1.133.918,62	2.284.807,95

Consoante se verifica, o cálculo do valor em dólares da nota fiscal de entrada nº 6288 está completamente equivocado, tendo sido adotada taxa de conversão de R\$ 0,1733 para cada dólar. Dessa forma, um desembolso de R\$ 170.653,74 transformou-se em US\$ 984.963,22. Esse erro do contribuinte pode ser atestado no documento da folha 321, de lavra do interessado.

Qual a consequência do referido erro para fins do cálculo das variações cambiais? Para o cálculo das referidas variações, o contribuinte converteu o saldo em dólares das compras registradas na notas fiscais de entrada para reais, assumindo que a diferença entre esse valor e aquele contabilizado em reais seria a variação cambial observada no período. Como o valor em dólares está calculado reiteradamente de forma errada e a maior, o cálculo da variação cambial é erroneamente negativo (uma despesa). Confira-se o resultado colhido na operação antes exemplificada (fl. 23.113):

Saldo US\$ 1.940.815,56 X Taxa R\$ 2.1754	R\$ 4.222.050,17
---	------------------

Saldo Contábil em Reais	R\$ 2.284.807,94
Variação Cambial Passiva (Despesa)	R\$ 1.937.242,23

Caso inexistisse o erro na operação em tela, o resultado teria sido o seguinte (fl. 23.113):

Saldo US\$ 1.033.008,38 X Taxa R\$ 2.1754	R\$ 2.247.206,43
Saldo Contábil em Reais	R\$ 2.284.807,94
Variação Cambial Ativa (Receita)	R\$ -37.601,51

Dada essa explicação, a fiscalização esclareceu a dimensão do equívoco (fl. 23.114):

“Notemos a relevância e a gravidade dessas irregularidades nas planilhas de variações cambiais, pois como vimos acima em apenas um processo de importação houve uma distorção de milhões de reais. Essa mesma prática foi usada para outras centenas de importações constantes das planilhas de variações cambiais das contas Intercia Fornecimentos (sobretudo essa) e Fornecedores Estrangeiros.”

A fiscalização relata ter feito amostragem na qual restou evidenciado que o erro sistemático se dava em torno dos valores em dólares das importações, consoante anteriormente relatado. Como são centenas de processos de importação, o agente do Fisco tomou para análise aqueles em que a discrepância entre a taxa de cotação do dólar utilizada e a efetiva fosse superior a 5% (havia casos nos quais as taxas apontadas eram de 1, 5, 10 ou 50 centavos). Refeitos os cálculos apenas com essa parcela selecionada de processos de importação, a fiscalização identificou que as despesas de variação monetária obtidas irregularmente montavam R\$ 56.782.467,47 (fl. 23.116). Esse valor aproxima-se do ajuste operado pelo contribuinte (objeto das planilhas) que transformou a original receita com variação cambial registrada na contabilidade no valor de R\$ 20.235.291,40 em uma despesa de variação cambial no valor de R\$ 36.082.836,76 (fl. 23.107 c/c fl. 23.116), ou seja, um ajuste negativo de R\$ 56.318.128,16.

A respeito dos reiterados erros a fiscalização assim se manifestou (fls. 23.117/8):

“Não se pode aqui admitir que estas novas infrações nas planilhas de variações cambiais também sejam fruto de erro. As taxas discrepantes estão lá visíveis ao longo das planilhas, os valores apurados contrariam a lógica, não precisa ser perito no assunto para perceber de plano as incorreções.

Sobre esse assunto a Fiscalizada foi intimada no Termo de Intimação Fiscal 02 –item 2, com data de ciência em 20/05/2011. Depois disso pediu prorrogação de prazo três vezes, sendo concedidas todas até o limite de 06/09/2011. Alegava que estava construindo novas planilhas de variação para explicar as planilhas que tinha apresentado inicialmente, embora conforme demonstrado, não há explicação dentro de parâmetros legais para isso. Mesmo depois de a Fiscalização ter consignado em termo que o último prazo seria improrrogável, continuou pedindo prorrogação, mas até a presente data nada explicou sobre o assunto.”

Segundo a fiscalização, no ano-calendário 2007 foram verificadas as mesmas irregularidades, ou seja, “a inserção de taxas irreais de dólar, especialmente na conta de Fornecedores Estrangeiros” (fl. 23.118). O contribuinte foi intimado a respeito, tendo sido apresentada a ela planilha de cálculo especificamente dirigida ao ano-calendário de 2007 (fls. 1.198/9, item 2.3, e fls. 1.2613). O contribuinte não se manifestou a respeito (fl. 23.119).

Ainda ao tratar das variações cambiais registradas no ano-calendário 2007, a fiscalização identificou a manipulação, pelo contribuinte, dos cálculos em relação também àquele período. Os saldos finais do ano-calendário 2006, em dólares e em reais, da conta Intercia Fornecimentos (passivo) constante das planilhas de cálculo apresentadas pelo contribuinte eram distintos dos saldos iniciais do ano-calendário 2007 (fl. 23.120). Essa manipulação deu azo ao cálculo de uma despesa de variação cambial negativa (despesa) de R\$ 17.314.390,53 em janeiro de 2007, período no qual o dólar observou variação mínima de valor, oscilando R\$ 2,1372 para R\$ 2,1239 – fl. 23.120). Intimado a respeito das variações cambiais, o contribuinte apresentou novas planilhas que indicavam o mesmo resultado: despesa de R\$ 17 milhões (fl. 23.121). Nessa nova planilha, houve a correção dos saldos iniciais e finais. A fiscalização, então, procurou entender os novos cálculos apresentados, tendo assim concluído (fl. 23.122):

“A Fiscalizada entregou novas planilhas de variações cambiais de 2007 –mantendo irregularmente o regime de competência, mas o mais grave é que tentou ocultar a origem da despesa de 17 milhões com a seguinte ação: ajustou linha a linha os valores em dólares para ficarem alinhados com os equivalentes em reais, e uma taxa de câmbio coerente; porém de em uma única linha no meio de milhares inseriu os 17 milhões de despesa, com o histórico de ajuste saldo anterior.”

Ao exemplificar as diferenças de cálculo entre as duas planilhas apresentadas pelo contribuinte, a fiscalização afirmou que o erro nos saldos iniciais e finais deixou de existir, mas o resultado negativo de R\$ 17 milhões permaneceu. A equipe fiscal averiguou os motivos dessa incoerência, tendo apresentado a seguinte conclusão (fl. 23.123):

“Mas, como se sabia que não houve variação da taxa dólar de 31/12/2006 para 31/01/2007, passamos a investigar como estava sendo gerada a dita despesa na nova planilha. Após uma longa procura, foi identificada no meio de 5.226 linhas da planilha de janeiro/2007, em um único registro, um valor de US\$ 8.098.919,49.

Em uma única linha, com data de 31/01/2007, a Fiscalizada inseriu com o histórico “ajuste saldo anterior” o citado valor de US\$ 8.098.919,49, sendo o mesmo lançado apenas na coluna “US\$ Compras”, com majoração automática do saldo acumulado US\$ (fls. 5739/5959 – pagina 68 daquela). Esta quantia ao ser convertida em reais no final da planilha pela taxa de 31/01 (2,1239) resulta uma despesa de variação cambial de R\$ 17.201.295,10.

Com a citada prática, a Empresa manteve a despesa de variação cambial irregular, porém agora com a clara tentativa de ludibriar a Fiscalização, inserindo em uma única linha no meio de milhares um ajuste sem justificativas. Em sua manifestação

(fls. 5361/5369) quando da entrega das novas planilhas nada mencionou sobre o ajuste.”

Relativamente a outra conta de fornecedores, a conta Fornecedores Estrangeiros, que registra as operações com fornecedores não pertencentes ao grupo Dell, também foram identificadas irregularidades. Constatou-se a existência de 4.640 lançamentos de estorno de fretes vinculados às importações registradas na conta Fornecedores Estrangeiros, totalizando R\$ 24 milhões (fl. 23.124). A motivação para os estornos seria o lançamento em duplicidade. Os estornos representaram um aumento do resultado. Entretanto, esse aumento restou anulado por novos erros na apuração das variações cambiais calculadas em função das dívidas registradas na conta Fornecedores Estrangeiros. Nas planilhas de cálculo, os valores em reais devidos foram afetados estornos antes noticiados. Os valores em dólares, não. Dessa forma, quando da conversão dos saldos em dólares para reais, chegou-se a valor devido bem superior àquele registrado em reais (aquele que foi objeto do estorno). A diferença apurada entre os valores em reais (o saldo objeto do estorno e o valor calculado em função da conversão do montante devido em dólares) representou variação cambial devedora excessiva, que abarcou o estorno realizado. A fiscalização apresentou exemplos (fls. 23.124-7). A motivação para esse procedimento seria a intenção de gerar resultado positivo em dólares com neutralidade em reais, posto que em dólares não há despesa com a variação do dólar. Essa intenção será mais adiante esmiuçada. Confira-se a conclusão do agente fiscal (fl. 23.127):

“Não ficou demonstrada pela Empresa a razão de todos estes estornos de fretes, mas as constatações que não deixam margem à dúvida são as seguintes: com esta operação houve aumento do lucro societário em 24 milhões de reais, e os efeitos tributários desse aumento de lucro foi anulado pela indevida manipulação da planilha de variações cambiais. Lembrando sempre que os ajustes de variações cambiais no Brasil não interfeririam em resultado consolidado nos Estados Unidos.”

Por fim, nesse tópico, a fiscalização apontou a falta de critério do contribuinte com seus registros contábeis. As contas Intercia Fornecimentos e Fornecedores Estrangeiros, que retratam, em tese, operações com sociedades estrangeiras ligadas e não ligadas, respectivamente, também registram operações com ligadas na segunda e não ligadas na primeira. Observou-se, também, o registro original da operação em uma conta e o registro da variação cambial na outra. Essa situação inviabiliza “o correto fechamento no momento do pagamento” (fl. 23.130). O contribuinte, intimado, não se manifestou a respeito (fl. 23.131).

A conclusão geral para o tópico foi a seguinte (fls. 23.131/2):

“1º) A Empresa optou pelo regime de caixa quando formalizou isso mês a mês no Lalur e confirmou da DIPJ. Isso vale para os anos de 2004, 2005, 2006 e 2007.

Portanto a mudança de critério de apuração no refazimento contábil é indevida, uma vez que contraria a legislação pertinente.

2º) A Empresa mudou de regime de apuração de caixa para competência para possibilitar a manipulação de resultados e gerar despesas que lhe interessavam para atenuar a base tributável do IRPJ e CSLL.

3º) Assim como para o ano de 2006, em relação a 2007 a Empresa foi claramente intimada a apresentar as planilhas de forma correta, porém, decorridos vários meses, não o fez. Isso demonstra que não há qualquer intenção por parte da Fiscalizada em corrigir as irregularidades cometidas.

4º) Não é possível à Fiscalização apurar os valores de variações cambiais pelo regime de caixa a partir dos dados disponibilizados pela Empresa. Como demonstrado nas planilhas de fornecedores a confusão é generalizada; nas planilhas de clientes a venda é referenciada pelo número da nota fiscal, mas o recebimento é fechado agregando diversas notas sem qualquer possibilidade de fechamento.

5º) A partir da contabilidade também é impraticável a apuração das variações cambiais: a contas de clientes seguem a mesma forma das planilhas – registro de venda por nota fiscal e recebimentos globais de diversas vendas, as contas de fornecedores foram totalmente alteradas, dezenas de milhares de processos com algumas partes validas na contabilidade original e outras somente no ajuste dentro de 2009.”

Dos ajustes nas contas de estoques

Quanto aos estoques, o agente do Fisco relata o resultado do trabalho de dois auditores independentes.

O primeiro, Consulcamp Auditoria e Consultoria S/C Ltda., manifestou-se a respeito da escrita do contribuinte em razão do processo de habilitação para o regime aduaneiro denominado “Linha Azul”. Após esclarecer que o contribuinte não mantinha sistema de custos integrado e coordenado com o restante da contabilidade, o auditor teceu críticas ao critério de valorização do estoque de matérias-primas, nos seguintes termos (fls. 23.1335):

“Para a valorização dos estoques finais de matéria-prima, notamos que o critério não atende ao disposto na legislação vigente aplicável, pois a empresa adota um critério arbitrário, em contraposição ao que determina o artigo 295 do RIR/99:

...

Notamos que o sistema GLOVIA realiza controles específicos de inventário e saldos físicos (partes e peças), no entanto, não controla produtos acabados, existindo limitações, pois o GLOVIA trabalha considerando apenas PART NUMBER.

Ainda, identificamos que o sistema destacado acima não mantém uma rotina de cálculo do custo médio, dessa forma, de modo arbitrário ocorre a valorização dos estoques.

...

Analisando os procedimentos adotados para o controle dos seus estoques, notamos que a empresa não mantém controle dos estoques de produtos acabados, pois devida a especificidade de sua atividade, os produtos acabados não são mantidos pela

empresa, ou seja, toda a produção é faturada e expedida, não havendo saldos de estoques físicos dessa natureza.

Ainda, em procedimento de análise das operações da empresa, bem como inspeção física dos estoques e controles empregados pela empresa, identificamos que os itens de estoques adquiridos para comercialização direta (finished goods), ou seja, aquelas já possuem a alocação em alguma ordem (cliente) são controlados por meio de planilhas eletrônicas, não havendo, portanto, o controle por "part numbers" no sistema "IMS", assim, os registros contábeis e fiscais são realizados manualmente.

Como reflexo dos procedimentos adotados pela empresa para esse controle, os custos dessas operações são registrados diretamente no resultado do período, não havendo, portanto, a alocação como estoques de produtos para revenda. Por meio de entrevista realizada, fomos informados que nos fechamentos mensais a empresa mantém saldos desses estoques em seu poder, no entanto, os mesmos são controlados por meio de quantidade de ordens e não de itens, o que dificulta o processo de quantificação e mensuração dos saldos de estoques para a correta valorização a ser realizada no período."

A fiscalização, evidentemente, insurge-se contra o critério arbitrário utilizado pelo contribuinte e relatado pelo auditor independente.

O contribuinte foi questionado a respeito de eventual mudança de critério da contabilidade original para a ajustada, tendo apresentado a seguinte resposta (fl. 23.136):

"Não houve mudança no critério de valoração dos estoques. O critério utilizado sempre foi aquele determinado no artigo 293 do RIR/99. Entretanto com a revisão dos controles internos algumas falhas na valorização foram corrigidas com a melhoria da qualidade da informação."

Diante dos termos do trabalho do auditor independente, assim conclui a fiscalização (fls. 23.137/8):

"Desta forma, pela afirmação da Empresa conclui-se que ela mantém os valores de estoques pelo custo histórico, mas, segundo a declaração dos Auditores Independentes no momento da avaliação dos seus estoques finais não segue nem o critério PEPS, nem o custo médio e nem o terceiro critério admitido de preço de venda menos lucro: "a empresa adota um critério arbitrário, em contraposição ao que determina o artigo 295 do RIR/99".

Quanto ao trabalho do segundo auditor independente, PriceWaterhouse Coopers, o agente do Fisco destaca os termos do parecer emitido pelo auditor independente a respeito das demonstrações financeiras levantadas em 31 de janeiro de 2009. A PriceWaterhouse Coopers não avaliou os estoques existentes em 31 de janeiro de 2008, nos seguintes termos (fl. 23.138):

"Não acompanhamos as contagens físicas dos estoques de matérias-primas e produtos acabados em 31/01/2008, pois nossa

contratação, como auditores, ocorreu em data posterior, e não foi possível satisfazermos, por outros procedimentos de auditoria, quanto às quantidades de matérias-prima e produtos acabados nesta data.”

Como os trabalhos efetuados pelo auditor independente foram iniciados no primeiro semestre de 2009, anteriormente ao término do chamado “refazimento contábil”, bem como tendo presente que nada teria mudado quanto aos estoques e que o sistema Glovia seria uma ferramenta hábil para a avaliação dos estoques, como se pode explicar que os auditores independentes não conseguiram se satisfazer quanto à avaliação dos estoques? Segundo a fiscalização, isso demonstra que jamais houve falta de interesse do Fisco em tentar avaliar os estoques do contribuinte com os elementos existentes. O que de fato ocorre é que isso é impraticável, consoante atestado pelo auditor independente.

Após analisar a manifestação dos auditores independentes, a fiscalização passa a avaliar a escrita do impugnante. Informa que a contabilidade do contribuinte continha dez contas retratando a movimentação econômica atinente aos estoques. Quando do “refazimento contábil”, contas nas quais eram registrados produtos em elaboração e produtos acabados foram zeradas. Segundo sustenta o contribuinte, seu processo produtivo seria muito rápido, culminado com o imediato faturamento dos produtos acabados, motivo pelo qual o estoque somente conteria matérias-primas. Assim, os valores indicados na escrita antes do “refazimento contábil” foram zerados. Essa baixa dos estoques teria acarretado o aumento dos custos e a conseqüente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que diz respeito às modificações implementadas nos registros contábeis atinentes aos estoques, a fiscalização dá destaque à afirmação do contribuinte de que a contagem dos estoques ocorreu na época própria (fl. 23.142). Tomando isso como verdade, conclui-se que as quantidades dos itens inventariados antes e depois do “refazimento contábil” não sofreram alteração. As alterações nos valores, então, somente poderiam advir dos critérios de valoração. A fiscalização, então, questionou o contribuinte a respeito, colhendo a seguinte resposta (fl. 23.143):

“Não houve mudança no critério de valoração dos estoques. O critério utilizado sempre foi aquele determinado no artigo 293 do RIR/99. Entretanto com a revisão dos controles internos algumas falhas na valorização foram corrigidas com a melhoria da qualidade da informação.”

Frente à manifestação do sujeito passivo, o agente do Fisco demonstrou a envergadura das alterações implementadas a título da melhoria da qualidade da informação. De 2002 a 2007 essas mudanças alteram em milhões de reais os saldos dos estoques (fl. 23.147), conduzindo a fiscalização à seguinte conclusão (fl. 23.147):

“Assim, não há explicação razoável para os temas expostos: a Empresa diz que a base para controle de seus estoques foi, antes e durante o refazimento contábil, o seu sistema Glovia, no entanto há relevantes alterações nas realizações de estoques e nos saldos finais de cada exercício.”

A fiscalização identificou que o contribuinte agregou aos seus estoques o valor dos tributos recuperáveis incidentes na aquisição de mercadorias e matérias-primas, em desrespeito aos termos do art. 289, § 3º, do do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999. Como o

contribuinte realiza operações de consignação mercantil, o agente do Fisco demonstrou o cabimento da segregação do valor dos tributos recuperáveis quando do ingresso das mercadorias ou matérias-primas. Analisados os registros atinentes à reconciliação, a fiscalização conclui pelo incremento do valor dos estoques em função do cômputo dos tributos recuperáveis (fls. 23.155/8).

Alem disso, o agente do Fisco referiu a realização de registros duplos de aquisições de mercadorias e matérias-primas (fls. 23.158/60), tendo efetuado a seguinte acusação quanto à escrita original, anterior aos ajustes (fl. 23.160):

“Observe-se que a mesma nota fiscal é lançada duas vezes, mas com um dia de diferença e com um centavo de diferença entre um lançamento e outro, aparentando algo planejado para parecer documentos fiscais diversos.”

Quanto aos efeitos dos ajustes, assim se manifesta a fiscalização (fl. 23.160/1):

“Nos ajustes contábeis relativos à mesma nota fiscal citada acima, são feitos lançamentos de estornos apenas entre as contas de compensação, mantendo o valor em duplicidade nos estoques de matéria-prima.

E mais, são lançados os tributos recuperáveis, também duas vezes, para dentro de estoques.

...

Assim, a conta de Matéria Prima que já tinha recebido o valor dos produtos em dobro na contabilidade original, agora recebe o valor dos tributos recuperáveis também em dobro. Com isso, a mesma nota fiscal restou somando duas vezes dentro de estoques, e ainda com os impostos inclusos. Ou seja, são duas irregularidades numa mesma operação.”

Questionado o contribuinte a respeito das irregularidades, o sujeito passivo apresenta cópias de notas fiscais, sem infirmar as acusações. Diante disso, assim conclui o agente do Fisco (fl. 23.161):

“Mais uma vez, aqui neste item também fica plenamente evidenciado que o refazimento contábil não teve como intuito principal de regularizar as incorreções contábeis pré-existentes. Pelo contrário, a Empresa, além de não corrigir as duplicidades, ainda inseriu valores de tributos recuperáveis nos valores de estoques.”

Quanto à fidedignidade dos Livros Registro de Entradas, a fiscalização afirma que os referidos registros são inconsistentes, porquanto o próprio contribuinte reconheceu que houve falha no registro de inúmeras notas fiscais (fl. 23.163).

A conclusão do agente do Fisco acerca do registro do estoque de matérias-primas foi a seguinte (fls. 23.170/1):

“a) A Empresa adota critério arbitrário para valoração dos seus estoques – isso foi afirmado por empresa de auditoria independente, em análise alheia a este procedimento fiscal, o que só aumenta a garantia de isenção;

b) A aglutinação de todos os estoques, inclusive de mercadorias para revenda, em uma única conta de Matéria Prima, modificando a adequada segregação pré-existente é inadequado e apenas dificulta a análise;

c) A Fiscalizada afirma que usou a mesma base para apuração dos seus estoques (sistema Glovia), tanto na contabilidade original quanto no refazimento, no entanto aumentou o CPV de estoque em mais de 300 milhões neste último;

d) A auditoria independente, que avaliou os processos da Fiscalizada para fins de obtenção de certificação para o despacho expresso Linha Azul, afirma que parte dos estoques, como materiais para revenda, não são controlados pelo sistema Glovia, mas têm controle manual – lembrando que no refazimento tudo foi considerado matéria-prima;

e) Os registros de ajustes demonstram que, a Fiscalizada modificou a contabilização original, considerada adequada, para inserir mais de 100 milhões de reais em tributos recuperáveis nos estoques de matéria-prima, em afronta ao Regulamento do Imposto de Renda;

f) Contrariando o discurso de retificação de incorreções, nos ajustes de 2007, foram mantidas em duplicidade, dentro dos estoques de matérias-primas, notas fiscais de aquisição de fornecedores nacionais, e ainda foram lançados impostos recuperáveis para dentro de estoques de forma duplicada;

g) A Empresa admite que os livros Registro de Entradas são inconsistentes, pois centenas de notas fiscais não teriam passado pelos mesmos, sendo levadas a resultado “por fora” do CPV;

h) A quantidade de ajustes lançados na conta Matéria Prima em 31/01/2009 chega a mais de setenta mil, sendo que a soma desses ajustes chega a mais de 8 bilhões de reais a débito e também a crédito da citada conta, em todos os anos ajustados, o que torna impraticável qualquer análise aprofundada;

i) Não possuía para 2006 e 2007 livro Registro de Inventário escriturado em época própria, e os livros elaborados durante o refazimento contábil não cumprem a necessária formalidade jurídica, pois não foram autenticados na Junta Comercial. Assim deixam de atender o art. 289 do RIR/99.

j) Os livros Registro de Inventário, assim como os registros contábeis, conteriam em seus saldos de estoques de matérias-primas valores de impostos recuperáveis, em desacordo com o art. § 3º do art. 289 do RIR/99.

k) As alterações retroativas de realização de estoques e de saldos de estoques depois de quase uma década são inaceitáveis. A apuração de CPV é um valor fechado, que não há como ser conferido, o único registro formal são os livros contábeis originais e estes foram modificados.”

No que diz respeito ao estoque de peças usadas, aquelas reaproveitáveis que retornaram à empresa em função de substituição nos equipamentos vendidos, a fiscalização verificou a dupla apropriação dos custos, uma quando da primeira venda e outra quando da reutilização. A segunda apropriação não foi deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSL no período de 2002 a 2006, mas houve a dedução relativamente ao ano-calendário 2007. Os consultores do contribuinte atestaram a indedutibilidade dos valores em função da falta “de documentação mínima necessária para garantir a dedutibilidade” (fl. 23.173). Questionado a esse respeito, o contribuinte não se manifestou (fl. 23.174). O sujeito passivo reafirmou, entretanto, não ter ocorrido modificação nos critérios de avaliação dos estoques. A fiscalização apresentou, então, a seguinte conclusão (fl. 23.176):

“Esses itens de estoque que retornam como sucata já compuseram o custo do exercício em período de sua venda como parte dos produtos. Assim, não poderiam ser usados novamente para diminuir o lucro real, e não foi apresentada qualquer justificativa ou documentação que pudesse dar amparo a essa geração de custo durante o refazimento contábil, que somou R\$ 20.955.479,23.”

Das irregularidades quanto ao PIS e ao Cofins

A fiscalização demonstra os critérios contábeis preconizados pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil para o reconhecimento dos créditos advindos da adoção da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Em resumo, duas hipóteses são possíveis. Na primeira, o crédito é registrado quando da aquisição da mercadoria ou matéria-prima. Na segunda, dita simplificada, o sujeito passivo retifica o registro do custo (aumentado pelo não reconhecimento inicial do crédito) quando da apuração do resultado. O contribuinte teria adotado a segunda hipótese. Quando dos ajustes, efetuou alterações contábeis redutoras dos referidos créditos assim relatadas pela fiscalização (fls. 23.183/4):

“Apenas com estes lançamentos globalizados, cujos históricos indicam “compl prov” os saldos das contas de resultado retificadoras do CPV são praticamente zerados. Mas houve também outros lançamentos a débito e a crédito ajustando as contas 321013538 – Créditos PIS s/ Entradas e 321013539 – Créditos Cofins s/ Entradas. Ao final dos ajustes verifica-se a seguinte situação, que pode ser conferida nos balancetes fiscais (fls. 1118/1146):

Conta 321013538 – Créditos PIS s/ Entradas

- Saldo 31/12/2007 – contabilidade original = R\$ 8.618.933,02
- Saldo 31/12/2007 – contabilidade ajustada = R\$ 1.529.322,96
- Diferença = R\$ 7.089.610,06

Conta 321013539 – Créditos Cofins s/ Entradas

- Saldo 31/12/2007 – contabilidade original = R\$ 39.691.520,68
- Saldo 31/12/2007 – contabilidade ajustada = R\$ 6.645.899,88
- Diferença = R\$ 33.045.620,80

Observe-se que estas contas de resultado, cujos saldos credores tinham a função de ajustar o CPV, que estava majorado pelos créditos de PIS e Cofins, tiveram seus saldos reduzidos significativamente. E isso não se deveu a diminuição dos créditos apurados em aquisições no mercado interno, mas por ajustes de créditos vinculados à importação, que seguem outra linha de contabilização e não poderiam afetar estas contas de resultado.

Da forma como ficaram estes saldos, a Empresa estaria declarando que apurou apenas 1,5 milhão de crédito de PIS e 6,6 milhões de reais de créditos de Cofins em todo o ano de 2007 sobre as aquisições no mercado interno. Isso, obviamente, não é verdadeiro, conforme será demonstrado pelos dados do DACON.”

A fiscalização observou o aumento dos créditos informados pelo contribuinte por via do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon quando da retificação apresentada em agosto de 2009, posteriormente aos ajustes contábeis. Frente a isso, assim concluiu (fl. 23.190):

“Assim, da forma como foram lançados esses ajustes houve uma majoração indevida do Custo do Produto Vendido – CPV em mais de 58 milhões de reais. Se há reversão disso em outros lançamentos não é possível identificar quais seriam, pois a Empresa foi intimada a apresentar conciliação entre os DACON e a contabilidade e preferiu não fazer.”

Dos extratos bancários

Os ajustes levados a efeito pelo contribuinte, relativamente ao ano-calendário 2006, fizeram com que os saldos das contas do Citibank e do BankBoston passassem, respectivamente, de R\$ 21.210.485,03 e R\$ 12.491.279,55 para R\$ 67.095,34 e R\$ 1.630.016,03. A reduções foram, portanto, de R\$ 21.143.389,69 e R\$ 10.861.263,52. Os saldos de outras contas que retratam o movimento bancário do contribuinte também foram ajustados, mas em valores inferiores aos verificados relativamente ao Citibank e ao BankBoston.

Quanto ao ano-calendário 2007, verifica-se o mesmo. Relativamente à conta mantida perante o HSBC houve um ajuste redutor de R\$ 15.864.657,48, operado em dezembro.

Segundo o agente do Fisco, “Isso nos dá idéia da desorganização que a Fiscalizada mantinha no controle de sua movimentação financeira” (fl. 23.191).

Solicitados os extratos bancários e colocados os referidos extratos em contraste com a contabilidade, observou-se que os saldos são iguais somente ao final dos anos-calendário, permanecendo diferenças no curso dos períodos. Confira-se a palavra da fiscalização (fl. 23.192):

“Ao serem conferidos os extratos bancários dos meses de dezembro de cada ano com a contabilidade ajustada, os mesmos conferem, confirmando que a contabilidade original estava errada. Porém, quando adentramos em outros meses para os quais foram apresentados balancetes fiscais da contabilidade ajustada (p.ex. janeiro de 2007) e comparamos com os extratos bancários correspondentes, o alinhamento deixa de existir.”

A fiscalização, então, cotejou os extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras com os balancetes fiscais preparados pelo contribuinte em função dos ajustes efetuados. Desse trabalho resultou a seguinte constatação por parte do agente do Fisco (fl. 23.192/3):

“a) Confrontando os lançamentos contábeis na conta 111021004 – Citibank no mês de janeiro de 2007 com o extrato bancário da mesma conta verificamos grandes divergências nos lançamentos durante todo o mês, sendo que no dia 31/01/2007 o saldo contábil (após os ajustes da conciliação) era de R\$ 55.260.428,50 e o saldo bancário era de R\$ 268.720,92. O total de todos os valores lançados no mês soma, na contabilidade, R\$ 131.636.653,90 a débito e R\$ 76.143.320,74 a crédito; já nos extratos bancários temos R\$ 101.919.446,55 a crédito (débito contábil) e R\$109.882.609,30 a débito (crédito contábil). No ajuste contábil, a empresa fez apenas umas correções, que proporcionalmente ao todo têm pouca relevância, mas já estão inseridas nos saldo contábeis.

b) Confrontando os lançamentos contábeis na conta 111021009 – Bankboston no mês de janeiro de 2007 com o extrato bancário da mesma conta verificamos grandes divergências nos lançamentos durante todo o mês, sendo que no dia 31/01/2007 o saldo contábil (após os ajustes da conciliação) era de R\$ 6.041.987,17 e o saldo bancário era de R\$ 2.470.601,67. O total de todos os valores lançados no mês soma, na contabilidade, R\$ 146.419.490,40 a débito e R\$ 154.091.493,62 a crédito; já nos extratos bancários temos R\$ 106.748.525,41 a crédito (débito contábil) e R\$105.908.279,19 a débito (crédito contábil). No ajuste contábil, a empresa fez apenas umas correções, que proporcionalmente ao todo têm pouca relevância, mas já estão inseridas nos saldo contábeis.”

Intimado a respeito, o contribuinte não apresentou resposta que elucidasse as divergências (fls. 2.635), pois “não apresentou nada de concreto” (fl. 23.193). As ditas conciliações são documentos que apenas indicam discrepâncias gerais como, por exemplo, “valor identificado no extrato e não lançado na contabilidade” ou “valor contabilizado no razão e não identificado no extrato bancário” (fl. 2.161). Sob esses títulos são concentrados os ajustes gerais, de dois a quatro por conta, tendentes a equalizar os saldos dos extratos bancários com aqueles da escrita comercial, tudo isso diante dos extratos de dezembro de 2007 (fls. 2.160 a 2.184). Frente a isso, assim conclui a fiscalização (fl. 23.194):

“Pelo exposto confirma-se que não houve efetiva conciliação bancária, mas apenas alguns ajustes de saldos para que a contabilidade ficasse alinhada com os extratos bancários ao final de cada ano.”

Dos descontos concedidos em 2007

A fiscalização identificou lançamento a débito na conta Lucros/Prejuízos de Anos Anteriores (resultado) tendo por contrapartida crédito na conta Intercia Fornecimentos (passivo) no valor de R\$ 8.998.417,74, efetuado em dezembro de 2007. O histórico do lançamento tinha a seguinte redação: “transf dell américa latina corp 26/12/2007 D-351013086”. O lançamento contempla desconto concedido. O

contribuinte, inquirido a respeito, respondeu após 72 dias da seguinte forma (fl. 1.366):

“O valor de R\$ 8.998.417,74 corresponde em verdade a ajuste de preço referente a exportação de produtos para a Dell América Latina Corp – Sucursal Argentina “Dell Argentina”. Conforme negociação com a Dell Argentina, a cada 10 mil produtos adquiridos pela Dell Argentina haveria um crédito cumulativo de 5% (cinco) sobre o valor das aquisições. Ao longo do ano somou-se a exportação de produtos que refletiram um ajuste na ordem de 18%. Em anexo segue planilha detalhando a alocação desse crédito a cada uma das faturas de exportação de produtos que deram causa ao mesmo.”

O Fisco, então, efetuou trabalho por amostragem sobre as notas fiscais de vendas que teriam originado o desconto em tela, tendo efetuado, também, cotejo das referidas notas com os fechamentos de câmbio. Desse trabalho resultou a constatação de que não teria havido o desconto, uma vez que o desconto não constou das notas. Além disso, “os valores recebidos em dólar relativos a cada nota fiscal, equivalem aos mesmos valores em dólares quando da operação de venda” (fl. 23.195). Frente a isso, assim conclui (fl. 23.195 e 23.198):

“Assim, contradizendo a planilha apresentada inicialmente pela Fiscalizada, onde é informado um desconto de 18% para todas as exportações listadas, os valores efetivamente recebidos não tiveram quaisquer descontos, foram vendidos e recebidos pelo mesmo valor em dólares.”

“Desta forma, conclui-se que foi inserido propositalmente um valor na contabilidade sem o devido amparo documental e legal.

Frisa-se mais uma vez que esta majoração de custo envolvendo operações intercompanhia diminui o lucro real, mas não afeta o lucro societário quando de consolidação de resultados na matriz.”

Dos ajustes na conta Clientes Intercia

A fiscalização identificou um lançamento, operado em 31 de janeiro de 2009 no âmbito do chamado “refazimento contábil”, que reduziu o saldo da conta “Clientes no Exterior – Intercia” e aumentou os custos, reduzindo o resultado, no valor de R\$ 16.341.819,37 (fls. 23.198/9). Como o lançamento refere a correção do saldo da conta do ativo verificado em 1º de janeiro de 2008, concluiu a fiscalização que o ajuste referia-se a 2007 ou períodos anteriores. O contribuinte foi intimado por três vezes para apresentar os documentos que alicerçavam o lançamento, não tendo apresentado qualquer esclarecimento (fl. 23.199). Frente a isso, assim se manifestou o agente do Fisco (fl. 23.200):

“Dessa forma fica claro que a mesma não possui documentação hábil e idônea que dê guarida a este lançamento de 16 milhões de reais, sendo que o mesmo afetou diretamente o lucro real, causando-lhe diminuição.

Observa-se mais uma vez que esta majoração de custo envolvendo operações intercompanhia diminui o lucro real, mas

não afeta o lucro societário quando de consolidação de resultados na matriz.”

Dos ajustes nas contas Clientes Nacionais 2003-2007

O agente do Fisco selecionou três lançamentos operados em 31 de janeiro de 2009 no âmbito do chamado “refazimento contábil”, que aumentaram o saldo da conta “Clientes Nacionais” em contrapartida à conta “Outras Receitas”, no valor de R\$ 11.629.039,34 (fls. 23.200/1). O contribuinte foi intimado por duas vezes para se manifestar a respeito, porém ficou silente (fl. 23.201). Frente a isso, assim se manifestou o agente do Fisco (fl. 23.201/2):

“1º) Os lançamentos citados, contabilmente, tratam de operações com terceiros (clientes nacionais), isso somaria no lucro societário quando consolidado na matriz;

2º) A Empresa fez esses ajustes a crédito do resultado do exercício, mas quanto isso aumentou o lucro real? Quanto foi pago a mais de tributos em função disso? A Resposta para as duas perguntas é uma só NADA, absolutamente nada. Em decorrência de outros ajustes, como se vê também irregulares, esses registros deixaram de gerar dispêndios à Empresa.

3º) Os citados ajustes sem comprovação documental, aumentaram o saldo da conta Clientes Nacionais nos anos de 2003, 2004 e 2007. Pois, dentro do ano de 2008, a Fiscalizada faz lançamentos no sentido inverso, creditando Clientes Nacionais e debitando resultado do exercício. Lá sim afetaram o lucro real, diminuindo o mesmo em mais de 46 milhões, sendo que apenas uma pequena parcela disso está em fase de comprovação, para maior parte do citado valor não há explicação.

Com isso, mais uma vez fica demonstrado o tratamento dado pela Empresa aos seus registros contábeis, ignora as normas contábeis e legislação regente para dar uso irregular voltado aos seus interesses. Estaria utilizando seus livros empresariais como mera planilha para obter resultados desejados.”

Dos ajustes nas contas Clientes Nacionais em 2008

A fiscalização esclareceu que os ajustes efetuados na contabilidade poderiam ser divididos em dois blocos. O primeiro bloco (janeiro de 2002 a janeiro de 2008) contempla ajustes efetuados em relação a períodos já encerrados. Quanto a esse bloco, os ajustes que afetaram o resultado foram lançados diretamente em conta do patrimônio líquido denominada “Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores”, sem a movimentação de contas de resultado. Quanto aos períodos ainda não encerrados quando da efetivação dos ajustes (segundo bloco – fevereiro de 2008 a janeiro de 2009), os lançamentos que modificaram o resultado foram efetuados em conta de resultado específica.

Relativamente ao segundo bloco, houve 103 lançamentos envolvendo contas patrimoniais. O saldo das alterações (resultado), no valor de R\$ 52 milhões, foi transferido para a conta 381033202 – Ajustes de Exercícios Anteriores (fls. 5.316 a 5.322). Dentre os lançamentos, chama atenção um no valor de R\$ 40 milhões “com o seguinte histórico “transf ajuste conta clientes 30/6/2008” (fl. 23.203). Intimado a

respeito, o contribuinte afirmou que o ajuste decorre da diferença por ele identificada entre o saldo constante da contabilidade e os valores apontados nos documentos em poder do interessado. O agente fiscal esclarece (fl. 23.204):

“Resumindo, a Empresa somou os seus títulos a receber e, percebendo que a soma dos mesmos era menor que o saldo contábil, não teve dúvidas, contabilizou como perdas, deixando de tributar uma fatia de 40 milhões do seu lucro em função disso. Simples assim. Ou seja, se já tinha recebido e não dera baixa, se extraviou documentos, se existia algum título realmente incobrável, nada foi verificado, apenas confrontadas as somas.”

Frente nova intimação, o contribuinte exemplificou a origem da distorção, citando três causas, quais sejam: “(i) Baixa da contas a receber devido fraude de cartão de crédito; (ii) devoluções de vendas sem retorno físico; (iii) Refaturamento sem emissão de nota fiscal de entrada ou cancelamento da nota fiscal de saída” (fl. 23.205). O interessado apresentou planilhas para os dois últimos casos.

Quanto às devoluções, a planilha aponta valor de quase R\$ 4 milhões, mas o contribuinte não comprova a devolução ou o cancelamento da venda. O próprio interessado afirma que não houve o retorno físico (fl. 23.205).

Quanto ao refaturamento, a planilha aponta valor de R\$ 2 milhões, mas o contribuinte não comprova o cancelamento da nota fiscal original ou a emissão de nota fiscal de entrada. O próprio interessado afirma que não houve emissão de nota fiscal de entrada ou o cancelamento da nota fiscal de saída (fl. 23.205).

Assim, o contribuinte tenta justificar-se com exemplo de R\$ 6 milhões em um universo de R\$ 52 milhões, não apresentando documentos que dêem sustentação aos seus exemplos. A fiscalização afirma que foi “elaborada como uma planilha auxiliar, inserindo-se valores de acordo com os interesses fiscais, sem qualquer base documental” (fl. 23.206), dando ênfase os termos do art. 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, que exige a correspondência da escrita com os documentos que lhe dão lastro.

Dos estornos de fretes

A fiscalização identificou 4.640 lançamentos de estorno dos gastos com fretes na aquisição de materiais importados perante fornecedores não ligados. A motivação dos referidos lançamentos seria afastar lançamentos duplos. A conta “Fornecedores Estrangeiros” foi debitada em contrapartida a uma conta de receita. O valor total dos estornos montou R\$ 24.154.331,59. O agente do Fisco cotejou essas alterações frente às alterações implementadas em torno das variações cambiais, que teriam sido artificialmente infladas relativamente às dívidas perante os fornecedores. A fiscalização verificou que os valores devidos em reais foram reduzidos em função dos estornos dos fretes. Entretanto, os valores em dólares foram mantidos. Esse fato acarretou um aumento das despesas com variações cambiais (fls. 23.207/9).

O contribuinte, instado a se manifestar a respeito dos erros de cálculo identificados pelo contribuinte, reconheceu os equívocos, afirmando que relativamente a outros processos o erro não teria ocorrido. Foi, então, colhida amostra que continha vinte processos de importação. Destes, quinze apresentaram o mesmo problema (fl. 23.209). Não se constatou, também relativamente aos processos de importação da amostra, a ocorrência de lançamentos duplos dos gastos com os fretes (fl. 23.210). “Não houve essa explicação [inexistência de fretes duplos

e estornos], e é admitido que para parte dos processos não houve duplicidade” (fl. 23.210).

Diante desses elementos, assim concluiu a fiscalização (fl. 23.211):

“A diminuição de custos foi compensada diretamente pelas despesas irregulares de variações cambiais, além dos demais ajustes do refazimento. Por outro lado, redução de custos significa aumento de lucro, e pelo contexto apresentado a Empresa teria necessidade de aumentar seu resultado societário, sobretudo nas operações com terceiros, fora do grupo econômico. Assim, foram excluídos custos nas operações com terceiros, o que possibilitaria o aumento de lucro consolidado, e em contrapartida geradas despesas que não influenciam no resultado consolidado, para anular os efeitos tributários.

Não ficou demonstrada pela Empresa a razão de todos estes estornos de fretes, mas as constatações que não deixam margem à dúvida são as seguintes: com esta operação houve aumento do lucro societário em 24 milhões de reais, e os efeitos tributários desse aumento de lucro foi anulado pela indevida manipulação da planilha de variações cambiais, além de todos os demais ajustes. Lembrando sempre que os ajustes de variações cambiais no Brasil não interfeririam em resultado consolidado nos Estados Unidos.”

Dos estornos de provisões para garantia

O contribuinte constituiu provisão para fazer frente a possíveis gastos futuros advindos de defeitos identificados nos equipamentos por ela vendidos. Essas provisões foram constituídas na escrita original relativamente aos anos-calendário 2002 a 2007. Quando do chamado “refazimento contábil”, o contribuinte estornou integralmente as provisões, incrementando o resultado societário em R\$ 136.825.322,65 (fl. 23.214). Como essa provisão não é dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, o ajuste em apreço não teve efeitos relativamente ao presente lançamento. O agente do Fisco, entretanto, deu foco ao ajuste no intuito de demonstrar a forma como o contribuinte efetua seus registros comerciais, levando em consideração a necessidade da constituição da provisão frente aos negócios explorados (é fundamental ao fabricante de computadores garantir a qualidade do produto) e o resultado do trabalho das autoridades americanas em torno das demonstrações financeiras da controladora do contribuinte, matéria da qual tratarei mais adiante. Confira-se a palavra do agente do Fisco (fls. 23.216 e 23.218):

“No caso da Dell, é clara a necessidade que havia em registrar contabilmente provisões para garantia de equipamentos instalados. Isso fica claro pelo tipo de produto comercializado, e principalmente pelo fato da Empresa ter lançado em suas contabilidades originais em todos os anos analisados (2002 a 2009), fazendo ajustes a cada novo exercício.

Assim, apesar da provisão para garantia ser pertinente, ter sido lançada a ajustada a cada exercício, para os balanços de 2002 a 2007, a Fiscalizada simplesmente lançou ajustes para estornar totalmente os valores relativos a essas rubricas, dando um tratamento alheio às normas contábeis e societárias, como algo

disponível.

Os estornos das provisões para garantia dos anos de 2002 a 2007 proporcionaram aumento do lucro societário em mais de 136 milhões de reais, conforme detalhado no quadro acima. Com os complementos inseridos em 2009, o saldo seria de uma majoração de lucro societário em 36 milhões de reais.

Cabe mencionar mais uma vez, que diante dos fatos constados no item 1.1 (revisão nos EUA), haveria interesse em aumentar o lucro societário, os estornos de despesas de provisões proporcionam isso.

Também, cabe destacar que a prática de manipulação de provisões foi constatada pelo comitê de auditoria independente na revisão da contabilidade da Dell Inc. nos EUA – Form 10K 2007, note 2 do item 8 da parte II (fls. 9779/9782),...

Do sistema contábil

Nesse item, o agente do Fisco destaca que a revisão da contabilidade levada a efeito pelo contribuinte há de ser compreendida na sua totalidade, ou seja, do ano-calendário 2002 ao ano-calendário 2009. A revisão seria única e indissociável, devendo ser avaliada no seu todo. A conciliação, objetivo maior da revisão, teria por meta “comparar e harmonizar, ajustar os registros contábeis com os documentos que lhe deram origem” (fl. 23.220). Dessa forma, terminada a revisão seria de se esperar que não houvesse mais novos ajustes a realizar. Ocorre, entretanto, que, após a efetivação dos ajustes em 31 de janeiro de 2009, o contribuinte efetuou novo ajuste, que culminou na baixa, de uma só vez, de R\$ 98 milhões de reais da conta Intercia Fornecimentos (débito de conta do passivo), indicando o seguinte histórico nos lançamentos: “conciliação Estatutário X Gerencial” (vide rol de lançamentos nas fls. 23.220/1). As contas creditadas foram Ajustes de Exercícios Anteriores e Custo do Produto Vendido.

A fiscalização explica o histórico dos lançamentos. Confira-se (fl. 23.221):

“As nomenclaturas citadas tem os seguintes significados: Estatutário é o sistema contábil de acordo com as normas brasileiras; e Gerencial é o sistema de controle e gerenciamento usado pela Empresa e integrado com as demais empresas do grupo.”

No entender do agente fiscal, o contribuinte “utilizou-se do seu sistema gerencial, durante toda uma década de operação no Brasil, em detrimento do seu sistema contábil, o qual ficou à margem sem a devida correição exigida pela leis brasileiras” (fl. 23.222). Feita essa consideração, a autoridade lançadora efetua dois questionamentos e apresenta suas respostas. Verifique-se (fls. 23.222/5):

“1ª) A Empresa demonstrou por meio desses lançamentos globalizados e sem base documental (estatutário X gerencial e redução de clientes em 2008, p.ex.), com soma de centena de milhões de reais, que não tem pudores em desprezar as normas societárias e fiscais. Por que então procedeu a todo este refazimento contábil originando milhões de lançamentos? Por que não fez apenas um ajuste global em cada conta?

Como já foi afirmado e reafirmado a Empresa não demonstra qualquer respeito pela pelas normas vigentes, tanto na

contabilidade original quanto no refazimento foram desprezados princípios contábeis e ignoradas as leis civis e tributárias. Então, este súbito interesse da Fiscalizada em reformar sua contabilidade com retroação de uma década, nada tem a ver com preocupação em seguir as normas do País, mas, em função dos fatos novos citados no item 1, percebe-se que haveria interesse societário, além de ocultar os efeitos tributários das irregularidades pré-existentes e daquelas geradas durante o refazimento contábil.

Não se discute a existência de erros na sua contabilidade original, erros existiam, graves e relevantes. No entanto, o objetivo principal desse refazimento não foi o de corrigir as divergências pré-existentes, mas, teria o condão de buscar resultados societários favoráveis e ocultar bases tributáveis.

Se fossem feitos apenas lançamentos globais ajustando cada conta não teria como ocultar todas as irregularidades citadas aqui neste tópico: lançamentos sem base documental, estornos de pagamentos comprovadamente existentes, aplicação de regime de caixa para as faturas de reembolso de softwares, distorção das variações cambiais, realização retroativa de estoques, entre outros.

2ª) Se foram realizados milhões de lançamentos, segundo a Empresa uma conciliação para ajustar todas as pendências, por que depois de todos esses lançamentos ainda houve necessidade de se fazer novos ajustes globalizados de centena de milhões?

A empresa registrou milhares/milhões de lançamentos de ajustes para corrigir as distorções existentes em cada ano calendário. Lançamentos entre contas patrimoniais e em contrapartida de Lucros/Prejuízos Acumulados Anos Anteriores, quando envolveram modificação no resultado. Depois de tudo isso, não se pode admitir que ainda existam montantes de grande relevância sem identificação que precisem ser ajustados de forma globalizada como ocorreu com os citados lançamentos de 98 milhões.

Não se pode precisar todas as causas que motivaram a Empresa a fazer esse enxugamento na conta Intercia Fornecimentos, isso é uma obrigação legal que ela tem de demonstrar, porém não o fez. Mas, os registros verificados apontam para pelo menos duas daquelas que estão no rol das irregularidades constatadas pela Fiscalização.

As contas de fornecedores têm natureza credora, ou seja, dentro de uma contabilidade com padrões considerados normais, o saldo tende ser sempre credor. Essa é a situação da Contribuinte, na conta Intercia Fornecimentos o saldo é sempre credor, representando a existência de obrigações a serem liquidadas. Nesses lançamentos globais que somaram 98 milhões, a conta de fornecedores, como pode ser observado no quadro acima, foi debitada. Com isso a Empresa está dizendo que existiam obrigações irreais, ou passivos fictícios, por isso foram retirados do saldo existente.

Cabe lembrar que lá no item 5.2 - Estornos de Pagamentos Comprovadamente Realizados – foi mencionado que a exclusão de pagamentos comprovadamente existente nos extratos bancários significava a geração de passivos fictícios. Foi demonstrado lá que centenas de milhões que estavam a débito de fornecedores foram creditados no refazimento e debitado resultado do exercício, com isso as obrigações que tinham sido quitadas voltaram a ficar em aberto, passivo ficto.

Outra irregularidade que poderia ser causa do inflacionamento indevido do saldo de fornecedores seriam as modificações descabidas inseridas nas planilhas de variações cambiais. No item 5.4 Variações Cambiais – comprovou-se que a Fiscalizada utilizou de subterfúgios ilegais para gerar perdas em variações cambiais. Essas perdas irreais eram lançadas a crédito de fornecedores e a débito de resultado.

Assim, pode-se afirmar que as duas irregularidades citadas, geradas durante o refazimento contábil contribuiriam para a existência desses passivos fictícios que foram baixados no dia 31/01/2009. Mas quem deve demonstrar a origem dos referidos lançamentos é a Fiscalizada.

A Empresa foi questionada de forma clara e objetiva sobre esses lançamentos (Estatutário X Gerencial) no item 7 do Termo de Intimação 04, e no item 3 do Termo 06, porém, deixou de apresentar qualquer justificativa.

Como os citados lançamentos somam uma quantia de grande relevância, e a Empresa tem a obrigação legal de comprovar a origem de quaisquer registros em sua contabilidade, esta foi reintimada. Na continuidade do procedimento fiscal, após o encerramento parcial, por meio do item 3 do Termo de Intimação 06, a Fiscalizada foi novamente chamada a justificar tal ação e juntar os documentos que teriam embasado os lançamentos, porém nada foi trazido.

Por todo esse refazimento contábil que foi registrado em janeiro de 2009, torna-se evidente que esses lançamentos não são relativos a fatos ocorridos em 2009, mas resultado de um desfecho de ajustes de 2002 a 2007, o que demonstra que os mesmos não teriam corrigido as irregularidades pré-existentes.

Desta forma, reforça-se que a Empresa tem a obrigação legal de comprovar a origem de seus registros contábeis, e, passados mais de nove meses desde a primeira intimação a respeito, nada trouxe para embasar esses 98 milhões.

Não houve justificativa, não foram apresentados quaisquer documentos, tampouco foi apresentado ou aberto o queria este “sistema gerencial”.

Mais adiante, a fiscalização sustenta que o contribuinte, após efetuar o ajuste de R\$ 98 milhões no mês de janeiro de ano-calendário 2009 de forma a aumentar o lucro, efetuou novos ajustes com efeito contrário relativamente àquele ano-calendário. R\$ 17 milhões a débito (redutores do lucro) foram lançados ainda no

mês de janeiro de 2009 em função do novos ajustes nos saldos das contas que registram relações com sociedades ligadas (fl. 23.226). Em fevereiro de 2009, R\$ 16 milhões foram lançados a débito sob mesmo pretexto. Com os referidos lançamentos a débito ainda haveria um saldo credor a tributar. Entretanto, o contribuinte efetuou lançamento complementar a título de dispêndios com royalties no montante de quase R\$ 60 milhões. O fundamento desse lançamento não foi comprovado. Confira-se, então, a manifestação fiscal (fls. 23.227/8):

“Os históricos mencionam complemento de royalties de fevereiro/08 a janeiro/09. Numa primeira análise já se percebe que, no mínimo, há desrespeito ao Princípio da Contábil da Competência, pois cita o período de 02/2008 a 01/2009, sendo lançado tudo em 01/2009. Num primeiro momento (até o lançamento de 2006) não houve a apresentação dos documentos que embasaram tais lançamentos, sendo trazido apenas mediante reintimação.

A Empresa foi intimada, por meio do item 8 do Termo de Intimação 04, a apresentar os documentos que embasaram os citados lançamentos, porém nada apresentou. Então, na continuidade do procedimento, no item 4 do Termo de Intimação 06 foi novamente intimada.

Em sua resposta (fls. 5361/5369), vem dizendo basicamente que dos valores de lançamentos citados acima, os 20 milhões seriam relativos a diferenças de 2008 constantes de fatura emitida somente em maio de 2009, além de outros ajustes devidos a incorreções na taxa dólar aplicada; já os 39 milhões referem-se a faturas de 2008 que foram estornadas lá, e relançadas em janeiro de 2009.”

Quanto ao lançamento complementar de R\$ 60 milhões efetuado a título de complementação de royalties, o agente do Fisco identifica as faturas que dariam sustentação aos lançamentos (fls. 23.229/9) para demonstrar que o fim colimado pelo contribuinte. Confira-se (fl. 23.229):

“A transferência dessas faturas de 2008 para 2009 denota a manipulação dos registros contábeis de forma mais conveniente aos interesses da Empresa, e fere o princípio contábil da Competência.”

Pendências Fiscais Pré-existentes 2007

Repriso trecho das fls. 23.230/1:

“Das pendências fiscais pré-existent apenas para 2007, podemos citar as seguintes:

a) Receitas de Variações Cambiais: a Empresa simplesmente não havia contabilizado as variações cambiais pelo regime de competência, fez opção pelo regime de caixa, mas também não fez a devida apuração. No refazimento contábil, apenas o que foi reconhecido pela Empresa (sem anuência da Fiscalização) somou aumento de resultado de R\$ 44.475.762,69.

b) *Lançamento em Duplicidade de PIS/ Cofins Importação: quando dos registros de importação, eram lançados os valores das contribuições duas vezes, uma como créditos a recuperar no Ativo, e outra como parte dos estoques, em contrapartida mantinham-se passivos fictícios na conta de Despesas Aduaneiras a Pagar. Nos ajustes, foi reconhecida pela Empresa crédito de resultado a quantia de R\$ 61.809.027,68.*

c) *Duplicidade de Lançamentos Processos Importação 2007: confirmando o completo descontrole dos seus registros contábeis, foram lançados na contabilidade dezenas de processos de importação, duas ou até três vezes cada um. No refazimento contábil isso foi estornado – totalizando aumento de lucro em R\$ 6.738.177,20.*

A questão é a seguinte, apenas nestes três itens citados houve reconhecimento de aumento de lucro em mais de 113 milhões de reais, quanto isso representou em aumento do lucro real? NADA, ABSOLUTAMENTE NADA.”

A conclusão a respeito consta da fls. 23.237/8:

“Apenas por estes três itens trazidos para explanação já fica plenamente comprovado que existiam pendências fiscais em 2007, assim como nos anos anteriores. E essas pendências eram relevantes, onde só a amostra de três casos soma mais de 113 milhões de reais. E poderíamos ainda acrescentar os 24 milhões que a Empresa lançou a crédito de resultado pelo estorno de fretes internacionais (item 5.13), para os quais não foi comprovado o embasamento, mas foi uma decisão desta. E nem estamos falando das muitas outras irregularidades apontadas aqui que não foram reconhecidas pela Fiscalizada.

Para esta Fiscalização está muito claro que o refazimento contábil foi um ato único, envolvendo os anos de 2002 a 2007, com de adentramento ainda em janeiro de 2008. E os ajustes praticados em um ano impactaram de forma direta e indireta nos resultados de anos seguintes (vide faturas de royalties e estoques, apenas para citar duas amostras). Assim sendo, não há como fazer uma avaliação consistente tomando e apenas os ajustes relativos a 2007.

Ao todo, a contabilidade de 2009 recebeu milhões de registros somente de ajustes de anos anteriores. As modificações envolvendo resultado do exercício foram lançadas na conta de Lucros/ Prej Acumulados Anos Anteriores. Esta conta recebeu, em 31/01/2009, 688.452 registros de ajustes, ora a débito ora a crédito, cujas somas chegam às bilionárias cifras de R\$ 11.777.532.322,99 a débito, e R\$ 11.551.946.765,19 a crédito – frise-se, meramente ajustes.

Os números demonstram por si a impossibilidade de se avaliar a existência de demais pendências fiscais reconhecidas nestes ajustes. Por outro lado tornam impraticável também a avaliação da regularidade dos demais lançamentos a débito que anularam os efeitos fiscais dos aumentos de lucros. Pois, apenas pelas

amostragens expostas no item 5 deste, comprova-se grande quantidade de inconsistências, que tornam inaceitável esse refazimento.”

Da auditoria externa

O agente do Fisco informa que as demonstrações financeiras do contribuinte começaram a ser auditadas a partir da edição da Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007. Por essa razão, levando em conta que o ano societário adotado pelo sujeito passivo tem início em 1º de fevereiro e término em 31 de janeiro, a primeira demonstração financeira auditada foi a levantada relativamente ao período de 1º de fevereiro de 2008 a 31 de janeiro de 2009. Consoante já relatado, os ajustes atinentes à chamada reconciliação foram lançados em 31 de janeiro de 2009. A fiscalização critica a escassez de informações a respeito dos relevantes ajustes implementados na escrita. O parecer do auditor independente “faz uma menção muito superficial e ao final cita apenas alterações nas provisões para contingências, provisões para garantias, receitas diferidas e despesas com royalties” (fl. 23.239).

A fiscalização aponta, também, divergência entre os dados contábeis constantes do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e aqueles auditados (fl. 23.240). O contribuinte informou que o valor em questão (R\$ 47.724 mil) dizia respeito a ajuste “referente reclassificação de Partes Relacionadas entre contas de Ativo e Passivo”, determinado pelos auditores independentes sem qualquer efeito na apuração do lucro real (fl. 23.240). A fiscalização aponta contradição, porquanto o sujeito passivo havia afirmado anteriormente que os dados contábeis do SPED seria o fruto do trabalho dos auditores independentes (fl. 23.241). O agente do Fisco apresenta, então, a seguinte conclusão (fl. 23.241):

“Independente de todas as contradições é inadmissível que qualquer empresa possua balanços diferentes para o mesmo período de apuração. No entanto, o que temos aqui são, no mínimo três balanços diferentes para os saldos contábeis de 31/01/2009, um na contabilidade enviada ao banco de dados do Sped, outro no relatório de auditoria das Demonstrações Financeiras, e um terceiro extraído do balancete fiscal. (Dctos às fls. 5.326/5.341).”

Mais adiante arremata (fl. 23.242):

“Todos esses milhões de lançamentos, envolvendo uma reforma contábil de uma década, assim como inúmeros lançamentos que somam centenas de milhões de reais e modificam o resultado das demonstrações financeiras auditadas estão dentro da contabilidade do período de exame da Auditoria Independente, no entanto, não foram objetos de ressalva no Parecer. Docto às fls. 179/208.”

Da renda variável (hedge)

O contribuinte opera com o mercado exterior, importando materiais e exportando mercadorias. Dessa forma, registra ativos (créditos perante clientes do exterior) e passivos (débitos perante fornecedores do exterior) vinculados ao dólar. Indagado a respeito da realização de operações no mercado de renda variável com a finalidade proteger-se da exposição decorrente da flutuação do câmbio, uma vez que o saldo do passivo é maior do que do ativo, apresentou planilha de apuração dos ganhos e perdas com as operações de renda variável, cobrindo o período de 2004 a

2008. A referida planilha não vincula as operações aos contratos protegidos. O contribuinte calcula as perdas dedutíveis segundo critério apontado na fl. 23.244.

Diante desse cenário, a fiscalização identificou os saldos do passivo e os diminuiu dos saldo do ativo, uma vez que esse era o valor a ser protegido. O saldo obtido desse cálculo foi convertido em dólares e comparado com os negócios de renda variável. Os negócios excessivos em relação à necessidade tiveram as respectivas perdas desconsideradas (vide quadro da fl. 23.244, indicativo da despesa indedutível). Relativamente ao ano-calendário 2006, do total de perdas no montante de R\$ 42.184.847,85, R\$ 16.698.560,77 foi considerado não dedutível. Relativamente aos anos-calendário 2004 e 2005 também foram encontrados valores não dedutíveis.

A esse respeito assim se manifestou o agente do Fisco (fls. 23.244 a 23.246):

“Essas perdas não dedutíveis deveriam ter sido adicionadas no Lalur e na Apuração do Lucro Real, porém isso não foi feito nos documentos originais. Na DIPJ, ficha de Demonstração do Resultado do Exercício, foi inserida a totalidade das perdas em cada ano, linha “(-) Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto DayTrade”, e não houve a devida adição ao lucro real. DIPJs originais às fls. 3703/4357.

Quando do refazimento contábil e consequente reedição do Lalur essas perdas indedutíveis foram adicionadas nestes Livros de Apuração do Lucro Real. Nas DIPJs retificadoras não aparecem de forma discriminada em linha própria de adição ao lucro real, mas são consideradas dentro das linhas de “outras exclusões / adições”.

Apesar de terem sido adicionadas nos Lalur refeitos, essas diminuições de despesas não acarretaram qualquer desembolso a mais de tributos. Tudo isso “sumiu” em meio à reforma contábil. Como vimos, com exceção do ano de 2005, onde foi apurado ganho no refazimento contábil (mas sem desembolso pecuniário), nos outros dois, mesmo com as adições, houve diminuição do lucro real.

...

Eis aí mais um motivo para o refazimento contábil. Se tivesse adicionado as perdas na DIPJ original teria desembolso em cada ano (2004, 2005 e 2006); se tivesse mantido sem adicionar teria um desembolso maior em 2008. Com a reforma contábil considerou adicionadas as despesas indedutíveis sem qualquer desembolso, e ainda abateu dos ganhos obtidos em 2008.

Dentro da enorme gama de inconsistências já citadas, aqui neste tópico surge mais uma. Conforme citado acima, as planilhas de apuração dos ganhos/ perdas com renda variável são baseadas nos saldos das contas fornecedores (Fornecedores Estrangeiros e Intercia) e de clientes (Clientes do Exterior, Clientes Intercia e Intercia Serviços). Os saldos que a Fiscalizada está utilizando para fazer os cálculos são os constantes da contabilidade original.

...

Desta forma, a Fiscalizada adota os saldos da nova contabilidade para alguns fins, e da contabilidade original para outros. É clara a falta de coerência, nem mesmo a Empresa acredita inteiramente no refazimento contábil que implementou.”

Do Lalur

Inicialmente a fiscalização refere atraso na entrega dos Lalur solicitados. A pendência da encadernação não seria justificativa para atraso de sessenta dias. Observou-se, ainda, que o profissional signatário dos livros somente foi contratado pelo contribuinte em 12 de julho de 2010, data posterior à “conclusão do refazimento contábil e retificação das DIPJs” (fl. 23.248). Diante disso, assim conclui o agente do Fisco (fl. 23.248):

“Antes disso [sessenta dias após o início da ação fiscal] não existiam livros de Apuração do Lucro Real, poderiam existir planilhas eletrônicas contendo cálculos, mas os Lalur juridicamente válidos para embasar as DIPJs retificadoras não existiam.”

Além disso, os ajustes implementados em 31 de janeiro de 2009 não foram refletidos nos Lalur, “permanecem as adições de provisões que foram eliminadas no refazimento contábil, permanecem adições e exclusões de variações cambiais pelo regime de caixa, enfim ficou tudo como era no livro original, sendo mudada apenas a apuração de 31/12 de cada exercício” (fl. 23.248).

Apresentados os Lalur originais dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 foi solicitado prazo extra para a entrega do livro relativo ao ano-calendário 2007, porquanto não estaria assinado e o contador estaria viajando. Entregue o livro do ano-calendário 2007, além de se constatar que à época da entrega da DIPJ não haver Lalur adequadamente escriturado, identificou-se que os dados do profissional signatário do livro estavam preenchidos com erros grosseiros. Confira-se (fl. 23.249):

Informações	Correto	Lalur
Nome	Fabiano Baroni Larrea	Fabiano Larrea Baroni
CPF	939.031.890-49	052.937.368-84
CRC/RS	67569	67659

Fabiano foi contratado pelo contribuinte em 2 de janeiro de 2006 e, à época da fiscalização, ainda era empregado da interessada. Em que pese a assinatura ser semelhante àquela constante da escrituração comercial, seria “inimaginável que uma pessoa assine 14 vezes um documento e não perceba que seus dados pessoais, inclusive o nome estão incorretos” (fl. 23.250).

Das DIPJ retificadoras

A fiscalização reclama da forma como foram retificadas as DIPJ, mantendo-se os dados da contabilidade original e “inserindo apenas extrato de todas as modificações ocorridas em cada exercício nas linhas de outras exclusões” (fl. 23.250). Confira-se a conclusão do agente fiscal (fl. 23.251):

“A Empresa tinha as novas composições patrimoniais e os novos lucros, constantes de balancetes baseados em contabilidade

registrada. Com isso, possuía os elementos para a alteração de todos os campos das DIPJs Retificadoras, mas preferiu não fazer para dificultar o conhecimento do Fisco.”

Das outras manifestações do contribuinte

O agente do Fisco inquiriu o contribuinte a respeito a respeito da movimentação registrada na conta “Fornecedores em Geral (Adto.)”, solicitando os documentos que embasaram cinco lançamentos, dentre mais de mil, que afetaram a referida conta. A resposta colhida foi a seguinte (fl. 23.253):

“Esclareça-se que na conciliação efetuada o ajuste procedido na referida conta correspondeu ao estorno de uma provisão cuja documentação que poderia lhe embasar não foi identificada. Assim, como consequência procedeu-se ao seu estorno, o que veio a afetar positivamente o resultado do exercício. Nesse sentido, saliente-se que o ajuste veio em benefício do fisco.”

Frente à resposta, a fiscalização assim se manifesta (fls. 23.253):

“Além disso, cabe frisar que estes valores estavam compondo os saldos contábeis em 31/01/2009. Nos lançamentos de ajustes, a Empresa credita a conta de Lucros/ Prejuízos Acumulados Anos Anteriores dizendo que se tratam de valores de 2002, porém admite que não tem como provar que sejam realmente daquele exercício. Ora, se são identificados passivos fictícios em 2009 e não há provas documentais hábeis e idôneas para demonstrar em que exercício foram gerados, estes devem ser oferecidos à tributação no momento da identificação.”

Quanto à conta “Intercia Mídias”, que registrava valores que seriam devidos em função do fornecimento de software, o agente fiscal identificou saldo de quase R\$ 45 milhões acumulado até o final do ano-calendário 2002. Esse saldo foi transferido para a conta “Fornecedores Intercia” e, após a liquidação de R\$ 3,6 milhões, foi estornado. O estorno apagou o passivo (dívida) e reconheceu uma receita relativa ao ano-calendário 2002. Lembra a fiscalização que “esse total de 44,9 milhões aumentou positivamente o resultado do exercício [2002], mas não foi oferecido à tributação” (fl. 23.254). O contribuinte, intimado a apresentar os documentos que deram suporte ao lançamento, assim se manifestou (fl. 23.254):

“Estes ajustes correspondem a estornos de despesas lançadas na oportunidade para as quais não se identificou documentação suporte. Como o reflexo fiscal dos estornos já havia prescrito quando da oportunidade da conciliação, o único efeito dos ajustes foi a recomposição do Patrimônio Líquido para os exercícios subsequentes.”

Por fim, nesse item, a fiscalização aponta erros evidentes e conhecidos pelo contribuinte na escrita comercial. Confira-se (fls. 23.255/6):

“Outra questão, ao analisarmos as cópias dos extratos bancários entregues pela Fiscalizada (fls. 1425/2151), constata-se que os mesmos apresentam data de extração da época dos fatos. Os extratos do Citibank e HSBC são diários, os do Bankboston são mensais, com impressão no início do mês

seguinte. As datas podem ser conferidas no rodapé ou cabeçalho dos referidos documentos.

Para relembrar, a Fiscalizada ajustou seus saldos bancários, diminuindo em mais de 30 milhões em 2006 (Citibank e Bankboston), em mais de 15 milhões em 2007 (HSBC), e em mais de 20 milhões em janeiro de 2009 (Citibank).

Desta forma fica claro que a Empresa tinha conhecimento, antes de encaminhar os livros para registro, que as informações ali contidas não eram verídicas. Não possuía aqueles saldos bancários, a composição patrimonial era irreal, o lucro societário estava distorcido. No entanto, assim mesmo os documentos foram firmados pelo representante legal e pelo contador, foram registrados na Junta Comercial, e embasaram as declarações entregues ao Fisco.

Diante destas constatações a Fiscalizada foi intimada a responder por que procedeu dessa forma (Termo de Intimação 03 item 12): “Mesmo com o conhecimento que a contabilidade continha relevantes erros, os livros contábeis foram assinados pelos dirigentes da Empresa e registrados na Junta Comercial. Por que procedeu dessa forma?”

A resposta (fls. 2364/2385): “Conforme disposição legal é obrigatório o registro dos Livros Contábeis, o qual deve ser efetivado antes mesmo da entrega da DIPJ. Em atenção a esta obrigação legal efetuou-se o registro dos Livros Contábeis, os quais refletiam a movimentação patrimonial da empresa apesar de eventual divergência que por ventura possa ser identificada.””

Das dificuldades impostas ao conhecimento do Fisco

A fiscalização aponta diversos fatores que demonstrariam a “clara tentativa [do contribuinte] de ocultar” (fl. 23.257) os ajustes contábeis efetuados, quais sejam:

- 1) retificação das DIPJ mediante ajuste único na linha “outras exclusões”, mantendo-se dados da contabilidade original;
- 2) entrega ao Fisco de dados contábeis desatualizados (sem os ajustes) relativamente ao ano-calendário 2007, “sem nada mencionar que esta havia sido completamente modificada” (fl. 23.257);
- 3) entrega, quando do início dos trabalhos de fiscalização, da contabilidade relativa aos anos-calendário 2003 a 2006 sem qualquer referência aos ajustes;
- 4) ao ser questionada a respeito dos valores apontados na linha “outras exclusões” da DIPJ, solicitou prorrogação do prazo por mais 30 dias e apresentou resposta “nada esclarecedora”, informando “que foi efetuada a revisão de alguns processos resultando nos ajustes de R\$ 52.692.848,36 e R\$ 15.187.230,29, nos anos-calendário 2006 e 2008” (fl. 23.258);
- 5) como os valores indicados acima faziam referência a um rol de ajustes, a fiscalização questionou um dos ajustes, que chamou a

atenção em função da denominação (“Demonstração do Resultado do Período”). A resposta a essa intimação trouxe à tona os ajustes efetuados, sua envergadura e amplitude.

Frente a esses elementos, assim concluiu a fiscalização (fl. 23.259/60):

“Somente aqui, não tendo mais como ocultar ao conhecimento do Fisco, obrigou-se a esclarecer que havia feito suas contabilidades desde 2002. Apresentou os já explicitados balancetes fiscais, que não deixam dúvida do refazimento total de suas contas em todos os anos passados.

Assim comprova-se a clara tentativa de ocultar ao conhecimento do Fisco todo esse refazimento contábil. O qual foi divulgado somente após não haver mais outra possibilidade.

Embora os registros da reforma contábil estejam dentro da contabilidade Sped 2009, isso não serve como argumento de que foram disponibilizados ao Fisco, pois seria ilógico a busca de bases fiscais dos anos de 2006 a 2008 dentro da contabilidade de 2009.

Também é natural, e os contribuintes sabem disso, que a Receita Federal examine com prioridade os anos mais antigos. Nessa situação, em princípio, não se adentraria aos registros de 2009, e quando fosse examinada a contabilidade de 2009 dentro de uma programação temporal adequada, certamente já estaria decaído o direito ao lançamento dos créditos tributários aqui apurados.”

O agente do Fisco refere, também, dificuldades no atendimento prestado à fiscalização pelo contribuinte. Esclarece que os contatos diretos foram mantidos, na maior parte das vezes, com as Sras. Cláudia Linck e Tatiana Paim, empregadas da interessada desde dezembro e outubro de 2012, respectivamente. Por esse motivo, quando questionadas a respeito dos ajustes efetuados em 31 de janeiro de 2009, “alegavam que não tinham participado da elaboração e que precisavam contatar o setor responsável” (fl. 23.261). O contato com o Sr. Fernando Schmitt, Responsável pelo Departamento Fiscal, “foi feito apenas um contato pessoal, logo no início da fiscalização, e antes da descoberta do refazimento contábil” (fl. 23.261). Frente a isso, assim se manifestou o agente do Fisco (fl. 23.262):

“Numa situação dessas, totalmente atípica, envolvendo uma reforma contábil de uma década, a única atitude esperada da parte fiscalizada é que colocasse a disposição da Fiscalização pessoas que realmente participaram do planejamento e condução dos trabalhos para esclarecimentos pontuais e objetivos.

Desta forma, por absoluta falta de vontade por parte da Empresa, todos os esclarecimentos sobre refazimento contábil tiveram de ser levados a termo, ocasionando aumento do tempo empregado no procedimento fiscal.”

Quanto ao atendimento das intimações, o agente do Fisco apresentou extenso rol de intimações satisfeitas em prazos largamente prorrogados ou não satisfeitas

mesmo após o deferimento de prorrogações (vide relação das folhas 23.262 a 23.267). A esse respeito assim se manifestou a fiscalização (fls. 23.262):

“A Empresa não quis fazer os esclarecimentos de forma pessoal, exigindo a formalização por escrito de cada item. Embora estranho para quem não tem nada a ocultar, é um direito que tem. Porém ao serem lavrados os termos de intimação, passou a pedir sucessivos aditamentos de prazo e, mesmo sendo concedidos a maioria dos pedidos, deixou de apresentar grande parte dos documentos e esclarecimentos requeridos.”

Das vantagens fiscais colhidas

A fiscalização refere a existência das pendências fiscais já relatadas (fls. 23.267/8), notadamente perdas cambiais não dedutíveis, exclusões indevidas na apuração do lucro real, variações cambiais não apuradas no ano-calendário 2007 e despesas aduaneiras e processos de importação lançados em duplicidade. Os valores das pendências, somados, montam “no mínimo 241 milhões de reais de base tributável não declarada, apenas em relação ao IRPJ e CSLL, nos anos de 2004 a 2007” (fl. 23.268). Assim concluindo a respeito da meta do contribuinte com os ajustes operados em 31 de janeiro de 2009 (fl. 23.268):

“Com o evento da revisão contábil todas essas pendências fiscais sumiram sem qualquer pagamento extra de tributos, e ainda houve diminuição do lucro real nos AC 2004, 2006, 2007 e 2008.”

Especificamente quanto ao lucro real, o agente do Fisco cotejou a base de cálculo do IRPJ originalmente informada com aquela apontada nas DIPJ retificadoras. Confira-se o resultado (fl. 23.269):

Ano-Calendário	Original	Retificadora	Diferença
2004	R\$ 69.566.759,26	R\$ 66.846.125,65	-R\$ 2.720.633,61
2005	R\$ 80.959.933,32	R\$ 91.693.859,82	R\$ 10.733.926,50
2006	R\$ 103.617.972,28	R\$ 83.323.157,29	-R\$ 20.294.814,99
2007	R\$ 159.452.136,37	R\$ 159.366.862,26	-R\$ 85.274,11
2008	R\$ 325.313.628,03	R\$ 322.466.672,49	-R\$ 2.846.955,54
Total			-R\$ 15.213.751,74

Outra vantagem indevida observada foi a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas apurados no anos-calendário de 1999 a 2003. Esses valores, entretanto, sofreram ajustes em função do chamado “refazimento contábil”, tendo havido “mudança no resultado contábil de prejuízo para lucro, ou houve diminuição do prejuízo” (fl. 23.270). Implementadas as mudanças, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas permaneceu a mesma (vide quadro da fl. 23.270). Confira-se a posição da fiscalização a respeito do procedimento adotado pelo contribuinte (fl. 23.270):

“Ora, esse é o melhor dos mundos. Depois de sete anos, quando já decaiu o direito de ação do Fisco, reforma sua contabilidade, baixando passivos fictícios para os anos já decaídos (e sem prova documental), apura lucros no lugar de prejuízos, mas continua beneficiando-se dos prejuízos fiscais declarados em DIPJ.”

Da conclusão da fiscalização a respeito do “Refazimento Contábil”

A fiscalização realizou suma do seu trabalho que merece reprise completa. Confira-se (fls. 23.272 a 23.280):

“Depois do encerramento parcial para lançar o ano calendário de 2006, surgiram fatos novos, relatados no item 1 deste que, em função da pertinência à reforma contábil aqui apresentada, não poderiam deixar de ser trazidos ao processo. Esclareça-se, desde logo, que as novidades emergidas em nada mudam o que já foi lançado, pelo contrário, apenas reforçam.

Por tudo que foi exposto no item 1.1 deste relatório, não resta dúvida que essa reforma contábil teve como origem a revisão contábil nos Estados Unidos em função de investigação da SEC. Portanto, haveria interesses societários outros, que não os de corrigir erros cometidos em função de falhas em controles internos.

Pelo conjunto de elementos verificados, nos parece muito claro que a Empresa refez as suas contabilidades porque precisava obter novos resultados societários, aqueles apurados nos livros originais não lhes eram mais interessantes. Então decidiu refazer tudo para gerar lucros novos, os quais seriam consolidados na matriz. Portanto, a origem desse refazimento nada tem a ver com revisão de controles internos e com interesse em correção de erros. Basta ver o número de irregularidades geradas.

A partir do refazimento contábil houve mudança na apuração de realização de estoques, de saldos finais de estoques, houve estornos de provisões, mudou-se o critério de apuração das variações cambiais de caixa para competência. Estes fatos e todas as demais modificações implementadas comprovam que se quis abandonar os resultados originais, tanto de lucro societário quanto de lucro real, para obter valores novos de maior interesse.

Nos ajustes sem comprovação, verificados em amostragem, existem evidências de busca de aumento de lucro societário, como por exemplo, as modificações de clientes nacionais 2003 a 2007 (item 5.11), estornos de fretes internacionais (item 5.13), estornos de provisões – como a provisão para garantia (item 5.14), reconhecimento de passivos fictícios. Por outro lado, a grande maioria dos ajustes irregulares com o objetivo de reduzir o lucro real foi realizada em cima de contas intercompanhia e de variações cambiais, os quais não teriam efeito societário quando de consolidação de resultados.

Assim, nesse refazimento contábil, pode-se verificar a existência de interesses societários em si, e a busca de eliminação de pendências fiscais pré-existentes (como vimos por amostragem, não eram poucas), sem o desembolso de qualquer nova quantia para isso. Sendo este segundo objetivo o de maior interesse aqui.

Durante uma década de operação no Brasil a Empresa teria mantido seus registros de forma adequada à realidade fática apenas em seus sistemas gerenciais. A contabilidade de acordo

com as normas brasileiras foi relegada a um segundo plano, acumulando erros generalizados, graves e relevantes em todas as contas.

Em paralelo à sua contabilidade errada, a Fiscalizada intentou graves infrações nas suas Declarações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde, além de refletir as apurações contábeis errôneas, ainda modificou indevidamente o lucro real, da seguinte forma: inseriu exclusões inexistentes; deixou de fazer adições devidas; declarou opção pelo regime de caixa nas variações cambiais, depois diz que não praticava isso, entre outros.

Todo o mencionado acima ocorreu em seus registros originais. No procedimento fiscal em curso, a Fiscalização deparou-se com um refazimento de toda a contabilidade da Empresa, com alterações de centenas de milhões de reais envolvendo todas as contas do seu elenco. Essa reforma contábil incluiu, estornou, modificou lançamentos desde 1999 até janeiro/2009. Tendo sido apurados balancetes fiscais a partir do ano calendário 2002, e retificadas as DIPJs somente a partir do 2004.

Diante desse refazimento contábil de uma década, a Fiscalização selecionou pontos considerados relevantes dentro das operações da Fiscalizada para estimar a justeza e a confiabilidade dos lançamentos de ajustes. Para isso foram analisados, fornecedores, clientes, estoques, variações cambiais, operações com partes relacionadas, movimentação bancária, renda variável, entre muitos outros citados ao longo deste relatório.

Da análise dos citados lançamentos observou-se a existência de graves irregularidades de forma abrangente em praticamente todos os pontos examinados. Grande quantidade de lançamentos não teve base documental comprovada, houve estornos de centenas de milhões de pagamentos comprovadamente existentes, não foi respeitado o regime de competência na apropriação de despesas com softwares, foram implementadas graves irregularidades nas planilhas de variações cambiais, foram inseridos impostos recuperáveis como saldo de estoques, há ajustes vultosos em clientes e fornecedores de forma globalizada e sem documentos de suporte, tudo conforme finamente detalhado neste relatório e nas planilhas anexas.

Resumindo, pelas amostragens verificadas, a Fiscalizada cometeu, no mínimo, as seguintes infrações:

a) estornou saldos existentes em 31/01/2009, dizendo terem origem no período de 1999 a 2003, no entanto, quando solicitados os documentos que embasaram os lançamentos, deixa de apresentar e até mesmo admite que não possui. Os ajustes atribuídos a esse período somam 135 milhões a crédito de resultado. (itens 5.1, 11.1 e 11.2);

b) procedeu a estornos de pagamentos comprovadamente realizados por meio dos extratos bancários, sendo que os valores

estornados foram lançados a débito do resultado do período. Essa prática ilegal gerou débitos no resultado dos exercícios de 2004, 2005 e 2006. (item 5.2);

c) modificou a contabilização das faturas de reembolso de softwares (royalties) do regime de competência para o regime de caixa, com isso aproveitou-se duplamente de faturas emitidas em 2002 e em 2003, também transferiu custos de 2006 para 2007 – dentro do seu interesse fiscal. Além das implicações nos demais anos podemos citar o valor de 38 milhões relativos a 2002/2003 e 63 milhões transferidos de 2006 para 2007. (item 5.3);

d) fez a opção de tributação das variações cambiais pelo regime de caixa nas DIPJs originais de 2006 e 2007, também escriturou adições e exclusões relativas a variações cambiais mensalmente nos livros Lalur. Nas DIPJs retificadoras manteve essa opção, inclusive alterando valores na declaração base 2007. No entanto, ao ser intimada a apresentar as planilhas de apuração pelo regime de caixa, alegou praticar apenas regime de competência. (item 5.4);

e) inseriu dados de forma irregular em suas planilhas de variações cambiais – regime de competência (sem anuência da fiscalização), de maneira que, contrariando toda ordem econômico-financeira, transformou uma receita de 20 milhões em uma despesa de 36 milhões, ou seja, gerou de forma fictícia um custo financeiro de, no mínimo, 56 milhões em 2006 e 17 milhões em 2007 (item 5.4);

f) usou a planilha de variações cambiais para anular os efeitos tributários de lançamentos de estornos de fretes internacionais (item 5.4.4);

g) depois de quase uma década modificou a realização dos seus estoques em todos os anos passados. No ano de 2006, essas modificações resultaram em aumento de custo de estoque de 73 milhões de reais em 2006 e 45 milhões em 2007. (item 5.5.2);

h) adicionou tributos recuperáveis ao valor dos estoques de matérias primas (item 5.5.3);

i) manteve lançamentos em duplicidade nos estoques de matérias primas, relativos a compras em consignação, incluindo tributos recuperáveis (item 5.5.4);

j) transformou estoque de peças usadas (sucatas) em custo do exercício (21 milhões de reais), sem qualquer demonstração de pertinência (item 5.6);

k) deixou de contabilizar os ajustes de CPV para retirar os valores das contribuições de PIS e Cofins, que eram contabilizados como parte dos estoques, ocasionando distorções nos custos dos estoques, sem apresentação de conciliação entre Dacon e contabilidade (item 5.7);

l) fez ajustes em seus extratos bancários apenas para ficarem alinhados com a contabilidade ao final do ano, sem realizar uma efetiva conciliação bancária. (item 5.8);

m) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 2007, de forma globalizada, mais de 8 milhões de reais a título de descontos concedidos, descontos esses não comprovados. (item 5.9);

n) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 01/01/2008, de forma globalizada, mais de 16 milhões de reais a crédito de clientes intercia e a débito de resultado, sem qualquer comprovação. (item 5.10);

o) fez ajustes na conta Clientes Nacionais, relativos aos anos de 2003 a 2007, creditando resultado do exercício em mais de 11 milhões de reais, sem justificativa para isso. (item 5.11);

p) estornou mais de 24 milhões de despesas de fretes internacionais; anulou os efeitos tributários disso por meio de manipulação das planilhas de variações cambiais, e deixou de demonstrar a efetiva duplicidade de tais custos (item 5.13);

q) ignorando as normas contábeis e societárias, estornou mais de cem milhões de despesas de provisões para garantia originalmente contabilizadas para o período de 2002 a 2007. (item 5.14);

r) ajustou a conta de Intercia Fornecimentos, em 31/01/2009, em mais de 98 milhões de reais a crédito, de forma globalizada e sem base documental. (item 5.15);

s) fez ajustes a débito da conta 381033202 – Ajuste de Exercícios Anteriores em 31/01/2009 em mais de 17 milhões de reais de forma globalizada e sem base documental. (item 5.15.2);

t) inseriu, em 31/01/2009, lançamentos a crédito de Intercia Fornecimentos e a débito de Resultado do Exercício a título de complementação de royalties, os quais somam mais de 59 milhões, cuja origem é de meses de 2008 e de maio de 2009. (item 5.15.3);

u) além de outras, reconheceu pelo menos 113 milhões de reais como pendências fiscais relativas a 2007, porém, por outros ajustes irregulares controlou para que isso não afetasse o lucro real. (item 6);

v) apresentou três balanços diferentes para o fechamento de 31/01/2009, um na contabilidade Sped, outro nas demonstrações auditadas, e um terceiro relativo aos balancetes fiscais. (item 7);

w) utilizou os saldos das contas da contabilidade original para fins de apuração das parcelas dedutíveis de despesas incorridas em aplicações de renda variável (hedge), com isso contraria sua própria posição, quando diz que o correto são os novos saldos resultantes de sua “conciliação”. (item 8);

x) não existiam livros Lalur formalizados que embasassem as DIPJs retificadoras, quando do início da fiscalização. O livro Lalur original de 2007 foi apresentado com todos os dados pessoais do contador incorretos. (item 9);

y) deixou de refletir em suas DIPJs retificadoras todas as modificações contábeis implementadas no refazimento de 31/01/2009. (item 10);

z) agiu em vários momentos, antes do início e após o começo da fiscalização, com intenção de dificultar o conhecimento do Fisco sobre as reais modificações implementadas em sua contabilidade (item 12);

a1) eliminou as pendências fiscais existentes antes do refazimento contábil nos anos de 2004 a 2007 (mínimo de 241 milhões de base de IRPJ e CSLL), e ainda diminuiu em 15 milhões a soma do lucro real em todos os anos reformados. (item 13.1);

a2) aproveitou-se de prejuízos fiscais (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) gerados nas DIPJs originais de 2002 e 2003, os quais somam mais de 51 milhões de reais. No seu refazimento contábil a Fiscalizada apurou lucros nos dois anos, assim mais uma vez contradiz-se em seus posicionamentos. (item 13.3).

Reforça-se mais uma vez, esta vasta listagem de irregularidades são extraídas de uma contabilidade refeita, e de apenas alguns pontos objeto de análise, pois não é possível avaliar todos os efeitos.

A Empresa diz que começou sua reforma contábil no primeiro trimestre de 2007 a partir da identificação de falhas em seus controles internos. No entanto, pelos lançamentos citados no item 5.15 acima, fica comprovado que em 31/01/2009 a referência mor, a única base confiável para esta, continuava sendo o seu sistema gerencial.

Todo esse refazimento contábil é ato único, em uma mesma ação foram ajustados todos os registros contábeis desde 1999 até 01/2008, vindo a desaguar nos lançamentos da contabilidade Sped em 31/01/2009. De forma generalizada para os anos 2002 a 2007, e outros ajustes consignados dentro do exercício 2008 – tudo consolidado nos balancetes fiscais elaborados pela Empresa. Foi com essa visão que foram selecionados pontos considerados relevantes dentro das operações da Fiscalizada para verificação, por amostragem, da confiabilidade dessa reforma.

Os fatos constatados apontam que a Empresa não teve a intenção de sanar as pendências contábeis e fiscais dentro da legalidade, mas apenas dar uma aparência de que tudo estava corrigido. No caso de 2007, por exemplo, lança as variações cambiais (ainda com várias falhas), e elimina os enormes passivos fictícios da conta de Despesas Aduaneiras (PIS e Cofins importação) isso era tão gritante que não poderia mais ficar

oculto. No entanto, insere outros ajustes irregulares para anular os efeitos fiscais. Nas verificações procedidas não se observa o reconhecimento de qualquer custo novo oriundo de 2007 que tenha amparo legal.

Tanto é verdade o desinteresse em corrigir as questões normativas e legais que, além de todas as irregularidades inseridas nos ajustes, ainda em 2011, quando iniciada a fiscalização, sequer tinha formalizado os livros Lalur novos, e os livros Registro de Inventário de 2006 e 2007 sequer foram registrados.

Diante de todas as irregularidades identificadas nos lançamentos de ajustes, todas em pontos considerados chaves dentro das operações da Empresa, irregularidades essas que se espalham pelos vários anos reformados, o refazimento contábil como um todo perde completamente sua confiabilidade, assim não há como ser aceito.

Perante essa situação grave, onde os registros contábeis de ajuste não merecem confiança, para saber exatamente o que é certo e o que é errado a Fiscalização teria de conferir documento a documento de todas as operações da Empresa desde o início de suas operações em 1999, passando por recomposição de estoques, refazimento de planilhas de variações cambiais – algo completamente impraticável. Além do mais, não é obrigação do Fisco refazer a contabilidade que o contribuinte manteve falha.

Cabe mais uma vez lembrar que a Empresa tinha a obrigação legal de fazer corretamente sua contabilidade original, não o fez. Depois por iniciativa própria, antes do início da fiscalização, teve a oportunidade de corrigir aqueles erros originais e adequar seus livros aos quesitos legais, porém, ao invés de acertar, preferiu inserir inúmeros lançamentos com valores irregulares buscando ocultar as bases tributáveis.

Desta forma, todo o refazimento contábil, que a Fiscalizada chamou de “conciliação”, está sendo desconsiderado. Como consequência disso os livros Lalur, as DIPJs Retificadoras e demais declarações entregues ao Fisco que tiveram como base esse refazimento contábil (anos calendário 2004 a 2008) deixam de produzir seus efeitos, passando a ser avaliado ano a ano o tratamento legal a ser dado às infrações.”

Do arbitramento

A fiscalização, diante dos elementos resumidos do tópico anterior, manifestou pelo cabimento do arbitramento em razão da imprestabilidade da escrita do contribuinte, seja a original, seja a ajustada. Confira-se a fundamentação (fls. 23.283 e 23.285/6):

“Diante da situação apresentada, onde a Empresa refaz sua contabilidade com retroação de uma década, e onde há modificação em todas as contas do seu elenco, a grande maioria com alterações relevantes onde somam dezenas de milhões de

reais, fica claro que aquela contabilidade original estava completamente errada, pois foi radicalmente alterada, modificando substancialmente os saldos patrimoniais.”

“Perante esta situação, onde a contabilidade original foi radicalmente modificada pela Empresa, com várias demonstrações que realmente estava incorreta, e onde o refazimento desta contabilidade não tem como ser aceito, devido ao grande numero de irregularidades ali inseridas, não resta outra solução que não seja o arbitramento do lucro.”

“O artigo 7º, caput, do mesmo Decreto Lei 1.598/77 impõe que “O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais ”.

Por tudo que foi exposto nesse relatório, pode-se perceber que foram completamente esquecidas as normas comerciais e fiscais. O tratamento dado aos registros contábeis foi o de uma mera planilha de cálculo aonde iam sendo alocados os custos conforme a necessidade, sendo que a maioria destes custos gerados de forma artificial.

O arbitramento trata-se de uma medida extrema, mas legal, e dentro do caso concreto, também necessária. Assim procedemos na forma da lei.”

A base legal para a adoção do lucro arbitrado no caso dos autos foi o art. 530, inciso II, letras “a” e “b”, do RIR/1999 (fl. 23.286). Confira-se o texto normativo:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

...

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real;”*

O valor das receitas utilizado para o cálculo do lucro arbitrado foi aquele indicado pelo contribuinte nos Livros de Apuração do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos Livros de Apuração do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e nos Livros de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), “Em função da total impossibilidade de aproveitamento dos registros contábeis” (fl. 23.287). O valor das receitas está demonstrado nas planilhas das folhas 23.287 a 23.289.

Para a apuração do lucro arbitrado foi observado o disposto no art. 532 do RIR/1999, segundo o qual o lucro arbitrado é calculado em razão da receita bruta conhecida, aplicados os percentuais fixados no art. 519 Regulamento do Imposto de

Renda, acrescidos de 20%. Os percentuais aplicados para fins do IRPJ foram os seguintes (fl. 23.289):

- a) 9,6% sobre as receitas auferidas com a venda de produtos e mercadorias;
- b) 38,4% sobre as receitas auferidas com a prestação de serviços.

A apuração da base de cálculo do IRPJ consta das folhas 23.289/90. Sobre a referida base de cálculo foi aplicada a alíquota de 15% e incidiu o adicional de 10% (fl. 23.290).

Para fins da CSL, o lucro arbitrado foi calculado em função da aplicação dos percentuais fixados no art. 29, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com os arts. 15, § 1º, III, e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Os percentuais aplicados na apuração do lucro arbitrado para fins da CSL foram os seguintes (fl. 23.291/2):

- c) 12% sobre as receitas auferidas com a venda de produtos e mercadorias;
- d) 32% sobre as receitas auferidas com a prestação de serviços.

A apuração da base de cálculo da CSL consta da folha 23.291. Sobre a referida base de cálculo foi aplicada a alíquota de 9% (fl. 23.292).

Dos valores apurados de IRPJ e CSL foram descontados os recolhimentos efetuados pelo contribuinte que não haviam sido objeto de compensação por ele formalizada em função de pretenso pagamento a maior ou indevido (fl. 23.293).

Quanto à Cofins e ao PIS, restou afastado o regime da não-cumulatividade em função do arbitramento do lucro (art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003). Dessa forma, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser o faturamento, consoante fixado nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. A metodologia da apuração da base de cálculo das contribuições a partir dos livros fiscais do ICMS, do ISS e do IPI consta das folhas 23.293 a 23.304.

Da aplicação da multa qualificada

A acusação é clara (fls. 23.308):

“A conclusão a que se chega do procedimento fiscal em curso, é que todo esse refazimento contábil de quase uma década trata-se de ato único, minimamente planejado para obter vantagens ilícitas, tendo à frente experts na área contábil. Nessa reforma foram feitos ajustes que indicam a busca incremento nos resultados societários e, ao mesmo tempo procuram eliminar pendências fiscais pré-existentes sem o desembolso de qualquer valor extra.

Segundo a resposta da Fiscalizada, esta começou sua “conciliação” no primeiro trimestre de 2007, assim teve dois anos para corrigir o que havia de errado em sua contabilidade. Porém, ao invés de corrigir totalmente as pendências existentes optou por tirar proveito fiscal disso modificando irregularmente seus registros contábeis de forma deliberada.

Por todo o exposto fica claro que a Empresa, por meio de seus administradores quis praticar esses atos em busca de benefícios ilícitos. Intentou com dolo para obtenção dos resultados e beneficiou-se disso.

Portanto, a multa de ofício a ser aplicada é aquela prevista no Art. 44, II da Lei 9.430 de 27/12/1996,..."

Considerações finais da fiscalização

"Diante da situação verificada nesta fiscalização, onde uma empresa do porte da Dell, multinacional com representação em vários países do mundo, faturamento bilionário, mantém sua contabilidade com graves erros durante uma década, levando a registro os seus livros, mesmo sabendo das incorreções, e depois reforma essas contabilidades, inserindo irregularidades de forma a ocultar os efeitos tributáveis, a primeira reação é de espanto, de incredulidade. Mas depois, analisando todo o contexto e os dados disponíveis isso vai ficando claro e não deixa margem a dúvidas.

A Empresa tem capacidade econômico-financeira para contratar os melhores profissionais do Brasil, e tem em seus quadros contadores capacitados oriundo de grandes empresas de auditoria externa. Portanto, fica nítido que este total descontrole contábil é algo que vem da alta cúpula, que prioriza seus sistemas gerenciais deixando-se de lado os quesitos normativos relacionados à contabilidade brasileira, porém sempre buscando a economia tributária, ainda que de forma irregular.

A Fiscalizada levou a efeito essa reforma contábil e implementou irregularidades contando com dois fatores relacionados à quantidade de informações: a dificuldade de análise por parte do Fisco, e a dificuldade de transmitir isso aos julgadores em uma eventual formalização de processo. No entanto, esses dois obstáculos estão sendo superados. Mas isso só foi possível com o uso das ferramentas disponíveis pela Receita Federal hoje, para análise de registros contábeis, que são de altíssima qualidade, permitindo filtros avançados e cruzamentos de dados com muita precisão. Este relatório apresentou as principais irregularidades de forma detalhada e o processo foi instruído com os elementos de prova suficientes para que o julgador tenha a clara percepção do que ocorreu. Porém, nenhum sistema no mundo é capaz de refazer de forma automática a contabilidade de uma grande indústria como a Dell, especialmente quando há necessidade de análise física de documentos.

Nos procedimentos fiscais executados pela Receita Federal do Brasil, não é comum o exame de um período temporal tão longo e de tantas contas, mas a situação fática, da forma como se apresentou, obrigou a esta extensão e profundidade nas análises em pauta. Porém, isso tudo decorreu única e exclusivamente em função dos atos praticados pela Empresa." (fls.23.311/2)

Nesse passo, retomo a parte inicial do "Relatório da Ação Fiscal", que trata de fraude contábil ocorrida no Estados Unidos da América relativamente ao controlador

do contribuinte. O agente do Fisco, como se verá, vincula a reforma contábil ocorrida no Brasil, relativamente ao interessado, com a antes referida fraude ocorrida no exterior. Reproduzirei trechos do trabalho fiscal com o intuito de transmitir a compreensão do agente do Fisco a respeito dos fatos (fls. 22.980 a 22.998):

“Ao longo de vários meses de decurso do procedimento fiscal, tentou-se em vão obter da Empresa a informação sobre os reais motivos desta ter reformado completamente seus registros contábeis desde janeiro de 2002 até janeiro de 2008 e praticado outros ajustes relevantes até janeiro de 2009. As respostas eram sempre as mesmas, que se tratou de uma revisão em seus controles internos, que por ser uma sociedade limitada não havia qualquer ata ou documento registrando a origem de tal reconciliação, dando a entender que o refazimento contábil teria ocorrido apenas no Brasil. No entanto, sabia-se que para uma empresa levar a efeito um refazimento contábil com essa abrangência teria de ter um motivo muito forte, além de uma revisão de controles internos.

Na continuidade desta fiscalização, observou-se que na impugnação ao lançamento anterior a Fiscalizada propala que é uma organização com ações negociadas em bolsa nos Estados Unidos, que participa da Nasdaq. Com base nisso, buscaram-se maiores informações sobre a posição da Dell no mercado acionário americano, sendo usado como meio de pesquisa sítios de busca na internet.

Nesta procura de informações, surgiram inúmeras matérias de órgãos de imprensa nacionais e estrangeiros, onde foram publicadas notícias aventando a existência de fraudes nas demonstrações financeiras de Dell Inc. (empresa de comando do grupo, que consolida os resultados das demais Dell). Essas publicações tiveram três momentos de destaque, em abril de 2007, em agosto de 2007 e em junho de 2010, no primeiro momento veio a público a detecção de irregularidades nos balanços; no segundo, foram publicadas em atraso as demonstrações financeiras do ano fiscal 2007; e no terceiro, foi divulgada a autuação milionária imposta pela SEC (Securities and Exchange Commission) à Dell Inc. e aos seus administradores.

Seguem alguns trechos de algumas notícias publicadas a respeito da questão:

a) G1 – Portal Globo (02/04/2007)

Dell investiga irregularidades nas contas da empresa

Foram encontradas "evidências de falta grave" na contabilidade da companhia.

Fabricante de computadores poderá ter que revisar suas demonstrações financeiras.

(...)

A companhia, que tem sede no Texas, EUA, avisou que está trabalhando com auditores independentes para determinar se terá de revisar e republicar suas demonstrações financeiras. Em razão disso, a Dell vai adiar a divulgação de seus números de 2007 fiscal, que estava marcada para terça-feira (3).

(...)

Além do conselho da Dell, quem também está investigando as práticas contábeis da companhia é a Securities and Exchange Commission (SEC), que regula o mercado de ações nos EUA. A companhia tem ações negociadas nas bolsas norte-americanas.

(http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL172409356,00.html)

b) UOL – IDG Now (30/03/2007)

Dell vai adiar divulgação do balanço em função da auditoria nas finanças

São Paulo – Companhia informa que auditoria nas finanças ainda não está concluída e, por isso, não conseguirá atender prazo legal de divulgação.

A Dell informou ontem que vai adiar a divulgação do balanço consolidado do seu ano fiscal, encerrado em 2 de fevereiro, em relação à data previamente anunciada, de 3 de abril, e mesmo sobre a extensão normalmente concedida ao prazo, que seria 18 de abril.

(...)

O grupo identificou uma série de erros contábeis, evidências de comportamento impróprio e deficiências no controle do ambiente financeiro da empresa. O Comitê trabalha com a direção da fabricante e com auditores independentes para apurar se precisa republicar os balanços financeiros e definir se as deficiências constituem uma fraqueza da companhia no controle interno dos relatórios financeiros.

(<http://idgnow.uol.com.br/mercado/2007/03/30/idgnoticia.20070330.8839661244>)

c) Forbes (17/08/2007 – em tradução livre)

Investigação da Dell chega ao fim

A investigação terminou e os resultados apontam que a Dell estava tentando bater suas metas financeiras, mas, para isso manipulou seus livros.

(...)

O lucro líquido do ano fiscal de 2003 a 2006 e primeiro trimestre de 2007 será reduzido em entre US\$ 50 milhões e US\$ 150 milhões, ou entre 2 centavos e 7 centavos por ação.

(...)

A investigação começou como um resultado das preocupações levantadas por documentos e elementos descobertos no decurso da resposta para solicitações da Securities and Exchange EUA Commission. A companhia acrescentou que a investigação da SEC está em curso.

http://www.forbes.com/2007/08/17/dellcomputerinvestigationmarketsequitycx_jl_0817markets19.htm

d) New York Times (10/06/2010 – em tradução livre)

Dell em Negociações para resolver a reivindicações da Intel com a S.E.C.

(...)

Dell também disse que havia reservado US \$ 100 milhões para uma possível resolução destas alegações, em função de uma longa investigação procedida pela SEC em suas práticas contábeis. Essa investigação, que começou em 2005 sendo formalizada em 2006, já levou à admissão de má conduta por parte da Dell e levou a fabricante de computadores para republicar os resultados financeiros de 2003 ao primeiro trimestre de 2007.

(...)

A empresa disse que o acordo do Sr. Dell com a SEC estaria relacionada com a "divulgação da empresa e omissões alegadas" e "envolveria supostas violações de disposições negligência baseados em fraudes das leis federais de valores mobiliários, bem como outros nonfraud baseados em provisões." A Dell também informou que iria provisionar um passivo \$ 100 milhões para a resolução de seus problemas de longa data de contabilidade. Como resultado, vai reduzir seu lucro líquido no primeiro trimestre do ano fiscal de 2011 pelo mesmo valor, ou 5 centavos por ação.

<http://www.nytimes.com/2010/06/11/technology/11dell.html>

e) The Economist (23/07/2010 – em tradução livre)

Tirando a mamata da Dell

O feitiço foi quebrado. Durante anos, o poder aparentemente mágico da Dell para extrair a eficiência de sua cadeia de suprimentos e reduzir os custos a tornou um dos queridinhos dos mercados financeiros. Agora, parece que a mágica foi, pelo menos parcialmente, o resultado de uma ilusão financeira. Em 22 de julho Dell concordou em pagar uma multa de US \$ 100 milhões para resolver acusações da Comissão de Valores Mobiliários e Câmbio dos EUA (SEC) que, nas palavras da SEC, a empresa havia "manipulado sua contabilidade durante um longo período para projetar resultados financeiros que a empresa queria que fosse conseguido." A empresa não admitiu

nem negou a culpa como parte da solução, uma fraseologia comum em tais negócios.

A pena parece bastante leve dada à gravidade das acusações da SEC. Segundo a comissão, a Dell não teria as avaliações positivas dos analistas de mercado em cada trimestre entre 2002 e 2006 se não fosse por manobras contábeis. Isso envolveu um acordo com a Intel, um grande fabricante de microchips, em que a Dell concordou em usar exclusivamente chips da Intel e unidades centrais de processamento em seus computadores em troca de uma série de pagamentos não divulgados (...).

http://www.economist.com/blogs/newsbook/2010/07/dells_sec_settlement

As matérias citadas acima servem para confirmar que realmente ocorreu essa revisão contábil na Dell Americana e que o período revisto é o mesmo modificado aqui no Brasil, portanto, depois de vários meses, surge o que seria o real motivo a dar origem ao refazimento contábil na Fiscalizada.

As notícias completas, com as respectivas traduções, quando o original é em inglês, são juntadas às folhas 9747/9759.

1.1.1 Revisão nos Estados Unidos da América

As notícias citadas no item anterior davam conta que a Dell Inc. começou a ser investigada pela SEC em meados de 2005, tendo sido notificada formalmente em 2006. Isso fez com que a Companhia adiasse a publicação de suas demonstrações financeiras encerradas em 02/02/2007 (ano fiscal 2007), o que seria feito em abril de 2007. Neste mês, veio a público reconhecer a existência de irregularidades e que teria iniciado uma revisão em suas contas.

Na nossa fiscalização em curso, a Empresa afirmou que a reconciliação contábil iniciou no primeiro trimestre de 2007, e o período modificado aqui coincide com aquele divulgado nos Estados Unidos.

Diante dos fatos constatados, e sabendo que por ser uma empresa de capital aberto nos EUA a Dell Inc. teria de publicar todos os citados fatos, buscamos maiores informações no site da própria Companhia e no site da SEC.

No site da Dell Inc., portal de relações com investidores (investor relations), páginas de relatórios financeiros (financial reporting) -

<http://content.dell.com/us/en/corp/investorfinancialreporting.aspx>, é possível acessar às demonstrações financeiras publicadas pela Companhia, onde em seu texto de abertura expõe a seguinte informação (em tradução livre):

A Dell revisou as suas demonstrações financeiras relativas aos exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006 (incluindo os períodos intermediários dentro desses anos) e no primeiro trimestre do

ano fiscal de 2007. A informação financeira é atualizado em nosso Relatório Anual no Formulário 10-K para o ano fiscal (AF), que terminou em 2 de fevereiro de 2007, disponível neste site ou em www.sec.gov.

O citado Form 10-k, cujo linck está disponível na mesma página. Em uma comparação simplificada, equivale ao Formulário de Referência, exigido pela CVM para empresas de capital aberto aqui no Brasil, cuja publicação deve trazer uma série de informações econômico-fiscais e de políticas corporativas adotadas, sendo direcionado mais especificamente aos investidores.

O Form 10-K da Dell Inc. relativo ao ano fiscal 2007 (encerrado em 02/02/2007) foi publicado em 30/10/2007, trazendo as informações do último ano e de todos os anos anteriores que foram revisados – isso incluiu desde fevereiro de 2002 (ano fiscal 2003). Seguindo a busca de informações pertinentes à fiscalização, foram lidas as informações publicadas pela Dell Inc., o que ratifica as notícias dos meios jornalísticos e confirma que a reforma contábil no Brasil teria origem na investigação da SEC e conseqüente revisão nos EUA. No item 6 da parte II do form 10-K 07 (fls. 9774/9778) verificamos demonstrações financeiras originais e ajustadas para os anos fiscais 2003 a 2007, muito semelhantes aos balancetes da Empresa apresentados à Fiscalização.

Na abertura do Form 10-K ano fiscal 2007 (fls. 9769/9770), foi inserta uma nota especial fazendo referência aos anos anteriores revisados, bem como os motivos que levaram a isso. Abaixo segue a transcrição da referida special note em tradução livre:

Special Note

Junto com este relatório, estamos arquivando nosso relatório alterado para o primeiro trimestre de 2007 e nossos relatórios trimestrais, atrasados, para o segundo e terceiro trimestres do ano fiscal de 2007 e para o primeiro e segundo trimestres do ano fiscal de 2008. Estes relatórios foram alterados ou atrasados devido a questões que vieram a tona em uma investigação independente em certos problemas contábeis e financeiros que foram conduzidos pelo comitê de auditoria. A investigação tem sido completada, e os investigadores têm relatado os resultados ao comitê de auditoria. Como resultado das questões identificadas nesta investigação, vem como questões identificadas em procedimentos e revisões adicionais conduzidas pela diretoria, o comitê de auditoria, junto com a PriceWaterhouse, nossa empresa de auditoria independente, concluiu em 13 de agosto de 2007, que as nossas demonstrações financeiras, previamente divulgadas, dos anos fiscais de 2003 a 2006 e do primeiro trimestre fiscal de 2007, não deveriam mais ser consideradas devido a alguns erros e irregularidades contábeis nestas demonstrações. Por isso, temos corrigido nossas demonstrações financeiras para estes períodos. Os ajustes feitos como resultado desta correção são discutidos a

fundo na Nota 2 da Notes to Consolidated Financial Statements incluída na "Part II - Item 8 - Financial Statements and Supplementary Data", e os impactos cumulativos da revisão dos resultados financeiros no começo do ano fiscal de 2003 são apresentados na "Part II - Item 6 Selected Financial Data". Para discussões adicionais da investigação dos erros e irregularidades contábeis identificados, e dos ajustes da revisão, veja "Part II - Item 7 Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations Audit Committee Independent Investigation and Restatement" e Note 2 do Notes to Consolidated Financial Statements incluído na "Part II - Item 8 Financial Statements and Supplementary Data". Para uma descrição das deficiências de controle identificadas pela diretoria como resultado da investigação e de nossa revisão interna, e o plano da diretoria para corrigir estas deficiências, veja "Part II - Item 9A Control and Procedures. "

A nota acima refere que maiores esclarecimentos quanto à revisão contábil devem ser lidas no item 8 da Parte II do mesmo Form 10-K. Na análise do referido item (fls. 9779/9782), percebe-se que as informações pertinentes ao assunto em voga estão concentradas na "Note 2 - Audit Committee Independent Investigation and Restatement", pela relevância desta nota a transcrevemos abaixo (tradução livre):

NOTE 2 — Audit Committee Independent Investigation and Restatement

Background and Scope of the Investigation

Em agosto de 2005, a Divisão de Execuções da SEC iniciou um inquérito sobre alguns problemas de demonstrações financeiras e contábeis da Dell e intimou a Dell a providenciar alguns documentos. No curso de muitos meses, a Dell produziu documentos e providenciou informações em resposta a intimação inicial e subseqüentes da SEC.

Em junho de 2006, a SEC enviou à Dell uma intimação adicional para documentos e informações que expandiram o escopo do inquérito, com respeito a questões e períodos. Enquanto as informações e documentos foram coletados na resposta à intimação adicional, a direção da Dell teve conhecimento de informações que aumentaram os problemas a respeito de demonstrações contábeis e financeiras, incluindo acréscimos, reservas e outros elementos de balanço que foram registrados corretamente. Após avaliar esta informação e junto com a consultoria PWC, a direção determinou que as questões levantadas justificavam uma investigação independente e recomendaram esta ação ao Comitê de Auditoria do conselho de administração da Dell.

Em 26 de agosto de 2006, o Comitê de Auditoria, agindo sob recomendação da direção, aprovou o início de uma investigação independente. O comitê de auditoria contratou Willkie Farr & Gallagher LLP ("Willkie Farr") a liderar a investigação como

por sua vez, contratou a KPMG para servir como sua consultoria contábil forense independente.

O escopo da investigação foi determinado por Willkie Farr, em consulta com o comitê de auditoria e a KPMG. A investigação envolveu um programa de análise forense e uma pesquisa avançada em aspectos da prática da Dell de demonstrações financeiras e contábeis através do mundo, e avaliou aspectos de suas demonstrações históricas desde 2002 e, com respeito a algumas questões, em anos anteriores.

Summary of Investigation Findings

A investigação levantou questões relativas a numerosas questões contábeis, a maioria delas envolvendo ajustes a várias reservas e contas do passivo acumuladas, e identificou evidências de que certos ajustes pareceram ter sido motivados pelo objetivo de atingir metas financeiras. De acordo com a investigação, estas atividades tipicamente ocorrem em dias imediatamente posterior ao fim de trimestre, quando os livros contábeis haviam sido fechados e os resultados do trimestre sido compilados. A investigação achou evidência de que, naquele prazo, balancetes contábeis foram revistos, algumas vezes, por requisição ou com o conhecimento de executivos seniors, com a meta de procurar ajustes de modos que os objetivos de performance trimestral fossem atingidos. A investigação concluiu que o número destes ajustes foram indevidos, incluindo a criação e liberação de provisões e reservas que parecem ter sido feitas com o propósito de melhorar as medidas de performance interna e resultados anunciados, bem como transferir o excesso de provisões de uma conta de passivo para outra e o uso de excesso de balanços para equilibrar despesas não relatadas em períodos subseqüentes. A investigação achou que algumas unidades de negócio não forneceram informações completas para a direção e, em um número de instância, informações propositalmente incorretas ou incompletas sobre estas atividades foram fornecidas para os auditores internos e externos.

A investigação identificou evidências que os ajustes contábeis foram vistos nestas vezes como mecanismos aceitáveis para compensação para rendimentos de curto prazo que não poderiam ser fechados através de maneiras operacionais. Frequentemente, estes ajustes iam de algumas centenas a muitos milhões de dólares, no contexto de uma empresa com receita anual na faixa de 35.3 a 55.8 bilhões de dólares e lucro líquido anual de 2 a 3.6 bilhões nos períodos em questão. Os erros e irregularidades identificados no curso da investigação revelaram deficiências no controle financeiro e contábil da Dell, algumas das quais foram determinantes na fraqueza material, que requereram ações corretivas.

Other Company Identified Adjustments

Concorrentemente com a investigação, a Dell também conduziu revisões internas com o propósito de preparar e certificar para as demonstrações financeiras do ano fiscal de 2007 e a

avaliação de controles internos sobre demonstrações financeiras. Os procedimentos da Dell incluíram revisões contábeis expandidas e reconciliações de balanço expandidas para assegurar que todas contabilidades foram totalmente reconciliadas e apropriadamente documentadas. A Dell também implementou melhorias no fechamento de sua contabilidade anual e trimestral para prover uma mais completa análise do resultado financeiro de suas várias unidades de negócios.

Restatement Adjustments

Como resultado das questões identificadas pelo comitê independente de auditoria, bem como as questões identificadas em procedimentos e revisões adicionais conduzidos pela direção, o comitê de auditoria, em consulta com a direção e a PWC, concluiu em 13 de agosto de 2007 que as demonstrações financeiras dos anos de 2003 a 2006 (incluindo períodos menores dentro destes anos) e o primeiro trimestre do ano fiscal de 2007, não deveriam mais ser confiáveis devido a erros e irregularidades contábeis nestas demonstrações. Portanto, Dell tem atualizado as demonstrações financeiras para estes períodos. Informações financeiras atualizadas são apresentados neste relatório.

Ajustes cumulativos requeridos para corrigir os erros e irregularidades das demonstrações financeiras anteriores a 2005 estão refletidas nos lucros acumulados no final do ano de 2004, como mostrado no Statement of Stockholders' Equity. O efeito cumulativo destes ajustes reduziram o lucro em 52 milhões em 31 de Janeiro de 2004. (sublinhamos).

Não obstante a relevância de todas as informações trazidas pela nota acima, destacamos alguns pontos:

- a auditoria interna começou com a formação de Comitê em agosto de 2006;*
- a revisão que embasou a republicação das demonstrações financeiras de anos anteriores foi concluída em agosto de 2007;*
- A investigação envolveu os aspectos da contabilidade da Dell e elaboração de relatórios financeiros em todo o mundo;*
- A investigação contemplou a avaliação de praticas contábeis e financeiras desde o ano fiscal 2002 e, em relação a certas questões, anos fiscais anteriores.*

Apesar da Dell Inc. ter informado no Form 10-K do ano fiscal 2007 (nota acima) que a investigação interna estava encerrada, no Form 10-K do ano fiscal 2008, publicado em março de 2008, ainda faz menção a revisões que teriam ocorrido dentro deste período (02/2007 a 01/2008), remetendo a conclusão para o terceiro trimestre do ano fiscal 2008 (31/10/2007), conforme nota 10 da item 8 abaixo (tradução livre):

(...)

Investigações e litígio relacionado - em agosto de 2005, a SEC iniciou um inquérito em certos problemas contábeis e financeiros da Dell e requisitou que a Dell providenciasse certos documentos. A SEC expandiu o inquérito em junho de 2006 e iniciou uma investigação formal em outubro de 2006. A intimação da SEC veio se juntar a uma requisição similar da Procuradoria Federal do Distrito Sul de New York (SDNY), que intimou a documentos relacionados às Demonstrações Financeiras da Dell a partir do ano fiscal de 2002. Em agosto de 2006, devido a problemas potenciais identificados no curso das respostas as requisições de informação da SEC, o Comitê de Auditoria da Dell, por recomendação da direção e concordância da PriceWaterhouse, iniciou uma investigação independente, que foi completada no terceiro trimestre do ano fiscal de 2008. Embora a investigação do Comitê de Auditoria tenha sido finalizada, as investigações conduzidas pela SEC e SDNY continuam, e a Dell continua a cooperar com a SEC e SDNY. (sublinhamos)

A Fiscalizada foi chamada a manifestar-se sobre a relação existente entre a revisão contábil nos EUA e o refazimento contábil no Brasil por meio do item 1 do Termo de Intimação Fiscal 09 (fls. 6483/6492). Em suas respostas (fls. 6507/6510), a Empresa nega a existência de qualquer relação entre o ocorrido nos Estados Unidos e a reforma contábil local.

Embora a Empresa negue a existência de qualquer relação entre a revisão contábil nos EUA e o refazimento contábil aqui no Brasil, demonstra-se abaixo, além dos fatos já citados, que o conjunto de evidências indicam que há sim correlação:

a1) Dell Americana: No formulário 10-K – ano fiscal 2007 , onde a Dell Inc. divulga os resultados consolidados ao mercado, fica muito claro que a representação no Brasil está contida naquelas demonstrações financeiras. A Dell Brasil é citada em vários itens do relatório. Apenas para citar um: “ Our corporate headquarters are located in Round Rock, Texas. Our manufacturing and distribution facilities are located in Austin, Texas; WinstonSalem, North Carolina; Lebanon and Nashville, Tennessee; West Chester, Ohio; Miami, Florida; Eldorado do Sul, Brazil; Limerick and Athlone, Ireland; Penang, Malaysia; and Xiamen, China. Manufacturing plants in Chennai, India opened in the first half of Fiscal 2008 and Lodz, Poland will open later in Fiscal 2008. See “Part I — Item 2 — Properties”. Em tradução livre: Nossa sede está localizada em Round Rock, Texas. As nossas instalações de fabricação e distribuição estão localizadas em Austin, Texas; WinstonSalem, Carolina do Norte, Líbano e Nashville, Tennessee; West Chester, Ohio, em Miami, Flórida, Eldorado do Sul, Brasil; Limerick e Athlone, Irlanda, Penang, Malásia ; e Xiamen, China. Fábricas em Chennai, na Índia abriram na primeira metade do ano fiscal de 2008 e Lodz, na Polónia vai abrir mais tarde no ano fiscal de 2008. (grifamos).

a2) Dell Brasil: Na impugnação ao lançamento de 2006 (item 2.1) a Fiscalizada deixa claro que é parte integrante da Dell norte-americana “a Dell é uma empresa de tecnologia de ponta, fundada nos EUA há 27 anos, com presença global e com ações comercializadas na bolsa de valores Nasdaq em Nova York”. “(...) reconhecida em 2005 como a 28ª maior empresa do mundo e no mesmo ano como a empresa mais admirada nos EUA pela Fortune Magazine, a possuir estabelecimentos industriais nos EUA, México, Índia, China, Irlanda, Polônia, Filipinas e Brasil”.

b1) Dell Americana: O formulário 10-K do ano fiscal 2007 de Dell Inc. expõe que o período revisado vai desde o ano fiscal encerrado em 31/01/2003 (base 2002) até o primeiro trimestre do ano fiscal 2007 (abril de 2006). Depois o formulário 10-K do ano fiscal 2008, veio dizendo que os ajustes continuam até o terceiro trimestre (outubro de 2007).

b2) Dell Brasil: Os balancetes fiscais apresentados pela Fiscalizada indicam que o período revisado começa em 2002 e vai até 2007 (janeiro de 2008). Depois continua com balancetes até janeiro de 2009 porque houve outros ajustes em 2008, e o fechamento da revisão foi lançado em janeiro de 2009.

c1) Dell Americana: Na nota 2 do item 8 do formulário 10-K 2007 (exposta acima), é afirmado que a revisão contábil envolveu práticas desde 2002, e com relação a certas questões, anos fiscais anteriores (“...accounting and financial reporting practices throughout the world, and evaluated aspects of its historical accounting and financial reporting practices since Fiscal 2002 and, with respect to certain issues, prior fiscal years”).

c2) Dell Brasil: Nos ajustes contábeis da Fiscalizada, apesar da mesma ter elaborado novos balancetes a partir de 2002, os registros contábeis expõem uma série de lançamentos cujos históricos citam períodos de 1999 a 2001 (ex.: estorno lcto ajuste dave 1999 2001 31/1/2002 C 351013090; estorno lcto indevido ajuste procflu ano 2000 cta 2004. 31/10/2002 C 331033071; valor referente período de 2001 1/1/2002 C 381033202, etc.).

d1) Dell Americana: Na nota 2 do item 8 do formulário 10-K 2007 (exposta acima), é afirmado que foi autorizado pela administração a abertura de inquérito independente, e formado o Comitê de Auditoria para revisão das práticas contábeis em agosto de 2006.

d2) Dell Brasil: Poucos meses depois a revisão contábil é iniciada no Brasil –em fevereiro de 2007, conforme resposta da Fiscalizada e informação constante de documento emitido pela empresa de auditoria Grant Thornton, trazido pela Fiscalizada em sua impugnação ao lançamento de 2006 (tema que será abordado nos item 1.3), tiveram início os trabalhos de revisão no Brasil.

e1) Dell Americana: O formulário 10-K ano fiscal 2007, contemplando a revisão dos anos anteriores, conforme consta daquele documento, foi publicado em 30/10/2007.

e2) Dell Brasil: Nas informações sobre o refazimento contábil, em documento emitido pela empresa de auditoria Grant Thornton, trazido pela Fiscalizada em sua impugnação ao lançamento de 2006 é feita a seguinte afirmação sobre os cronogramas dos trabalhos: "Inicialmente o projeto tinha previsão de término para setembro de 2007, porém para essa fase acabou se estendendo até julho de 2008." (grifamos).

f) Dell Americana: Na nota 2 do item 8 do formulário 10 k, listada acima, a extensão da revisão contábil às suas unidades de negócios é explícita: "A Dell também implementou melhorias no fechamento de sua contabilidade anual e trimestral para prover uma mais completa análise do resultado financeiro de suas várias unidades de negócios."

Assim, por todos esses pontos de coincidência entre o que foi divulgado nos EUA pela Dell Inc. e o que foi realizado no Brasil, bem como pela necessidade que a controladora do grupo teria em refletir as modificações nas controladas diretas e indiretas, chega-se à conclusão que o refazimento contábil no Brasil está relacionado à revisão nos EUA, tendo esta, por sua vez, origem na investigação da SEC.

No entanto, a partir deste conhecimento obtido, surgem alguns questionamentos:

- a) A revisão contábil nos EUA necessariamente implicaria em uma revisão no Brasil?
- b) O que a implementação desse refazimento contábil no Brasil possibilitaria?

Para chegarmos às respostas dos questionamentos acima, primeiramente temos de observar toda a situação a partir de uma visão do grupo econômico, cuja consolidação é feita na Dell Inc. nos Estados Unidos, empresa de capital aberto com ações na Nasdaq.

O mercado de capitais é extremamente sensível a qualquer notícia que gere dúvida sobre os resultados divulgados por uma empresa, podendo ser desastroso se não tiver uma resposta rápida. Na situação em foco, a Dell Inc. foi obrigada a vir a público reconhecer inconsistência em seus resultados financeiros publicados em anos anteriores a 2007 e que faria uma revisão em seus registros contábeis e financeiros. Portanto, naquele momento nasceu uma situação de risco, exigindo providência imediata para tranquilizar os investidores.

Um dos principais pontos de interesse dos analistas de mercado, e conseqüentemente dos investidores, nas demonstrações financeiras de uma companhia é saber qual foi o lucro societário

apurado, sendo este um parâmetro forte para tomada de decisão sobre onde investir.

Numa situação como a ocorrida com o grupo Dell, onde seus diretores anunciaram que revisariam os balanços de períodos anteriores, certamente gerou grande expectativa no mercado financeiro para saber como viriam os novos resultados, e especialmente em quanto os lucros seriam reduzidos – tanto de períodos anteriores quanto do ano em curso. A importância deste quesito fica latente na nota 2 do item 8, do formulário 10-K 2007, quando a empresa faz questão de enfatizar que as reduções dos lucros após os ajustes são insignificantes diante da rentabilidade total do grupo econômico, conforme abaixo (em tradução livre):

A investigação identificou evidências de que ajustes contábeis foram vistos, às vezes, como um dispositivo aceitável para compensar ganhos inconsistentes que não poderiam ser obtidos pelos resultados operacionais. Muitas vezes, esses ajustes variaram de várias centenas de milhares a vários milhões de dólares, no contexto de uma empresa com receitas anuais variando de 35,3 bilhões dólares a 55,8 bilhões dólares e lucro líquido anual variando de US\$ 2,0 bilhões a US\$ 3,6 bilhões para os períodos em questão.

Diante do exposto, fica clara a relevância que os novos lucros, apresentados após a revisão contábil teriam para o mercado de capitais. Uma redução significativa em relação aos ganhos publicados originalmente poderia, certamente, causar grande prejuízo no meio acionário.

Após estes esclarecimentos, voltemos aos questionamentos formulados acima. Nesse momento, faremos uma exposição sucinta apenas para encaminhamento, pois as evidências serão mostradas ao longo deste relatório.

a) A revisão contábil nos EUA necessariamente implicaria em uma revisão no Brasil?

Cada país tem seu próprio ordenamento jurídico e suas normas societárias e contábeis locais. Embora haja certa interligação pelas normas internacionais de contabilidade adotadas no Brasil, uma revisão contábil na Dell Inc. nos Estados Unidos em função de critérios normativos não implicaria, necessariamente, uma revisão tão grande nos registros contábeis aqui no Brasil. Alterações concomitantes na Dell Brasil justificar-se-iam por aspectos formais e/ou materiais envolvendo exportações e importações e respectivos pagamentos entre ambas empresas.

Não se tem conhecimento de todo o teor da revisão nos Estados Unidos, as divulgações dão destaque a ajustes procedidos em função de uso distorcidos de provisões e reservas, receitas inexistentes, entre outros. Aqui no Brasil houve um refazimento contábil, envolvendo importações, exportações, estoques, contas a pagar, contas a receber, clientes no exterior, clientes nacionais, fornecedores, intercompanhia e demais fornecedores

nacionais e estrangeiros, além de modificação de apuração de todos os tributos, entre outros. Isso tudo de forma generalizada desde o ano calendário 2002 até janeiro de 2008 e mais outros diversos ajustes dentro da contabilidade do ano calendário 2008.

O que a implementação desse refazimento contábil no Brasil possibilitaria?

Com fulcro no princípio contábil mundialmente aceito do Registro pelo Valor Original, os ajustes procedidos na Fiscalizada deveriam ser refletidos na controladora. A amostragem exposta no decorrer deste, demonstra que parte dos ajustes proporcionaria aumento de lucro, e as inserções de custos irregulares visariam à não diminuição de lucro quando de consolidação na matriz.

Num primeiro momento, parece contraditório afirmar que a Empresa buscaria aumentar seus lucros, e ao mesmo tempo dizer que esses mesmos ajustes buscariam diminuir a carga tributária, mas, com as explicações seguintes veremos como isso é possível.

Para termos uma visão real de como ocorreria a modificação do resultado societário é necessário um olhar sob a ótica da matriz norte-americana. Pelas informações publicadas pela Dell Inc., esta consolidaria os resultados societários das demais empresas do grupo, porém conforme as normas de consolidação que veremos nos itens seguintes, o resultado do grupo econômico não é a soma simples dos resultados de cada controlada, antes disso são necessários vários ajustes para eliminar os lucros/prejuízos gerados entre as empresas ligadas. Ou seja, numa visão simplificada, o grupo todo deve ser visto como uma única sociedade.

Desta forma, seria possível à Fiscalizada aumentar o seu lucro para fins de consolidação, e ao mesmo tempo diminuir o lucro para fins tributários. Como ajustes que aumentariam o lucro consolidado, podemos citar previamente estorno de provisões, reconhecimento de passivos fictícios e vários outros ajustes positivos nas operações com terceiros; como ajustes que diminuem o lucro fiscal temos modificações irregulares nos resultados de variações cambiais, além de inúmeros ajustes a débito de resultado nas operações intragrupo para os quais não tem explicação.

Como podemos ver, o conjunto de evidências demonstram que revisão contábil no Brasil estaria diretamente ligada com a fiscalização da SEC nos EUA, não apenas pelo ajuste direto de operações entre as partes relacionadas, mas, conforme apontam os dados analisados, pela necessidade do grupo Dell de melhorar seus resultados consolidados. Portanto, a resposta para a pergunta, de o que a implementação desse refazimento contábil no Brasil possibilitaria, segundo os registros de modificação da contabilidade, pode ser respondida da seguinte forma:

1º) Possibilitaria modificação positiva do lucro societário para fins de consolidação nos Estados Unidos;

2º) Possibilitaria a neutralização dos efeitos tributários que o aumento do lucro causaria, por meio da inserção de ajustes irregulares de operações intragrupo e variações cambiais;

3º) Eliminaria pendências fiscais pré-existentes, sem novos pagamentos de tributos, uma vez que as contabilidades/declarações originais possuíam inúmeras irregularidades.

Para levar a efeito os objetivos pretendidos, a Empresa ignorou leis tributárias, legislação societária, normas civis, princípios e normas contábeis, tudo conforme demonstrado neste relatório.

Trechos dos formulários 10-K 2007 e 2008 da Dell Inc, relacionados com a reforma contábil, nos EUA são juntados às folhas 9760/9786 – redação original e tradução livre.

1.1.2 Conclusão da Investigação conduzida pela SEC

É de conhecimento geral que os Estados Unidos são um dos berços do liberalismo econômico, onde prevalecem as políticas de não intervenção nos atos de particulares. Assim, torna-se evidente que para uma agência reguladora como a Securities and Exchange Commission (SEC) formalizar uma investigação nas contas de uma empresa é porque há evidências de falta grave.

Conforme as informações da Dell Inc. e da SEC, esta interveio nas demonstrações financeiras de Dell Inc. e exigiu que a Companhia desse publicidade às irregularidades existentes em seus registros contábeis, pois os mesmos estariam passando uma visão ao mercado distorcida da realidade concreta.

Obviamente esta Fiscalização não teve acesso a todos os meandros desse inquérito protagonizado pela Agência, e nem é interesse deste procedimento adentrar a fundo na questão, mas apenas deixar claro que houve tal investigação e mostrar o seu desfecho.

Em 22/07/2010 a SEC publica em seu site <http://www.sec.gov/news/press/2010/2010-131.htm>, a conclusão da investigação levada a efeito nas contas da Dell Inc, que segundo as informações divulgadas anteriormente pela própria investigada teria iniciado formalmente em 2006.

Chamam a atenção logo de início as palavras usadas pela SEC em seu artigo, o título traz a seguinte frase: “SEC Charges Dell and Senior Executives with Disclosure and Accounting Fraud” (SEC acusa Dell e seus Executivos Seniores com Divulgação e Fraude Contábil – em tradução livre). Logo abaixo no texto, os termos fraude e fraudulenta são empregados outras vezes. Isso demonstra que a Agência não quer deixar qualquer dúvida sobre o que foi verificado.

O subtítulo de chamamento do informativo declara: “Company to Pay \$100 Million Penalty, Michael Dell to Pay \$4 Million Penalty” (Empresa paga 100 milhões de dólares de multa, e Michael Dell paga 4 milhões de dólares de multa em tradução livre). Os valores informados dizem respeito às autuações impostas pela SEC à Dell Inc. e aos seus executivos. Além do Sr. Michael Dell, outros executivos seniores também foram gravados com multas relevantes de milhões e milhares de dólares.

A publicação é explícita ao demonstrar os períodos contábeis envolvidos nas irregularidades, ou seja, aqueles que já foram trazidos pelo jornalismo econômico e pela própria Dell Inc – ano fiscal 2003 (base 2002) até o primeiro trimestre do ano fiscal 2007, e falta de divulgação no segundo trimestre do ano fiscal 2007.

O relatório publicado pela SEC, com a respectiva tradução são juntados às 9787/9792.”

Após, o agente do Fisco trata da consolidação de balanços (fls. 22.998 a 23.004) e da conversão de demonstrações financeiras para moeda estrangeira (fls. 23.004 a 23.019). Dessa parte do trabalho destaco o seguinte trecho (fls. 23.008, 23.021/2):

“Observe-se que por ser um item monetário protegido (obrigação em US\$), a despesa de variação cambial é apenas em reais. Pela ótica da controladora norte-americana, no caso da Dell, não haveria variação cambial para os contratos em dólar. Assim, as variações cambiais apuradas na contabilidade da Fiscalizada têm efeito apenas no Brasil.”

“1º As modificações contábeis implementadas em uma empresa controlada (direta ou indiretamente) no exterior implicam em ajustes na controladora que consolida os resultados do grupo econômico.

2º Os resultados da Dell Brasil, numa previsível consolidação das demonstrações financeiras nos Estados Unidos, embora sejam passíveis de determinados ajustes, deveriam ter por base as operações registradas no Brasil de acordo com os princípios e normas contábeis brasileiros, precipuamente o Princípio do Registro pelo Valor Original.

3º Quando de consolidação das demonstrações financeiras, os efeitos nos resultados das transações entre as empresas do grupo deverão ser excluídos das demonstrações consolidadas, passando estas a expressar os ganhos e perdas apenas em relação a terceiros, como se fosse uma única companhia. Ao longo deste, veremos que, no refazimento contábil em análise, foram identificados inúmeros ajustes intercompanhias que não têm base documental, ou desrespeitam normas contábeis.

4º As variações cambiais apuradas no Brasil, por terem origem em direitos e obrigações em dólares (itens monetários protegidos), deixariam de surtir efeitos no momento da

conversão dos resultados contábeis para a moeda funcional (US\$). Isso é importante para quando verificarmos as relevantes distorções inseridas por meio dessas apurações.”

O auto de infração foi cientificado ao contribuinte no dia 21 de setembro de 2012, consoante se verifica do documento da folha 23.319.

No dia 23 de outubro de 2012, o contribuinte apresentou sua impugnação ao lançamento (fl. 23.340).

Da impugnação

O contribuinte inicia sua impugnação apresentando resumo da tese da defesa. Confira-se (fl. 23.341):

“Impugnação contra Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lavrado com base em arbitramento do lucro da Impugnante relativamente ao exercício de 2007. Arbitramento fundado em alegada imprestabilidade da contabilidade da Impugnante. Auto de infração cujos lançamentos por arbitramento ultrapassam o valor de R\$ 255.000.000,00 e que se somam ao arbitramento de ofício referente ao exercício de 2006 no valor aproximado de R\$ 320.000.000,00!

Acusações lançadas contra a Impugnante baseadas em presunções que não se sustentam sequer com base na narrativa encontrada no relatório dos autos. Tentativa de construir motivação para as alegadas irregularidades apontadas na contabilidade da Impugnante, com o objetivo não só de macular a imagem da empresa e justificar a imputação de penalidades agravadas. Falta de técnica e ilegalidade da ação fiscal que opta pelo arbitramento ao invés de lançar os tributos em suas bases reais, mesmo após ter identificado e quantificado na contabilidade a parcela do lucro que alega ter sido excluída da tributação.

Transformação de procedimentos de conciliação da contabilidade da Impugnante em alegação de irregularidades. Alegação de uma mesma irregularidade sob diversas perspectivas com o objetivo de desenhar quadro generalizado de irregularidades que pudesse dar fundamento a arbitramento.

Alegações de lançamentos em duplicidade, utilização de regime de caixa para lançamento de certas receitas e despesas, cálculo inadequado de variação cambial, indedutibilidade de descontos condicionais e hedge especulativo, tudo identificado e quantificado a partir dos lançamentos efetivados pela Impugnante em sua contabilidade, o que demonstra a absoluta falta de coerência com a alegação de imprestabilidade da contabilidade.

Ação fiscal que afronta o princípio da moralidade da administração pública e da busca da verdade material, além de mostrar-se claramente ilegal ante a imprópria utilização do arbitramento como forma de punição da Impugnante.

Decadência em relação aos valores de IRPJ e CSLL do 1º e 2º trimestres de 2007 e do PIS e COFINS de janeiro a agosto daquele ano.

Erros na apuração das bases de PIS/Cofins cumulativos.

Não compensação de pagamentos de IRPJ/CSL feitos pela Impugnante.

Violação aos artigos 37 caput, 145 parágrafo primeiro, 150 inciso IV, 153 inciso III, da Constituição Federal; artigo 44, 142 parágrafo único, 148 do Código Tributário Nacional; e 530 do RIR.”

Feito o resumo, o impugnante passa ao detalhamento da defesa.

Da tempestividade

O impugnante confirma ter tomado ciência do lançamento em 21 de setembro de 2012, sustentando ser tempestiva a impugnação apresentada no dia 23 de outubro de 2012. Protestou contra a escassez de tempo para a formulação da defesa, uma vez que o “Relatório da Ação Fiscal” conta com 350 páginas e o processo possui mais de 23 mil páginas. O prazo impugnatório de 30 dias não seria suficiente para uma contestação adequada, motivo pelo qual requereu a juntada posterior de provas, inclusive pericial, com base no art. 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

“Fatos Novos” – Fraude nos EUA

O contribuinte refuta as ilações fiscais de que a fraude identificada nos Estados Unidos da América relativamente ao seu controlador tivessem relação com a reconciliação levada a efeito no Brasil. Confira-se (fls. 23.345 e 23.347):

“O que muda nesse auto de infração, entretanto, é que a ilação agora não é a de que o processo de reconciliação teria por objetivo a ocultação de passivos tributários decorrentes de inconsistência da contabilidade reconciliada, mas também a compensação de perdas reconhecidas pela matriz no exterior, a Dell Inc..”

“Trata-se em verdade de uma obra de ficção, repleta de elementos da Teoria da Conspiração, só encontrada nos “Bestsellers” americanos do gênero.”

“Feitas todas essas digressões, a autoridade fiscalizadora conclui mais uma vez, com outras palavras, que a reconciliação implementada no Brasil afetou a consolidação das demonstrações financeiras da Dell Inc. nos EUA e que a manipulação de resultados em operações intercompanhia, bem como da variação cambial, não afetariam a consolidação, mas poderiam refletir-se favoravelmente na apuração do lucro tributável no Brasil.

Ocorre que toda essa história absurda e análise digressiva não passam de mais uma inadmissível estratégia, ainda mais quando vinda do Poder Público, voltada a validar um procedimento

fiscal que foge completamente da técnica e da lei e que arbitrou o lucro da Impugnante, quando deveria simplesmente ter buscado identificar os fatos geradores dos tributos e quantificá-los.”

O impugnante afirma que as suas demonstrações financeiras não são convertidas para dólares americanos para fins de consolidação com as demonstrações da controladora nos Estados Unidos da América. Dessa forma, os ajustes aqui efetuados não alterariam “em nada a consolidação, tanto é que não há nas demonstrações financeiras em US GAAP (10-K) nenhuma afirmação ou confirmação de que a reconciliação no Brasil teve origem no acordo com a SEC” (fl. 23.348). Segundo sustenta, a consolidação se dá em função de demonstrações financeiras levantadas localmente segundo o padrão americano, já em dólares, sem que exista uma conversão (fl. 23.348). Assim, eventuais manipulações locais não afetariam as demonstrações financeiras consolidadas nos Estados Unidos da América.

Não bastasse isso, os ajustes na contabilidade da impugnante foram operados em 31 de janeiro de 2009, enquanto a “consolidação dos resultados da Dell Inc. realizados em decorrência do acordo firmado com a SEC e investigações procedidas pelo comitê independente de auditoria, foram efetivados em 30 de outubro de 2007” (fl. 23.350). Dessa forma, em razão do aspecto temporal, os ajustes aqui operados não teriam tido efeito sobre os ajustes informados à Securities and Exchange Commission SEC.

Adicionalmente, o impugnante argumenta que a operações levadas a efeito no Brasil representam menos de 2% da receita líquida e do lucro líquido global do grupo econômico (fl. 23.350). O impugnante não teria, dessa forma, capacidade econômica para afetar os resultados globais da Dell.

Da habilitação ao Linha Azul

O contribuinte afirma que a sua habilitação ao despacho aduaneiro expresso, ocorrida em 2010, é uma prova inequívoca da prestabilidade da sua escrita. O Fisco estaria sendo incoerente ao habilita-lo ao Linha Azul e simultaneamente desqualificar a sua contabilidade para apuração do lucro real.

Defende, então, a forma de escrituração dos tributos recuperáveis e a fidedignidade dos registros quanto aos estoques. Quanto ao segundo, dá destaque à abrangência da análise então efetuada pela auditoria independente, focada em questões aduaneiras. O arbitramento dos estoques é a determinação da lei fiscal para os contribuintes que não possuam escrituração de custos integrada e coordenada com o restante da contabilidade. O agente do Fisco teria manipulado a expressão “arbitrário” utilizada pelos auditores independentes.

Quanto aos registros atinentes ao estoque, sustenta que seus “controles simplesmente estão fora do seu sistema corporativo, mas apresentam todos os elementos necessários à rastreabilidade e contabilidade desse estoque” (fls. 23.355/6). Quanto aos produtos acabados, o impugnante defende o faturamento diário em função da expedita produção. Afasta a alegada fragilidade dos seus registros, que jamais poderia ter sido escoimada de imprestável.

Do relatório Grant Thornton

Depois de reclamar da forma como o agente do Fisco conduziu os trabalhos (“Botar no papel uma pergunta que não faz qualquer sentido na apuração dos

tributos em evidência” – fl. 23.358), afirma que colaborou com a fiscalização. O relatório da Grant Thornton estaria dentro desse contexto. Foi solicitado em função da fiscalização, pois é “pertinente à defesa da Impugnante contra o lançamento arbitrário realizado pela autoridade fiscalizadora” (fl. 23.358).

Fatos antecedentes ao lançamento

A Impugnante dá destaque à envergadura do conjunto de sociedades do qual faz parte. Informa que a Dell “nasceu e cresceu baseada na qualidade de seus produtos e serviços”, motivo pelo qual hoje conta com mais de 100.000 colaboradores no mundo, tendo sido “reconhecida em 2005 como a 28ª maior empresa do mundo e no ano como a empresa mais admirada nos EUA” (fls. 23.359/60). No Brasil, conta com 3.800 colaboradores, possuindo 3 estabelecimentos. As ações da Dell são “comercializadas na bolsa de valores Nasdaq e, portanto, é auditada por terceiros desde o ano 1988” (fl. 23.360).

Sobre auditoria externa no Brasil, assim se manifesta (fl. 23.361):

“E não se diga que a empresa estaria submetida somente à auditoria externa nos EUA. Isso porque desde de 2008 a empresa é também auditada no Brasil, conforme se verifica pelos pareceres da Pricewaterhouse ("PWC") anexos (Doc. 06), os quais foram emitidos após mais de 10.000 horas de trabalho desenvolvidos por uma equipe média de mais de 10 auditores em cada ano.”

Referiu a realização de auditoria fiscal anterior, nos seguintes termos (fl. 23.362):

“A própria Receita Federal do Brasil auditou a Dell relativamente aos períodos de 2006 a 2008 em fiscalização realizada no ano de 2010 para apuração do PIS e da COFINS. Nessa oportunidade procedeu a ampla verificação da contabilidade e registros fiscais da empresa, e concluiu com o lançamento de pequenas diferenças no recolhimento das contribuições relativas ao ano-calendário de 2007, sem fazer OBLIVAMENTE qualquer indicação quanto à imprestabilidade da contabilidade da empresa (Doc. 08), fundamento do arbitramento do lucro de 2007 determinado no auto de infração ora impugnado. E não se diga que a contabilidade e registros fiscais da empresa dos anos de 2007 e demais não foram analisados, pois conforme se verifica pelo Termo de Intimação anexo (Doc.09) a fiscal solicitou os livros e registros relativos a esse período conforme edição exigida nos termos da IN86.”

Após, ainda nesse tópico, enfatizou as conclusões da auditoria externa. Confira-se (fls. 23.362/3):

“Ora, conforme prescreve o item 11.3.5.2 da NBC Técnica 11 "O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva". Além disso, "o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações financeiras" (item 11.1.4.3 da NBC Técnica 11).

Portanto, se a PWC não emitiu ressalva em seus pareceres quanto à imprestabilidade da contabilidade da Dell para apuração do lucro e patrimônio, é porque a Dell, em consonância com o que dela se exige e espera, possui contabilidade que obviamente se presta para tanto. E, saliente-se, que mesmo não tendo auditado o ano de 2007, conforme reconhecido no auto de infração, os saldos contábeis desse ano afetam os saldos do ano de 2008, até porque nesse ano contábil foram lançados os ajustes do processo de reconciliação realizado pela empresa. Assim, não tendo havido qualquer ressalva nesse sentido, é porque a contabilidade da empresa não apresenta erros de tal magnitude que a tornem imprestável, como se acusa no auto de infração.”

Por fim, arremata quanto às provas (fl. 23.364):

“No Direito, é por meio das provas que a verdade se estabelece. Não basta a alegação do agente da fiscalização de que a escrita é imprestável. É preciso que isso fique plenamente comprovado nos autos do processo administrativo. No caso dos autos, o arbitramento deve ser desconstituído e o lançamento declarado nulo, porquanto claramente demonstrado, por meio de provas, que existia a efetiva possibilidade de apurar o lucro real e que houve irregularidade no procedimento de fiscalização. De fato, as provas apresentadas a seguir nesta defesa permitem evidenciar a invalidade da aplicação da presunção legal do arbitramento do lucro da Impugnante e dos equívocos das conclusões apresentadas pela peça acusatória.”

Do fatos atinentes à fiscalização

A impugnante relata o início da fiscalização em 13 de dezembro de 2010, que teria como finalidade verificar a “regularidade de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2008” (fl. 23.364). Em função desse trabalho adveio o lançamento objeto de impugnação que diz respeito ao ano-calendário 2007. Processo anterior trata do ano-calendário 2006 (processo administrativo nº 11080.732426/2011-61). No entender do contribuinte, a provável motivação da fiscalização foi a retificação de diversas declarações encaminhadas pelo interessado ao Fisco. Confira-se (fl. 23.364):

“Tais retificações haviam decorrido de ajustes de saldos de determinadas contas da contabilidade da empresa, lançados em janeiro de 2009. Como os referidos ajustes envolveram vários exercícios e alteraram valores expressivos de determinadas contas, todos eles reportados no SPED, era natural e esperado que a empresa fosse auditada pela Receita Federal quanto aos efeitos tributários dos mesmos, já que a Receita possui, e possuía, mesmo antes de iniciada a fiscalização em evidência, amplo acesso não só às informações fiscais da empresa, mas também à contabilidade ajustada e à contabilidade resultante do ajuste.”

Defende o impugnante que os lançamentos de ajuste jamais foram escondidos da fiscalização. Teria ocorrido o oposto. No curso de fiscalização federal anterior, durante o ano de 2009, o Fisco teve “acesso ao SPED, que contém o lançamento dos ajustes em janeiro de 2009 com a descrição do período correspondente no nível de

cada transação” (fl. 23.366). Não bastasse isso, “os resultados dos ajustes promovidos pela empresa em sua contabilidade original foram refletidos nas “linhas de ajustes positivos e ajustes negativos de crédito” na DACON, as quais só conseguiram ser explicadas e entendidas a partir da verificação dos ajustes promovidos na contabilidade original” (fl. 23.365). Sob esse prisma, foram os agentes do Fisco que teriam conduzido os trabalhos de sorte a “construir a incriminação da fiscalizada, voltada desde o princípio ao arbitramento do lucro, como forma de punição pela suposta falta de pagamento de tributos atingidos pela decadência” (fl. 23.365). Tanto essa seria a verdade dos fatos, que o Termo de Intimação que abriu os procedimentos de fiscalização já faria referência aos ajustes (item 12 do documento da fl. 4). A solicitação, à época, de esclarecimentos quanto à variação cambial também permitiriam concluir pelo conhecimento dos ajustes.

O interessado aponta a indignação dos agentes do Fisco com o fato dos ajustes terem promovido aumento de lucro em anos cujo lançamento já estaria decaído, bem como com o fato de prejuízos fiscais terem sido tacitamente homologados e aproveitados. Por esse motivo, a fiscalização teria “construído” acervo probatório tendente ao arbitramento do lucro. Nessa trilha, os agentes do Fisco teriam solicitado “milhares de documentos e informações que certamente não poderiam ser atendidos dentro dos prazos concedidos” (fl. 23.367). Os “fiscais responsáveis pela fiscalização em evidência passaram menos de 24 horas de trabalho dentro das dependências da empresa” (fl. 23.367), tempo que seria diminuto para uma equipe interessada em conhecer os fatos. A pretensa falta de colaboração com o Fisco seria mais uma das “construções maldosas” levadas a efeito pelos agentes do Fisco. Referiu duas oportunidades nas quais o interessado foi até a repartição pública prestar esclarecimentos, afirmando só não ter repetido o comportamento por mais vezes em função da falta de solicitação fiscal para tanto. Assim, para o contribuinte, “o arbitramento desde o princípio foi planejado e desejado pela fiscalização como forma de compensação do Fisco e de punição da Impugnante diante das perdas associadas à decadência dos exercícios anteriores aos fiscalizados” (fl. 23.368).

Após, o impugnante historia os ajustes efetuados na sua escrita comercial. Refere a existência de inconsistências que poderiam deixar de ser sanadas, tendo em vista tratar-se “de uma empresa cumpridora de suas responsabilidades sociais” (fl. 23.369). Informa ter contado com a assessoria das empresas de auditoria Ernst & Young e Deloitte, bem como da “empresa de contabilidade chamada Pryor Consulting Services Ltda, hoje incorporada à empresa Grant Thornton, para, junto com sua equipe, executar a reconciliação e correção de eventuais erros de lançamentos” (fl. 23.370). Esse trabalho foi denominado “Reconciliação Estatutária”, tendo abrangido os anos-calendário de 2002 a 2007. A realização do trabalho se deu entre fevereiro de 2007 a julho de 2008, tendo colimado eliminar “inconsistências nos saldos de certas contas da contabilidade, em especial as contas de estoque e de fornecedores (Intercia Fornecimentos e Fornecedores Estrangeiros), devido ao grande volume de operações realizadas, falta de integração com sistemas gerenciais e mudanças de sistemas” (fl. 23.370). Reprisa, então, trechos do relatório emitido pela Grant Thornton a respeito. Vale reprisar (fls. 23.370/1):

“Em decorrência do extraordinário volume de operações realizadas pela empresa desde o início de suas operações no Brasil, da mudança de sistemas de contabilidade ao longo desse período (Oracle e Microsiga), e da falta de integração com os sistemas gerenciais, os quais trouxeram por vezes insegurança para a conciliação de certas de suas contas, a Dell verificou a necessidade de promover a reconciliação das mesmas para uma

melhor identificação de seus fluxos patrimoniais e melhoria de seus controles.”

“A Dell registrava os lançamentos de recebimentos e pagamentos efetuados pelos bancos através de lançamentos “fechados”. A utilização dessa técnica implicava em adoção de procedimentos adicionais que não estavam sendo observados pela Dell.

De acordo com o estabelecido no art. 258 Decreto 3000/99 RIR, é admitida a escrituração por totais, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e pormenorizado.

A Dell não possuía os livros auxiliares que contivessem os registros individualizados e, de acordo com o que observamos nas conciliações, é obrigatória a utilização dos livros auxiliares de clientes, fornecedores e conta-corrente em forma de Diário e Razão, bem como sua autenticação na junta comercial.”

O contribuinte aponta sua intenção com o chamado “processo de reconciliação”: eliminar passivos fiscais eventualmente decorrentes de inconsistência contábeis (fl. 23.371). Com esse desiderato, objetivou “corrigir saldos contábeis e qualquer risco deles advindos” (fl. 23.371). Esse trabalho, que inicialmente se estenderia por 83 contas da escrita, tomou mais vulto, atingindo 104 contas. O interessado reprisa, mais uma vez, o relatório da empresa Grant Thornton, dando destaque para a necessidade de ajustes em relação às contas de receitas, folha de pagamento, bancos e ativo permanente (fls. 23.371/2). Vale reprisar o trecho relativo às contas bancárias (fl. 23.371):

“Bancos Contas Movimento — Não foram incluídas no escopo original do trabalho devido ao fato de que as mesmas eram consideradas pela Dell como conciliadas pela sua equipe interna. O fato da inclusão das contas de Bancos no escopo se deu pela verificação em outras conciliações da falta de registros identificados nos extratos bancários e não registrados na contabilidade, causando impacto direto nas conciliações.”

O interessado, então, dá o seu entendimento a respeito da dimensão do trabalho (fl. 23.372):

“Num total foram reconciliadas 187 contas no ano de 2007, sendo que destas, 114 eram patrimoniais e correspondiam a 79% do plano de contas patrimoniais daquele ano e não os 100% referido no Relatório do auto de infração (fls. 76). Note-se que a reconciliação das contas necessariamente refletia em contrapartidas, o que gerava um número considerável de lançamentos e ajustes. Daí porque é inadequada a afirmação contida no auto de infração de que todas as contas da contabilidade da empresa foram reconciliadas. Trata-se de afirmação precipitada e que só se justifica para tentar induzir o interprete a acreditar na falaciosa argumentação de imprestabilidade da contabilidade da empresa. Nesse sentido, note-se que de um total de 1.784.444 registros na contabilidade original de 2007, 421.610 foram objeto de ajuste em janeiro de 2009, ou seja, os ajustes relativos ao ano de 2007 representaram menos de 24% dos registros originais. Esclareça-se que desses

421.610 ajustes 278.020 referem-se a lançamentos de uma reclassificação de fretes sobre vendas da conta de resultado 3310223061 fretes e carretos para a conta de resultado 321013536 fretes sobre vendas, realizados no detalhe da transação (fazendo referência ao número do conhecimento do transporte). Assim, se desconsiderarmos esse ajuste, o percentual de ajustes relativos a 2007 foram na ordem de 8,02% dos registros originais.”

Mais adiante, o contribuinte sustenta a seriedade do trabalho de reconciliação, destacando a fidedignidade dos participantes do referido trabalho. Confira-se (fl. 23.373):

“Saliente-se que nenhum processo dessa magnitude, considerando que a Dell vendeu só no ano de 2007 mais de 2,8 milhões de mercadorias, emitiu 522 mil notas fiscais, procedeu a mais de 2 milhões de registros contábeis em seu livro diário e que faturou a quantia de R\$ 2,3 bilhões, é imune de erros e concluído com o apertar de um botão. Entretanto, o que o relatório apresentado pela Grant Thornton demonstra é que a empresa adotou um procedimento sério, profissional, técnico e metódico para eliminar as inconsistências contábeis então existentes em sua contabilidade, envolvendo para tanto algumas das maiores empresas de contabilidade e auditoria do Brasil. Assim, não é absolutamente crível que após esse trabalho a contabilidade da empresa resultasse imprestável para apuração do lucro real. Não é absolutamente crível que essa contabilidade ajustada com toda essa metodologia e dedicação de 12 analistas externos por mês, durante mais de dois anos (sem contar a equipe da própria Dell), submetida à auditoria externa da PWC, habilitada no RECOF, auditada por empresa capacitada pela Receita Federal do Brasil para o Programa Linha Azul e fiscalizada em 2009 pela Receita Federal, seja considerada imprestável para apuração do lucro real, quando todos os controles externos anteriormente mencionados jamais chegaram a essa conclusão.”

No entender do contribuinte, como o Fisco o habilitou como “beneficiário do Linha Azul”, que permite despacho aduaneiro expresso, o arbitramento representaria incoerência do Fisco com a referida habilitação.

Quanto aos ajustes efetuados, o interessado informa que os relativos ao período de 1º de fevereiro de 2002 a 30 de janeiro de 2008 foram lançados como ajustes de exercícios anteriores, tendo em vista o disposto no art. 186 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Já os ajustes posteriores foram lançados nas contas de resultado do próprio exercício. Os livros dos períodos em que efetuados ajustes de exercícios anteriores não foram reabertos em função da disposição do art. 5º da Instrução Normativa DNRC nº 107, de 23 de maio de 2008. Os lançamentos de ajuste, entretanto, identificariam de forma clara o período ao qual se referem. O SPED, obrigatório a partir de 1º de janeiro de 2008, contemplou os ajustes de exercícios anteriores operados em janeiro de 2009. A respeito dos ajustes, assim se manifesta o contribuinte (fl. 23.376):

“Assim, há que mais uma vez refutar-se veementemente a alegação de que a Impugnante tentou esconder algo da Receita.

Está tudo lá dentro; DETALHADAMENTE para cada lançamento.”

Após essas considerações, o interessado passa a apontar as razões para a improcedência do lançamento.

Da decadência

O contribuinte defende a aplicação ao caso vertente da disposição do art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Assim, o lançamento dos fatos geradores do IRPJ e da CSL atinentes aos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2007, ocorridos em 31 de março e 30 de junho, já estaria fulminado pela decadência quando da efetivação do ato administrativo ora guerreado (21 de setembro de 2012). Junta jurisprudência administrativa a respeito da contagem do prazo decadencial no caso do lançamento por homologação, a sistemática adotada para IRPJ e a CSL, que é de cinco anos da ocorrência do fato gerador. A apuração do lucro por do arbitramento não modifica esse raciocínio. Na hipótese do arbitramento do lucro não há previsão para a apuração anual do lucro, como no lucro real, motivo pelo qual resta inviável a contagem do prazo para lançar a partir do final do ano. A eventual consideração de que o lucro teria sido apurado em 31 de dezembro seria um equívoco. Junta jurisprudência emanada da então Primeira Turma da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a esse respeito quando apreciado o processo nº 18.471.001.082/200711, dando destaque para o voto proferido pela Conselheira Sandra Faroni. Confira-se (fl. 23.381):

“Ocorre que a fiscalização desqualificou a apuração pelo lucro real efetuada pela empresa, e procedeu ao arbitramento. Uma vez que os períodos de apuração do lucro arbitrado são trimestrais, em setembro de 2007 estavam alcançados pela decadência os dois primeiros trimestres de 2002.”

Não bastasse isso, mesmo que aplicado o art. 173, I, do CTN, a decadência do direito de lançar também teria se verificado. O contribuinte sustenta que o fato gerador ocorre, no caso do IRPJ e da CSL, ao final de cada trimestre. Dessa forma, “o primeiro dia do exercício seguinte corresponderia ao primeiro dia do trimestre seguinte, marco inicial do prazo decadencial de cinco anos” (fl. 23.382). Forte nessa interpretação, reafirma a decadência do IRPJ e da CSL relativamente aos dois primeiros trimestres de 2007.

Quanto à Cofins e ao PIS, o interessado defende que, mesmo na hipótese do arbitramento, não há modificação na data em que ocorre o fato gerador das contribuições. O fato gerador ocorre mensalmente. Por esse motivo, estariam fulminadas pela decadência as exigências relativas aos meses de janeiro a agosto do ano-calendário 2007, tendo em vista os termos do art. 150, § 4º, do CTN. Juntou jurisprudência administrativa a respeito. Reprisou, quanto às contribuições em tela, a tese da verificação da decadência mesmo que aplicada a disposição do art. 173, I, do CTN, uma vez que “o exercício dessas contribuições é mensal” (fl. 23.386).

Da indevida aplicação do arbitramento

O contribuinte aduz que o arbitramento do lucro somente pode ser levado a efeito quando, de forma segura, houver “comprovação de que não é possível apurar o lucro a partir da escrita fiscal do contribuinte” (fl. 23.387). O arbitramento não é uma opção da autoridade administrativa, mas uma imposição legal, vinculada a sua aplicação aos casos previstos em lei. Qualifica a apuração do lucro com base no

arbitramento como “método excepcional de apuração da renda”, que “só pode ser aplicado nos casos em que não for possível a apuração do lucro por um dos outros dois métodos [real e presumido]” (fl. 23.387). Forte em Alberto Xavier, afirma que a base de cálculo do imposto é sempre o lucro, só variando o método segundo o qual é aferido. Dessa forma, errado interpretar o arbitramento do lucro como sendo uma penalidade. Não é. Trata-se de método de apuração do lucro aplicável em hipóteses restritas.

Após referir o art. 148 do CTN, assim se manifesta (fls. 23.388/9):

“Conforme se infere do citado dispositivo, o arbitramento tem lugar nas situações em que quantificação da materialidade tributária não é possível de se auferir através das declarações ou informações prestadas ou, ainda, dos documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.”

Reprise, então, o art. 530 do RIR/1999, defendendo que somente quando verificada a inexistência ou imprestabilidade da escrita é possível a adoção do arbitramento, “medida de exceção” (fl. 23.389).

Retoma o art. 148 do CTN para assim se manifestar (fls. 23.389/90):

“Segundo a mais autorizada doutrina, a utilização do arbitramento, nos moldes do previsto no art. 148 do CTN, pressupõe a presença de dois requisitos indispensáveis: (i) a omissão do contribuinte na emissão de declarações e documentos exigidos como suporte físico (prova direta) das transações realizadas ou, ainda, caso emitidos estes não mereçam fé; e (ii) que a referida omissão implique na total impossibilidade de mensuração do fato jurídico tributário.”

Refere, então, doutrina e jurisprudência farta, concluindo que “o arbitramento não constitui hipótese de sanção e somente pode ser utilizado de forma subsidiária (ou seja, nas hipóteses em que restar impossível a utilização do critério do lucro real por força da ausência ou imprestabilidade da documentação a que está obrigado o sujeito passivo)” (fl. 23.392).

O contribuinte interpreta que o lançamento ora em análise não foi motivado por omissão na prestação de declarações ou esclarecimentos, muito menos na falta da emissão de documentos obrigatórios. A motivação do ato, no entender do interessado, repousa sobre a imprestabilidade da escrita. Dito isso, conclui o contribuinte que a vasta retórica fiscal a respeito da falta de apresentação de documentos não foi determinante para a apuração do lucro pela sistemática do lucro arbitrado.

O interessado defende a existência de dois requisitos para que a apuração do lucro possa ser efetivada por via do arbitramento, quais sejam (fl. 23.393):

“(i) inicialmente, comprovar a “imprestabilidade” da contabilidade da empresa; e, ainda,

(ii) comprovar que o lucro real não poderia ser apurado por outros documentos.”

Dessa forma, o contribuinte, sem concordar com a existência de vícios e inconsistências em sua escrita, entende incabível o lançamento pela sistemática do

lucro arbitrado em função da viabilidade da qualificação e da quantificação das irregularidades. Confira-se a manifestação do impugnante (fls. 23.394/5):

“De início, percebe-se que todas as supostas infrações encontradas pela Fiscalização foram identificadas a partir das informações contidas na contabilidade e documentação suporte apresentada pela Impugnante. E mais importante, todas as supostas infrações foram quantificadas no auto de infração combatido. Portanto, não há que se falar em “imprestabilidade” da contabilidade da empresa, uma vez que a mesma se mostrou apta para a verificação e quantificação de todas as supostas infrações idealizadas pela fiscalização.”

Após referir que a fiscalização mensurou rendas alegadamente não oferecidas à tributação a partir da escrita, tachou o trabalho fiscal de contraditório, nos seguintes termos (fl. 23.399):

“Portanto, como se verifica, o auto de infração mostra-se totalmente contraditório, pois de um lado classifica a contabilidade da Impugnante como “imprestável”, mas por outro lado realiza, a partir dela, minuciosa apuração de todos os lançamentos e valores que entende indevidamente deduzidos ou acrescidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa.

Ocorre que essa foi a única estratégia identificada pela autoridade fiscalizadora para cobrar da Impugnante valores de impostos em montantes muito superiores não só àqueles já atingidos pela decadência, mas também àqueles que ela poderia cobrar relativamente ao exercício de 2007, uma vez demonstrada a improcedência das irregularidades, o que mais adiante se fará. Eis aqui a única verdade desse arbitramento.

Desta forma, considerando que a Fiscalização foi plenamente capaz de qualificar e quantificar as alegadas supostas irregularidades cometidas pela Impugnante, mostra-se indevida a opção pelo arbitramento. No caso, confirmadas as irregularidades, deveria o Fisco ter adicionado os valores apurados ao lucro líquido para fins de lançamento de ofício, conforme ensina o entendimento pacífico da jurisprudência administrativa.”

Protesta, também, contra a acusação fiscal sob o aspecto do levantamento de supostas infrações que “não dizem respeito ao ano-calendário 2007” (fl. 23.401). O objetivo do trabalho teria sido “engendrar uma imagem de “imprestável” à contabilidade da Impugnante quando, na verdade, as alegadas irregularidades referentes ao ano de 2007 são pontuais e, inclusive, foram plenamente identificadas e quantificadas” (fl. 23.401).

Não bastasse isso, seguindo a argumentação do contribuinte, as irregularidades apontadas pela fiscalização estão tipificadas na legislação (omissão de receitas, despesas não necessárias, passivo fictício e inobservância do regime de competência). Não podem, portanto, dar azo ao arbitramento do lucro. Refere jurisprudência administrativa a respeito.

Mesmo não admitindo que a escrita seja imprestável, o impugnante alega que o Fisco teria outros meios para apurar a base de cálculo dos tributos na sistemática

do lucro real. Destaca que a própria fiscalização admitiu que a impugnante “manteve seus registros de forma adequada à realidade fática apenas em seus registros gerenciais” (fl. 23.404). Sob a ótica do impugnante, esse não foi o caminho trilhado pela fiscalização pelos seguintes motivos (fls. 23.404/5):

“A resposta, data máxima venia, é óbvia: porque a Fiscalização não estava interessada em apurar o lucro real da Impugnante para o ano de 2006, ela estava interessada em punir a empresa e, assim, tentar compensar a Fazenda Nacional pelos valores que a Impugnante eventualmente deixou de recolher relativos aos anos de 2002 e 2003 que restaram atingidos pela decadência.”

O agir fiscal, então, teria violado o art. 148 do CTN, tendo em vista a não configuração da completa impossibilidade da apuração do lucro a partir da escrita. Refere doutrina a respeito. Se existia uma base confiável (sistema gerencial), essa base deveria ter sido utilizada.

O impugnante resumiu seu protesto relativamente à adoção do arbitramento da seguinte forma (fls. 23.406/7):

“Por todo o exposto no presente tópico, conclui-se que o lançamento por arbitramento foi indevidamente utilizado pela d. fiscalização e, por isso, deve ser totalmente cancelado, uma vez que: (i) o arbitramento não é instrumento de sanção; (ii) o arbitramento pressupõe prova contundente da imprestabilidade da contabilidade da empresa como um todo e não de partes isoladas; (iii) o arbitramento não se aplica em situações em que as irregularidades são plenamente qualificadas e quantificadas; (iv) o arbitramento não serve como meio alternativo para tratamento de infrações que possuam tratamento legal específico; e, ainda, (v) o arbitramento não tem cabimento em hipóteses em que o lucro real possa ser apurado através de outras provas diretas, situação que se encontrava presente conforme reconhecimento expresso do próprio auto de infração.”

Das supostas irregularidades apontadas

O impugnante chama a atenção para o caminho seguido pelo agente do Fisco: “a alegação da existência de erros generalizados na contabilidade ajustada da Impugnante” “com o objetivo de sustentar a imprestabilidade da contabilidade da Impugnante” (fl. 23.407). As irregularidades alegadas estaria vinculadas preponderantemente às contas “Intercia Fornecimentos” e “Fornecedores Estrangeiros”. Passa a tratar, então, de cada uma das irregularidades alegadas.

Da reabertura dos anos-calendário 2002 e 2003

O impugnante refuta a acusação. Os ajustes não se prestaram para aumentar o lucro em períodos já decaídos no valor de 135 milhões de reais. Segundo alega, os lançamentos efetuados relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003 tiveram por base “documentos ou na falta destes nos registros da contabilidade original” (fl.23.409). Tomada a amostra selecionada pela fiscalização, o contribuinte informou que os lançamentos se referiam a reversões de lançamentos equivocados, “porque não foi possível localizar a documentação suporte que deu amparo aos registros destes mesmos valores na contabilidade original” (fl. 23.409). As provas do

cabimento dos ajustes que são apresentadas são as cópias do registros contábeis originais. Adicionalmente, relativamente ao valor de 9 milhões de reais, apresenta ainda “exemplos de livros registro de apuração de ICMS de alguns meses de 2001” (fl. 23.410), posto que se referia a “a registro do incentivo fiscal Fitec concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul” (fl. 23.410).

Do estorno da receita de serviços

O contribuinte alega que a receita de serviço lançada em 2004 diz efetivamente diz respeito a 2003, consoante reclamado pela fiscalização. O registro ocorreu tardiamente em função da evolução negocial. O “contrato foi assinado ao final do ano de 2004, no mesmo momento da emissão da fatura comercial, mas tanto a fatura comercial, como o contrato já indicavam que a prestação de serviço já havia iniciado em Fevereiro de 2003 e que a cobrança retroativa seria realizada” (fl. 23.411). Dessa forma, frente aos documentos emitidos, não restava outra possibilidade ao contribuinte que não fosse o registro tardio, efetuado na conta “Lucros Acumulados”. Alega, ainda, que no “início do ano de 2005 foi calculado o impacto desta receita na apuração de imposto de renda e contribuição social de 2003, e os respectivos Darf s de complemento foram recolhidos com multa e juros em 31-Jan-2005” (fl. 23.411). Quando da reconciliação, o contribuinte “entendeu adequado realizar o estorno integral deste lançamento e sua reentrada no ano de 2003” (fl. 23.412).

Do passivo fictício

Inicialmente o impugnante alega que a presente irregularidade diz respeito ao ano-calendário 2006, motivo pelo qual não pode ser fundamento para o arbitramento realizado relativamente ao ano-calendário 2007.

Quanto aos pretensos passivos fictícios, que teriam sido originados em função do “estorno do pagamento de certas obrigações e o lançamento dessas obrigações a crédito de fornecedores (Intercia Fornecimentos e Fornecedores Estrangeiros)” (fl. 23.413), o impugnante alega que os agentes do Fisco não compreenderam o registro dos fatos. À folha 23.414, o contribuinte reprisa os lançamentos que teria efetuado, alegando que os lançamentos de conciliação teriam tido como objetivo a identificação dos fornecedores das matérias-primas. Isso anteriormente não seria possível em função da deficiência dos lançamentos originalmente procedidos. Confira-se a manifestação do contribuinte (fls. 23.413/4):

“a Impugnante efetuou inicialmente a reconciliação de suas contas de estoque, fazendo a abertura dos lançamentos por notas fiscais de entrada quando esses registros tinham sido feitos de forma fechada, agrupados por processo de importação e nem sempre com a identificação do número do processo, o que dificultava à Impugnante identificar automaticamente em qual conta de fornecedores havia sido registrada originalmente a contrapartida.”

“Pelo exposto acima fica claro que a forma como a Impugnante reconciliou suas contas de estoques deu-se pelo fato de ter dificuldades de identificar automaticamente a conta de fornecedores em que havia sido registrada a contrapartida originariamente. Daí que nunca teve a intenção de esconder nada.”

A aparente existência de passivos fictícios seria uma decorrência do estorno de pagamentos efetuados a fornecedores e do lançamento desses valores a débito das contas de resultado (lucros e prejuízos acumulados).

O impugnante, inicialmente, questiona por qual motivo não houve a exigência dos tributos incidentes sobre essa infração, tendo em vista a perfeita valoração constante no trabalho fiscal. Não haveria motivo para o arbitramento.

Após, defende que os passivos fictícios não existiriam, nos seguintes termos (fl. 23.415):

“a prova de que tais passivos fictícios não existem está no próprio auto de infração. Basta que seja confrontada a relação de lançamentos mencionada no auto de infração a página 94 (fls. 5131/5172 do PA) com a relação de lançamentos mencionada nas páginas 37, 41 e 42 do relatório anexado ao auto de infração de 2006 (Doc. 21), para que se constate que a Fiscalização identificou, ela própria, a absoluta maioria dos estornos dos custos dos alegados passivos fictícios, lançados originalmente a débito da conta de resultados. Daí que a reentrada desses lançamentos em outros exercícios a débito de resultado não significou lançamento em duplicidade.”

Alega que “a maior parte dos alegados passivos fictícios teve seus custos estornados em exercícios anteriores, não se configurando de fato como passivos fictícios” (fl. 23.416). Apresenta, então, relação dos lançamentos que teriam tido o efeito de estornar os custos das obrigações originalmente lançadas, que somam valores devedores de R\$ 51.851.872,56, R\$ 59.021.198,36, R\$ 98.395.387,24, relativos a, respectivamente, 2003, 2004 e 2005 (fls. 23.417/8).

Alega, ainda, que parte dos pagamentos que a fiscalização acusa como ensejadores de passivo fictício sequer foi objeto de provisionamento (registro no passivo), de tal sorte que não poderia redundar em passivo fictício.

Alega, ainda quanto ao pretense passivo fictício, que parte dos valores levados a débito do resultado no anos 2004 a 2006 também teria sido creditado em outras contas de resultado, anulando, portanto, os efeitos quanto ao resultado.

Por fim, quanto ao passivo fictício, assim conclui (fl. 23.419):

“Portanto, o que se conclui é que faltou à Fiscalização o aprofundamento da análise da contabilidade da empresa e do processo de reconciliação, que face a sua complexidade facilmente foi utilizado para dar azo à aparente imprestabilidade da contabilidade.

De qualquer forma, se algumas das obrigações junto a fornecedores remanesceram impropriamente em aberto dando a ilusão de que a empresa teria criado passivos fictícios, essas obrigações definitivamente foram por fim excluídas no encerramento do processo de reconciliação em janeiro de 2009, quando a empresa lançou a crédito de resultados desse exercício o valor de R\$ 98.568.676,61, conforme reconhecido a folhas 29 e 82 do Relatório anexado ao auto de infração. Tal procedimento pode não ter sido tecnicamente o mais adequado. Porém, não há como se negar que o passivo foi ajustado, remanescendo no

máximo penalidade de juros e multa decorrente sobre o aproveitamento extemporâneo de despesa. Mas jamais causa para arbitramento, ainda mais quando tal fato se refere a outro exercício que não o arbitrado.”

Dos royalties contabilizados pelo regime de caixa

O impugnante reconhece o lançamento dos gastos com royalties segundo o regime de caixa, mas rejeita a existência de benefício em seu favor como decorrência desse equívoco. Ademais, não vê nesse fato fundamento para o arbitramento. Confira-se (fl. 23.420):

“No que tange ao tratamento de caixa dado às despesas de royalties, o fato é que os efeitos desse procedimento não maculam a contabilidade de tal forma a torna-la imprestável. Isso porque tais despesas poderiam facilmente ter sido adicionadas aos respectivos exercícios em que lançadas pelo regime de caixa.”

O contribuinte efetuou cálculos tendentes a demonstrar a inexistência de qualquer benefício fiscal em seu favor (fl. 23.422).

Da variação cambial

O contribuinte aponta a identificação pelo Fisco de erros na apuração das variações cambiais relativamente aos anos-calendário 2006 e 2007. Destaca que relativamente ao ano-calendário 2007 “ofereceu mais de R\$ 40 milhões a crédito de resultado a título de variação cambial” (fl. 23.422).

Alega que a fiscalização tenta “se agarrar” a irregularidade de um período (2006) com o objetivo de “justificar o arbitramento e a imprestabilidade da contabilidade de 2007” (fl. 23.422). Tais fatos, caso existentes, não guardariam relação com o fatos ocorridos no ano-calendário 2007, o objeto do lançamento ora contestado. Segundo o impugnante, “A mistura desses fatos tem claramente o único propósito de induzir a presunção de erros generalizados” (fl. 23.423). O arbitramento, entretanto, não poderia ser aplicado em função de presunções.

Não bastasse isso, o contribuinte discorda da conclusão fiscal de que o sujeito passivo não teria corrigido o regime de apuração das variações cambiais. Afirma o impugnante que “A correção foi feita, pois, de fato, conforme informado à fiscalização, o preenchimento das linhas que demonstrariam a adoção da opção pelo regime de caixa foi um equívoco” (fl. 23.423). Presta, então, o seguinte esclarecimento (fl. 23.423):

“Assim, na retificação da DIPJ de 2006, esse erro foi eliminado pela exclusão do valor de R\$ 8.677.071,65 correspondente à variação cambial passiva não realizada, como também pela adição do valor de R\$ 76.474.748,30 correspondente à variação cambial ativa não realizada e que havia sido registrada em duplicidade na declaração original (2 x o valor de R\$ 38.237.374,15 conforme se verifica inclusive pela transcrição de fls. 128 no Relatório). Esses valores de variação cambial não realizadas estão inclusos no valor fechado de R\$ 52.692.848,36 inseridos como outras exclusões na linha 37 da ficha 09 da retificação, conforme inclusive mencionado no próprio auto de infração (fls. 128 do Relatório).”

Assim, a acusação fiscal não teria procedência. O regime adotado não seria o de caixa, mas o de competência. Os ajustes cabíveis teriam sido feitos e a acusação seria descabida.

Ademais, caso houvesse a irregularidade acusada, perfeitamente identificada, deveria ter sido exigido o tributo faltante sem o apelo ao arbitramento.

Destaca o impugnante que ele não teria se beneficiado com o erro, porquanto os recolhimentos estimados teriam sido bastante superiores aos devidos consoante regime de competência para a apuração das variações cambiais.

Por fim reafirma o não cabimento do arbitramento em função do presente erro, uma vez que a escrita “poderia ter erros, mas certamente esses erros não são de tal magnitude a comprometer a possibilidade de, a partir dela, apurar-se o lucro” (fl. 23.425).

O impugnante informa que retificou sua declaração de rendimentos de forma a retratar a opção pelo reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência, tendo, dessa forma, oferecido mais de 40 milhões de reais à tributação.

Quanto aos cálculos da variação cambial, em relação aos quais a fiscalização identificou erros reiterados, o contribuinte adverte que apresentou cálculos retificados, uma vez que no cálculo original houve o “aparecimento de cotações artificiais do dólar na planilha de 2006 e, relativamente a 2007” (fl. 23.426). A fiscalização na teria aceitado o novo cálculo em razão da adoção do regime de competência e da ocultação de despesa no montante de 17 milhões (“em uma única linha no meio de milhares inseriu os 17 milhões de despesa, com o histórico de ajuste saldo anterior” – fl. 23.426). O impugnante, então, protesta por ter como falsa a imputação de falta de colaboração com o Fisco. O regime de competência sempre foi aquele adotado pelo contribuinte, se a fiscalização desejasse cálculo segundo o regime de caixa, deveria ter assim requisitado. Quanto ao ajuste de 17 milhões, o objetivo foi o de isolar o erro “claramente identificável, para que a autoridade fiscalizadora pudesse lançar os valor caso assim entendesse apropriado” (fl. 23.247).

Do estoque

O contribuinte reclama da utilização pela fiscalização de relatório adotado para fins de habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul. Acusa a distorção do relatório. Ao referir a avaliação arbitrária dos estoques e o não controle pelo sistema Glovia dos produtos acabados, o agente do Fisco teve por meta desqualificar a contabilidade do impugnante. Ocorre, entretanto, que o relatório não tinha por foco a contabilidade ajustada, mas “a existência de um sistema corporativo informatizado integrado à contabilidade para controle dos estoques de mercadorias” (fl. 23.428). Segundo o impugnante, o relatório utilizado não faria referência à contabilidade ajustada, mas à original. Destaca, também, que o arbitramento do estoque é uma possibilidade legal. Essa possibilidade foi a adotada na época. Como se desejava a habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul, “foi então estruturado um plano de ação para atender tal requisito de concessão do benefício. O plano foi concluído e o benefício foi concedido em 2010, depois de a empresa já ter inclusive concluído sua reconciliação!!!!” (fl. 23.431).

No que diz respeito aos produtos acabados, o impugnante refuta deficiências no controle desses estoques, posto que “toda a produção é faturada e expedida, não havendo saldos de estoques físicos dessa natureza” (fl. 23.431).

Quanto aos livros Registro de Inventário, o contribuinte afirma ser equivocada a ilação fiscal segundo a qual os auditores que efetuaram a análise da escrita do contribuinte para fins da habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul tivessem tido acesso aos referidos livros consoante a contabilidade ajustada (fl. 23.431). Transcreve o trabalho dos auditores com a finalidade de demonstrar a “consistência dos saldos” retratados no documento “se considerados os ajustes contábeis registrados” (fl. 23.431).

O impugnante contesta, também, a conclusão fiscal extraída da leitura do parecer do auditor independente que analisou as demonstrações financeiras do ano encerrado em 31 de janeiro de 2009. Reprisa parte do texto emitido pelo auditor independente (fl. 23.432):

"Não acompanhamos as contagens físicas dos estoques de matérias-primas e produtos acabados em 31/01/2008, pois nossa contratação, como auditores independentes, ocorreu em data posterior, e não foi possível satisfazermos, por outros procedimentos de auditoria, quanto às quantidades de matérias-primas e produtos acabados nesta data "

Apresenta, então, a seguinte explicação (fl. 23.432):

"Ora, veja-se que a ressalva contida no parecer da PWC diz respeito à dificuldade em validar uma posição estática anterior ao início de um trabalho de auditoria, uma vez que os itens de inventário são cíclicos e a alteração das quantidades é diária. Sendo assim, como não estava em seu escopo e outros testes deveriam ser feitos além do escopo contratado, a auditoria da PWC optou em não opinar e/ou não validar a conta dos estoques acerca dessas quantidades nem dos valores iniciais, pois não pôde acompanhar qualquer contagem para validar seus saldos."

No que diz respeito aos produtos em elaboração, o contribuinte reforça ter processo produtivo extremamente célere, tão rápido que ao final do dia os produtos prontos são todos faturados. Segundo ele, o processo de produção dura 2 horas. Por tal motivo, não haveria necessidade de manter registro contábil dos produtos em processo. A conta “Produtos em Processo” “voltou a constar do plano de contas da empresa após a reconciliação foi porque a Impugnante passou a adotar o sistema integrado de controle de estoques” (fl. 23.434) em função da habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul. Incorreta, dessa forma, a ilação fiscal de que o impugnante não teria um controle confiável de estoques. No intuito de comprovar suas alegações, o contribuinte junta planta e fotografias da sua linha de produção.

Quanto à acusação fiscal de realização retroativa de estoques, vale reprisar a manifestação do sujeito passivo (fls. 23.435/6):

"Esta talvez seja das acusações a que mais flagrantemente denota a falta de compreensão por parte da Fiscalização quanto ao processo de reconciliação efetivado pela empresa e a inapropriada transformação dessa falta de compreensão em uma presunção de generalizada inconsistência da contabilidade da empresa que justificaria o arbitramento do lucro."

Em que pese tenha-se alegado no auto de infração ser tal procedimento impossível, o que só por aí demonstra a falta de

técnica e aprofundamento pela Fiscalização na análise do procedimento e que resultou por isso na indevida e ilegal decisão de arbitrar o lucro da empresa, a Impugnante executou a conciliação das contas de estoque de 2002 a 2008 utilizando-se dos saldos iniciais e finais registrados junto ao Glovia (sistema de controle físico de estoques) para cada um dos períodos referidos, valorizados a partir dos critérios fiscais de valorização dos estoques previsto no artigo 293 do RIR/99, e das notas fiscais de entrada e de devolução de mercadorias também relativas a cada um daqueles períodos, devidamente reconciliadas com o Livro registro de entrada, ao nível da transação.

Note-se que a falta de aprofundamento na análise do procedimento de conciliação por parte da Fiscalização está evidenciada no fato dela ter referido que para executar o procedimento haveria a necessidade de se proceder com a contagem dos estoques no mesmo momento da conciliação da conta. Ora, para conciliar e validar os dados do Glovia e, conseqüentemente, atestar os saldos físicos, a empresa procedia periodicamente com a contagem dos estoques, procedimento que foi inclusive verificado pela auditoria do linha azul que atesta a qualidade dos controles da Dell, conforme mencionado no capítulo 5.3.6.1.

A contagem dos estoques, portanto, ocorreu às suas devidas épocas.

Daí que é absolutamente improcedente a afirmação da Fiscalização. Os estoques foram contados pela Impugnante e esses dados foram todos eles lançados no Glovia, o qual serviu de base para a posterior conciliação. O procedimento, portanto, era sim possível e faltou à Fiscalização compreensão sobre o mesmo.

Saliente-se que nenhuma pergunta foi feita pela Fiscalização quanto ao funcionamento do Glovia. Não houve interesse em aprofundar o conhecimento sobre o mesmo. E inclusive sobre o método de valorização aplicado sobre os respectivos saldos físicos.

Feita a contagem dos estoques a Impugnante, tendo portanto uma base firme das suas posições físicas de estoque, procedeu com a valorização dos estoques finais e iniciais de acordo com o artigo 293 do RIR, conforme passamos a demonstrar abaixo:

- a) foram selecionadas das últimas compras do período o maior custo unitário para o respectivo item; e*
- b) apurou-se o montante do estoque multiplicando-se esse custo unitário pela quantidade encontrada no sistema Glovia para assim chegar no valor do mesmo dentro das contas de estoques.”*

Após defender a precisão dos seus controles quanto ao estoque, o contribuinte alega a incompreensão, pelo agente fiscal, dos ajustes efetuados na escrita. O fiscal

reclamou de ajustes de acréscimo do custo do produto vendido, em mais de 300 milhões de reais, mas deixou de observar ajustes operados nas contas patrimoniais, em especial “Fornecedores”, o que teria distorcido a conclusão. Afirma, então, que o efeito das alterações implementadas nos estoques de 2002 até 2007 foi de apenas 6,7 milhões de reais, o que seria irrisório frente à movimentação do período da ordem de 4,8 bilhões de reais (fls. 23.437/8). Ademais, como os saldos das contas apresentaram acréscimos, isso importou em receita, figura favorável ao Fisco.

No que diz respeito aos tributos recuperáveis (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Produtos Industrializados), que devem ser contabilizados em contas apartadas daquelas que registram os estoques, o impugnante refere simples inconformidade do agente fiscal “com a forma como foi reconciliada a conta de estoques” (fl. 23.439). Afirma que os tributos recuperáveis não foram agregados ao valor dos estoques.

Quanto às compras em consignação, tendo em vista a identificação pela fiscalização de lançamentos de compras em duplicidade, o impugnante alega a irrelevância dos valores, bem como a concentração dos valores em uma única nota fiscal, no montante de R\$ 1.232.353,69, o que representaria um quarto do valor identificado. Informa, também, que, de 377 notas fiscais de compras em consignação, apenas 6 teriam sido objeto de lançamento em duplicidade. Assim, “o erro no lançamento de meia dúzia de notas fiscais certamente não é uma constatação suficiente para que se conclua pela imprestabilidade da contabilidade da Impugnante!!!!” (fl. 23.440).

O impugnante alega, ainda, que o seu Livro Registro de Entradas é hígido. A informação por ele prestada no curso da fiscalização de que teria levado “centenas de notas fiscais diretamente a débito de resultado porque não estariam elas registradas no Livro de Registro de Entradas” (fl. 23.440) teria sido um equívoco em função do excesso de trabalho derivado das demandas fiscais. Defende, então, que todas as notas de entradas de mercadorias foram devidamente lançadas. Explica, ele, a origem do erro (fl. 23.441):

“Ora, o que ocorreu de fato e que gerou confusão para fins de responder o questionamento da fiscalização, foi que todos os lançamentos selecionados são remessas e não compras de mercadorias (CFOP: 1906, 1907, 1916, 1949, 2916, 2949) e, por esse motivo, não se encontram na conciliação de matéria-prima que apresenta apenas CFOPs de compras (local onde foi procurado inicialmente).”

Por fim, quanto a este tópico, o contribuinte trata do estoque de peças usadas. Frente a acusação de duplo lançamento do custo atinente à aquisição de matérias-primas retornadas como sucata, que teriam somado 21 milhões de reais, alega que o custo foi devidamente lançado, uma vez que a peça usada substituída em face da garantia ensejou lançamento a crédito de resultado quando da substituição (fl. 23.445). Após, ele detalha suas operações com as referidas peças e os registros contábeis que teriam sido feitos (fls. 23.445/6), arrematando (fl. 23.447):

“Portanto, mais uma ilação da autoridade fiscalizadora é afastada e qualquer conclusão quanto a desqualificação da contabilidade da Impugnante não passa de mera arbitrariedade.”

Do PIS e da Cofins 2007

Frente à constatação fiscal de que as contas de resultado que registram o ônus com o PIS e a Cofins foram afetadas negativamente (redução do lucro) em função de ajustes decorrentes de operações de importação, que, de regra, não permitiriam o crédito do tributo, porquanto não se submetem ao regime não-cumulativo, o impugnante afirma que o “ajuste foi feito, para refletir os corretos saldos patrimoniais de PIS e COFINS, a débito da conta de impostos a recuperar no Resultado, compondo o CPV do período, como tributo não recuperável” (fl. 23.448). Afirma que em alguns casos é possível a manutenção de créditos na importação, como na hipótese da “aquisição de insumos para utilização na produção de bens destinados a venda “ (fl. 23.447). Destaca, também, que os referidos tributos foram objeto de fiscalização anterior relativamente ao ano-calendário 2007 (MPF 1010100/00455-2008), que não glosou créditos do mercado interno ou de importações. Os ajustes diriam respeito a operações de importação em que possível a manutenção do crédito.

Dos extratos bancários

Repriso na íntegra a manifestação do impugnante devido à importância do tema (fls. 23.449 a 23.451):

“Antes do início do trabalho de reprocessamento, a Dell já mantinha controles de conciliação bancária, que consistiam na confrontação de todos os movimentos constantes nos extratos bancários com os lançamentos registrados nas contas contábeis correspondentes, tudo isso como o com intuito de detectar eventuais divergências, averiguando as causas dos valores em aberto e atentando às seguintes situações:

- Movimentos refletidos no extrato bancário e não registrados na Contabilidade;

- Movimentos registrados na Contabilidade e não refletidos no extrato bancário.

- Propor soluções para problemas recorrentes;

Entretanto, existem diversos motivos para que diferenças ocorram. Podemos citar como exemplo os seguintes: depósitos não identificados, depósito de taxas cobradas pelos bancos, pagamentos efetuados por cheque, entre outros. Apenas a fim de deixar mais claro o exemplo, se qualquer cidadão depositar dinheiro equivocadamente na conta bancária da Dell, esse valor ficará pendente de conciliação por meses caso esta pessoa não tenha vínculo com a empresa.

Portanto, devido ao considerável volume de movimentações que ocorrem nas contas correntes da Dell Brasil, que efetua milhares transações bancárias diariamente, na maioria das vezes não há tempo hábil para correção dos saldos dentro do mesmo mês, sendo tais divergências sanadas somente no mês seguinte, de forma que os saldos do final do mês não ficam iguais, o que ocorreu nos meses citados pelo auditor fiscal. Essa nuance causou o que a autoridade fiscal chamou de “alguns poucos” lançamentos de ajuste, e não estavam relacionados com o processo de reconciliação implementado pela Dell.

Saliente-se que as contas bancárias não estavam no escopo do trabalho de reproprocessamento contábil, pois as mesmas eram consideradas conciliadas, dentro do procedimento rotineiramente adotado, conforme descrito nos parágrafos acima. Porém, durante o reproprocessamento, foi verificado que apesar da existência das conciliações e da identificação das divergências entre contabilidade e extrato, nem todos os ajustes identificados estavam devidamente registrados na contabilidade original, logo decidiu-se incluir as contas de banco no escopo, com a finalidade de eliminar as diferenças remanescentes da conciliação original.

Em todos os meses, os lançamentos propostos pelo projeto de reconciliação foram realizados nos mesmos meses em que as pendências foram originadas, no entanto vale relembrar, que alguns ajustes oriundos de conciliação bancária já tinham sido registrados na contabilidade original, mas dado ao encerramento mensal dos períodos, tais ajustes somente eram registrados em meses posteriores. Como o escopo do projeto de reconciliação para as contas de banco, conforme explicado acima, era de regularizar as pendências remanescentes, os saldos mensais entre extrato e contabilidade não ficaram alinhados, exceto dezembro, não podendo desta forma, afirmar-se que não havia controle da movimentação financeira. Em dezembro, a equipe responsável pelas conciliações aproveitou a abertura do período de lançamentos e optou identificar ajustes de conciliação realizados na contabilidade original em meses posteriores a dezembro, os estornou e lançou novamente na competência de dezembro, desta forma, alinhando extrato e saldo contábil. Este procedimento não foi adotado para os demais meses do ano, dado ao volume de trabalho que seria necessário e a preocupação de concluir o projeto de reconciliações no menor tempo possível.

Cabe, porém salientar novamente um aspecto essencial, e já mencionado pela Impugnante anteriormente: a Dell contabiliza centenas de milhares de transações de recebimentos anualmente, referentes às suas centenas de milhares de operações de venda, tanto de produtos quanto de serviços. Além disso, contabiliza também outras centenas de milhares de pagamentos relacionados aos seus fornecedores de matéria prima e mercadorias para revenda, prestadores de serviço, funcionários, tributos, etc.

Toda a complexidade dessa situação foi ainda mais potencializada com o fato de que a Dell Brasil experimentou um forte crescimento no país na última década, sempre mantendo bons relacionamentos com todos, seja cliente, fornecedor, funcionário, governo, etc, alcançando no exercício de 2011 um faturamento de R\$ 3,7 bilhões, representando um crescimento de 681% em relação aos R\$ 0,5 bilhões de 2002 e um quadro de 3828 funcionários, representando um crescimento de 816% em relação aos 418 funcionários daquele ano, além de três unidades agora, ante apenas uma naquela época.

Diante desse crescimento exponencial é natural que houvessem divergências nos extratos mensais e que de qualquer forma foram ajustados ao final do exercício. Portanto, nenhuma irregularidade há que se identificar nesse ponto, o qual só serviu a ilações pela autoridade fiscalizadora.”

Dos descontos concedidos em 2007

O contribuinte confirma que os descontos questionados pela fiscalização não foram concedidos por via das notas fiscais emitidas quando das operações comerciais, mas sim em conjunto, “calculado ao longo do ano” (fl. 23.451). O valor do desconto teria sido pago ao beneficiário (Dell Argentina) no dia 26 de dezembro de 2007. Junta contrato de câmbio no valor de R\$ 8.908.630,35 (fls. 98.227 a 98.231), relação de vendas efetuadas ao beneficiário (fls. 98.232 a 98.294) e contrato estabelecido com o beneficiário (fls. 98.295 a 98.305).

Do estorno dos fretes

O impugnante alega erro na contabilização original da compras internacionais, com o frete sendo lançado duas vezes. O ajuste teria tido por meta corrigir o mencionado erro. Apresenta, então a seguinte explicação (fl. 23.453):

“No entanto, essa duplicidade não ocorreu para todos os processos de importação. Em decorrência disso, o estorno efetuado pela Dell fez com que o saldo da conta Fornecedores Estrangeiros fosse reduzido a maior do efetivamente lançado em duplicidade. Essa diferença foi entretanto anulada pela contrapartida à conta de variação cambial no resultado.”

Como entende que a fiscalização não reclama disso, uma vez que o valor teria impactado a base tributável de forma correta, em que pese mal lançado, afirma que o fiscal não deveria ter tocado no assunto. Só o fez para insinuar que o contribuinte teve o “intuito de enviar lucros para a matriz americana sem os devidos impactos nos lucros tributáveis locais” (fl. 23.454).

Do estorno da provisão de garantia

O contribuinte inicia por contestar a aplicabilidade do Pronunciamento NPC nº 22, emitido pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes – Ibracon e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Segundo alega, o ato só se aplica à companhia abertas, enquanto o impugnante é uma sociedade limitada. A referida norma somente passou a ter aplicabilidade em relação ao impugnante após a edição da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, motivo pelo qual não era exigível do contribuinte sua observância em relação ao ano-calendário 2007. Como a referida provisão não impacta a base tributável, bem como levando em consideração que as demonstrações financeiras consolidadas não foram afetadas, o contribuinte não vê sentido nas ilações fiscais.

Do estorno de fornecedores em geral

Quanto aos estornos operados relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003, que aumentaram os lucros lá registrados, o objetivo do contribuinte teria sido afetar os períodos em que verificados os erros contábeis. Apresenta, então, a seguinte explicação (fl. 23.457):

“Estas reversões foram realizadas durante os trabalhos de reconciliação, pois não foi possível localizar a documentação

suporte que deu amparo aos registros destes mesmos valores na contabilidade original e/ou tal registro não se justificava no saldo final da conta patrimonial naquela data. Desta forma, foram sugeridos estornos integrais dos lançamentos de origem, inclusive mantendo o mesmo histórico do registro original para permitir melhor rastreabilidade. Tais lançamentos de estorno foram alocados aos balancetes preparados pela Dell como resultados das reconciliações, nos mesmos períodos que os registros originais, afastando consequentemente qualquer questionamento quanto a incorreta alocação destes registros aos anos calendários de 2002 e 2003.”

Das irregularidades na conta Intercia Mídias

Transcrevo a manifestação do sujeito passivo (fl. 23.459):

“O fato destes ajustes referentes aos anos 2002 e 2003 não terem sido oferecidos à tributação já foi exaustivamente explicado à fiscalização e, novamente, abordado nesta impugnação em capítulo a parte. Este tópico incluído no auto de infração é mais um exemplo da tentativa da fiscalização de criar um cenário caótico para a contabilidade da Impugnante. Entretanto, a única verdade é que a autoridade fiscalizadora agarra-se a alguns lançamentos que não compreendeu ou não quis compreender, retornando sempre a eles sob óticas diferentes para tentar construir um cenário caótico que entende justificaria o arbitramento. No entanto, a pergunta a ser feita é: No que esses lançamentos de 2002 e 2003 justificariam o arbitramento da contabilidade da empresa de 2007? Em NADA!!!”

Do hedge

O contribuinte relata que a acusação fiscal estaria baseada em erro quanto ao cálculo das perdas indedutíveis apuradas pelo impugnante com suas operações de cobertura de riscos cambiais. As perdas seriam excessivas relativamente às necessidades do impugnante.

A esse respeito ele assim se manifesta (fl. 23.460):

“Sem querer entrar no mérito do efetivo montante das perdas adicionadas, o fato é que a discussão aqui é meramente quanto a cálculo e quanto à dedutibilidade fiscal de certas perdas. Nenhum desses questionamentos poderia dar margem à imprestabilidade da contabilidade da Impugnante e ao arbitramento.”

Defende, portanto, a especificidade da eventual irregularidade, que não poderia dar azo ao arbitramento.

Dos prejuízos fiscais

Quanto aos prejuízos fiscais apurados pelo impugnante nos anos-calendário 1999 a 2003 à luz da escrita original, prejuízos esses que não mais existiriam caso considerados os ajustes operados no âmbito da chamada reconciliação, o impugnante defende as compensações efetuadas nos anos-calendário 2004 a 2006, dando a

entender que os ajustes somente foram efetuados em 31 de janeiro de 2009. Em 2009, “poderia a fiscalização autuar a Impugnante por considerar inexistentes os prejuízos fiscais compensados entre os anos de 2004 e 2006, inclusive porque não havia transcorrido o prazo decadencial” (fl. 23.462). Se a compensação não era viável, cabia ao Fisco contesta-la, jamais alterar a sistemática de apuração do lucro para o arbitramento em razão de uma irregularidade facilmente quantificável.

Da retificação das DIPJ

No que diz respeito à retificação das DIPJ, que segundo a fiscalização não refletiu os ajustes efetuados no âmbito da reconciliação, o contribuinte protesta. Afirma que a retificação operada seguiu os precisos ditames legais. Referiu o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as orientações constantes dos manuais das referidas declarações.

Da higidez da contabilidade

O impugnante defende a regularidade da sua escrita diante das Normas Brasileiras de Contabilidade. Os livros contábeis do contribuinte estariam de acordo com a Resolução nº 597/1985 do Conselho Federal de Contabilidade, tendo sido observadas as formalidades intrínsecas e extrínsecas preconizadas pelo referido ato, quais sejam (fl. 23.466):

“Formalidades EXTRÍNSECAS dos Livros Contábeis:

- Serem encadernados;
- Terem as folhas numeradas sequencialmente; e
- conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Formalidades INTRÍNSECAS dos Livros Contábeis:

- a utilização do idioma nacional e da moeda corrente do País;
- o uso da forma contábil;
- o registro dos fatos em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- a ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para margens; e
- a base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.”

Os livros contábeis hábeis perante o sistema jurídico teriam sido todos apresentados ao Fisco. Os livros sempre foram hábeis. A denominada reconciliação teve por meta melhorá-los. Confira-se (fl. 23.467):

“Entretanto, conforme já referido, não obstante a Impugnante manter o Livro Diário, esta não mantinha o livro auxiliar no qual deveriam estar detalhadas, no nível da operação, todas as transações realizadas pela Impugnante em 2007.

Justamente para alcançar tal objetivo e, assim, melhorar os registros contábeis do período é que a Impugnante levou adiante o projeto de reconciliação contábil já descrito.”

No entender do contribuinte, a fiscalização não evocou vícios intrínsecos ou extrínsecos. Identificou a imprestabilidade da escrita tendo por prova a reconciliação. Essa reconciliação deveria ter sido valorizada. Não foi.

Afirma que a irresignação fiscal quanto aos livros fiscais do contribuinte resumem-se ao Lalur. Que os erros quanto à identificação do profissional signatário dos livros não afastou a correta identificação do profissional. Tais livros não são imprestáveis. A entrega tardia dos livros não permite o arbitramento. O preenchimento com dados originais da escrita também não. Arremata com a seguinte consideração (fl. 23.469):

“Pelo exposto, não há que se falar em imprestabilidade dos livros comerciais e fiscais da Impugnante. Nesse sentido, resta evidente, data máxima venia, mais uma contradição constante do auto de infração, pois inicialmente reconhece a regularidade, sob o aspecto formal, dos procedimentos de registros praticados pela Impugnante no trabalho de reconciliação, mas por outro lado tenta justificar a desconsideração dos registros originais sob o argumento de que o mesmo trabalho de reconciliação os teria tornado imprestáveis ou, ainda, supostamente “reconhecido” a sua imprestabilidade.

Ora, Ilustres Julgadores, há que se diferenciar (i) equívocos na escrituração contábil (ii) de equívocos na apuração da base tributária. Por tudo o que foi exposto na presente impugnação e, inclusive, no auto de infração, é fácil perceber que as alegadas irregularidades apontadas limitam-se, quando muito, à segunda hipótese, ou seja: equívocos na apuração da base tributária pela Impugnante. Em outras palavras, o que se evidencia no caso concreto é uma insatisfação da Fiscalização com o tratamento fiscal e contábil dado pela Impugnante aos dados constantes na escrituração.

Entretanto, é fato que eventual tratamento tributário indevidamente dado aos registros constantes na escrituração não torna estes registros inválidos ou imprestáveis. O alegado problema resumir-se-ia ao tratamento que lhe foi dado.”

Da colaboração com a fiscalização

O contribuinte refuta a acusação de tentativa de omissão de informações quanto à reconciliação. Afirma que apresentou a escrita com os ajustes (atinentes a 2009) antes do início dos procedimentos de fiscalização e que solicitou o cancelamento de declarações de compensações que não seriam cabíveis em razão da inexistência de débitos fiscais em decorrência da reconciliação. As solicitações fiscais só não foram atendidas de forma mais rápida em razão dos agentes do Fisco terem lotado o contribuinte de solicitações de informações que a própria fiscalização poderia ter obtido junto à escrita.

Confira-se parte do protesto (fls. 23.472/3):

“De qualquer forma, saliente-se mais uma vez, que a grande maioria dos documentos solicitados pela Fiscalização foram entregues, e muitos deles referentes a outros exercícios não lançados e cuja fiscalização continua em aberto. E não estamos falando de meia dúzia de documentos. Estamos falando de centenas de documentos e esclarecimentos, que resultaram em um processo administrativo com mais de 23.000 páginas. Estamos falando de uma empresa que só no ano de 2007 fez mais de 2,8 milhões de lançamentos contábeis. Pode isso ser classificado como falta de colaboração/atendimento à fiscalização?”

Sendo assim, não há que se falar em falta de atendimento à fiscalização pela empresa Impugnante. A verdade é que a estratégia da Fiscalização foi solicitar uma infinidade de informações, documentos e planilhas para manter os funcionários da Impugnante plenamente ocupados e assim ocultar sua verdadeira intenção de buscar justificativa para arbitrar o lucro da empresa.

Entretanto, tal atitude não encontra guarida no ordenamento jurídico tributário pátrio.

De fato, conforme já demonstrado, era dever da fiscalização buscar, por quaisquer meios, a apuração do lucro real da empresa. Portanto, se estivesse encontrando maiores dificuldades, deveria, ao invés de ficar solicitando informações repetitivas, ter intimado a Impugnante para retificar a contabilidade nos pontos que entendesse necessário, MAS DE FORMA CLARA E MANIFESTANDO O OBJETIVO DE TAL SOLICITAÇÃO, respeitando assim ao já mencionado princípio da verdade material, assim como o caráter subsidiário do lançamento por arbitramento.

Conforme se depreende dos tópicos anteriores da presente impugnação, os supostos equívocos apontados pelo auto de infração são todos quantificáveis e apurados a partir dos próprios lançamentos efetuados pela Impugnante situação que evidentemente não torna a contabilidade imprestável como um todo, especialmente porque a documentação suporte para a mesma (p.ex. notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias) refletia a realidade das operações da Impugnante. Além disso, não afeta um universo de contas que tornaria toda a contabilidade imprestável. Restringe-se, na sua maioria, a contas de passivo Intercia Fornecimentos e Fornecedores Estrangeiros e seus reflexos de contrapartidas nas contas de estoques.”

Refere doutrina e jurisprudência que dariam guarida aos seus interesses.

Repisa, então, que a própria fiscalização reconheceu a confiabilidade dos sistemas gerenciais do impugnante e que jamais houve intimação para que o contribuinte refizesse sua escrita.

Do cancelamento da multa qualificada

O contribuinte refuta a aplicação da multa qualificada em função dos seguintes motivos (fl. 23.475):

“(a) houve violação dos princípios da motivação e do ônus da prova ao não serem apresentadas as razões e as provas que justificariam a aplicação da multa qualificada, em especial quanto à presença do dolo nas condutas incorridas pela Impugnante;

(b) a Impugnante não incorreu em quaisquer das práticas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64; e, ainda,

(c) não houve conduta dolosa da Impugnante, tendo em vista sua absoluta boa-fé ao executar a reconciliação contábil levado a efeito, bem como ao longo de todo o procedimento de fiscalização.”

O impugnante reclama acusação fiscal em razão de que “não sabe a Impugnante se ela está sendo acusada de sonegação, fraude ou conluio, o que, por óbvio, dificulta a apresentação de uma defesa na medida em que cada uma das situações elencadas na Lei n. 4.502/64 implica na apresentação de uma linha de defesa diversa” (fl. 23.476). Por tal motivo, o ato administrativo teria violado o art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, tendo em vista a falta de motivação, bem como o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, porquanto não identificado o dispositivo legal aplicado (71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1974). A omissão da fiscalização quanto a identificação da conduta dolosa acarretaria a nulidade do ato administrativo. Cita farta doutrina e jurisprudência a respeito.

Retoma a questão da prova para afirmar que as provas dos autos demonstram que o agir do contribuinte foi contrário ao impedimento ou retardo do conhecimento pelo Fisco dos fatos que envolvem a obrigação tributária. Todos os fatos estavam registrados na escrita em janeiro de 2009 e a escrita foi entregue ao Fisco antes do início da ação fiscal. As declarações cabíveis também foram regularmente retificadas.

Conclui seu protesto quanto a esse aspecto nos seguintes termos (fl. 23.486):

“Destarte, seja pelo Fisco ter falhado no dever de trazer aos autos as provas que confirmassem a prática de quaisquer das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, seja pelo fato de a Impugnante ter demonstrado de forma categórica que não incorreu em nenhuma daquelas situações, é imperativo que seja cancelada a multa agravada de 150% aplicada no auto de infração em evidência.

Ressalte-se, ainda, que a falta de motivação pelos autuantes para qualificação da multa é matéria muito conhecida dos órgãos julgadores. A Súmula nº 14 do CARF, por exemplo, teve como origem precedentes que versavam sobre autuações fiscais realizadas com multa qualificada sem que haja comprovação expressa do dolo. Não basta indicar a capitulação legal multa e da infração, deve haver explícita fundamentação do evidente intuito doloso. O enunciado está assim redigido: “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude.”

Alega, ainda, sua boa-fé durante todo o procedimento fiscal, conduta que se contrapõe ao alegado dolo. Defende-se da seguinte forma (fls. 23.486/7):

“Conforme exposto, a prática de uma conduta dolosa é elemento essencial a justificar a aplicação da multa qualificada. O dolo em casos de não-pagamento de tributos, por sua vez, é caracterizado a partir de embaraços ao processo investigatório levado a efeito pelo Fisco, adulteração de documentação, ou mesmo práticas anteriores a qualquer processo de fiscalização e que visem ocultação ou retardamento do Fisco quanto ao conhecimento de fatos geradores (postergação do registro de fatos geradores, lançamento a menor de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, notas calçadas, etc).

No entanto, nenhuma das situações que configuram indícios de condutas dolosas identifica-se na espécie.”

Os dados considerados pelos agentes do Fisco estavam todos eles na escrita, razão pela qual inviável a identificação de má-fé ou dolo no agir do impugnante, que teria prestado “1.247 esclarecimentos e documentos solicitados ao longo da fiscalização” (fls. 23.487/8).

Por fim, evoca o art. 37 da Constituição Federal, bem como doutrina, para afirmar que a ação do Fisco deveria ser guiada tendo por foco a orientação dos contribuintes, nunca a perseguição deles. Ação contrária a isso estaria ferindo o princípio da moralidade.

Da perícia

O impugnante assim sustenta a necessidade da realização de perícia (fl. 23.489):

“Diante de tudo o que foi exposto, verifica-se que a solução de mérito do presente processo recai sobre a verificação da prestabilidade ou imprestabilidade da contabilidade da Impugnante para fins de apuração do lucro real. Em que pese a Impugnante ter demonstrado exaustivamente que sua contabilidade prestase para a apuração do lucro real, mesmo assim entende que seria necessário a realização de perícia contábil na espécie para confirmar o alegado e demonstrado em sua impugnação. Somente a perícia contábil espancaria qualquer dúvida quanto às provas já produzidas pela Impugnante e para confirmar as alegações da Impugnante, caso as provas já produzidas possam não ter sido suficientes para que se demonstre a hígidez da contabilidade da empresa em 2007.”

O contribuinte busca abrigo no princípio da verdade material, querendo que a perícia traga a prova da prestabilidade da escrita. Afirma que o indeferimento da perícia geraria evidente cerceamento do direito de defesa. Alega, então, que a fiscalização foi açodada em suas conclusões. Confira-se (fl. 23.491):

“Neste aspecto, a ora Impugnante entende que não era factível à Fiscalização avaliar a hígidez da contabilidade da empresa tendo passado somente algumas horas em um dos seus estabelecimentos, quando a empresa de auditoria externa

contratada para auditar os anos de 2008, 2009 e 2010 dedicou mais de 10.000 horas de trabalho para essa tarefa.”

Lança, então, os seguintes quesitos (fls. 23.492/3):

“1. Quais são os livros contábeis e fiscais que a Dell Computadores do Brasil Ltda. estaria obrigada a possuir, de acordo com a legislação comercial/mercantil brasileira para os anos de 2007 e 2009?

2. Encontram-se os livros de escrituração mercantil da Impugnante obedecendo as formalidades previstas em Lei (Termo de Abertura e Encerramento devidamente registrados na junta comercial do Estado, folhas numeradas, sequenciais e identificando data dos registros e número do volume) para o Ano de 2007 e 2009? Sendo positiva a resposta, estaria a DELL em conformidade com as disposições legais exigidas?

3. Os registros nos Livros Razão de 2007 e 2009 são feitos com os dados relativos à data do evento, histórico e valores de débito ou crédito? Os registros são feitos na forma de partidas dobradas?

4. Referente ao ano de 2007, o Sr. Perito poderia examinar e descrever os procedimentos de guarda dos documentos de suporte aos lançamentos contábeis e por amostragem certificar que os mesmos obedecem à boa técnica contábil?

5. Além dos documentos identificados na resposta oferecida ao quesito anterior, diga o Sr. Perito se é possível afirmar que os registros contábeis de compras e pagamentos nas contas de Fornecedores Estrangeiros e Intercia Fornecimentos dos anos de 2007 e 2009 permitem a identificação de documentos como as notas fiscais, a declaração de importação e invoices? Considerando a resposta anterior, diga o Sr. Perito se tais registros permitem a rastreabilidade das operações comerciais da empresa e servem a atestar a sua existência.

6. Poderia o Sr. Perito examinar o plano de contas e a estrutura de contas do balanço e demais demonstrações financeiras da Impugnante para os anos de 2007 e 2009 e certificar que os mesmos estão de acordo com as exigências legais?

7. O registro no Livro Diário de 2007 era efetuado de forma resumida, por totais mensais? A empresa apresentava livro auxiliar nessa oportunidade conforme prescreve o artigo 258 do RIR? Eventual deficiência nessa forma de registro foi corrigida com o processo de reconciliação realizado pela empresa e registrado no balanço de janeiro de 2009?

8. O resultado da reconciliação promovida pela Impugnante é identificável no SPED? Como e em que grau de detalhe? Queira o Sr. Perito documentar com exemplos sua resposta.

9. O procedimento da empresa de lançar o resultado da reconciliação dos saldos das contas de 2007 em janeiro de 2009

está de acordo com as normas e a boa prática contábil, considerando que esse processo concluiu-se após o fechamento do exercício de 2006? Explique detalhadamente o Sr. Perito como se deu o referido ajuste, apontando as contas movimentadas e os valores envolvidos.

10. Descreva o Sr. Perito qual foi o procedimento contábil adotado pela Impugnante para a realização da reconciliação das contas de estoques. Este procedimento foi adotado segundo critérios adequados sob a ótica da técnica contábil? Ao adotar tal procedimento era esperado que as contas de lucros e prejuízos acumulados fossem igualmente ajustadas?

11. Pede-se ao Sr. Perito que traga aos autos a Demonstração de Resultado da Dell Inc. e da Dell Brasil para os anos de 2006, 2007, 2008 e 2009. Pede-se que o Sr. Perito apure o representatividade percentual do total de receitas de vendas entre uma companhia e a outra.

12. Diga o Sr. Perito qual é a definição do conceito de materialidade para fins contábeis e de auditoria e considerando-se tais definições se os valores percentuais apurados no quesito anterior indicam que os mesmos seriam materiais.

13. Pede-se ao Sr. Perito que ilustre através de uma linha do tempo como se deram os ajustes na contabilidade da Dell Brasil e comparação com os reportados à Dell Inc..

14. Diga o Sr. Perito se os registros de ajustes da contabilidade da Dell Brasil em 2009 de alguma maneira impactaram os resultados da Dell Inc. em 2006 e 2007.

15. Pede-se ao Sr. Perito para apurar os valores dos estoques matérias-primas em 31 de dezembro de 2006 e 2007 obedecendo a algum um dos critérios que determina o artigo 295 do RIR.

16. Pede-se ao Sr. Perito que determine qual o valor dos estoques de produtos acabados, de matérias-primas e do estoque total. Quanto representa percentualmente o valor dos produtos acabados em relação ao total de matérias-primas e estoque final para a data de 31 de dezembro de 2007?

17. Considerando os livros obrigatórios de escrituração mercantil da Impugnante em conjunto aos documentos que dão suporte aos seus registros para o ano de 2007 e também os erros apontados no Auto de Infração, seria possível ao Sr. Perito apurar o Lucro Real para o ano de 2007?"

E, então, indica perito, nos seguintes termos (fl. 23.493):

“Por fim, e atendendo aos requisitos exigidos pela legislação no que tange ao pedido de perícia, desde logo a Impugnante indica o senhor José Francisco Compagno, contabilista inscrito no CRC/SP sob o nº 1 SP 168744, sócio da empresa Ernst & Young Terço, com endereço à Av. Juscelino Kubitschek, 1830 Torre 110º andar, Bairro Itaim, São Paulo/SP, CEP 04543900, como

perito para a realização da perícia ora requisitada. O mesmo pode ser contatado pelos telefones (11) 2573-3215 ou (11) 7543-1683 ou, ainda, pelo email jose-francisco.compagno@br.ev.com.”

Dos equívocos na apuração do IRPJ e da CSL acaso mantido o lançamento

O contribuinte reclama da não consideração, pela fiscalização, de valores quitados por via de compensação a título de IRPJ e de CSL relativamente ao ano-calendário 2007. Refere que a fiscalização deduziu da exigência apenas os valores recolhidos consoante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – Darf, ou seja, somente considerou os pagamentos. A esse respeito, informa a posição adotada pela fiscalização. Confira-se (fl. 23.494):

“Em verdade, a Fiscalização referiu a existência de pagamentos via compensação (fls. 317/318), mas por entender que “não houve a homologação” destes pagamentos os valores não foram abatidos do saldo de IRPJ e CSLL supostamente devidos.”

O impugnante discorda da posição fiscal por entender que a apresentação da declaração de compensação extingue o débito tributário, sendo necessária a rejeição da compensação proposta para que o débito passe a restar em aberto. Enquanto não apreciada a declaração de compensação, o débito está quitado.

Refere os arts. 150, § 1º, e 156, II, do CTN, bem como o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. Apresenta, também jurisprudência administrativa. Junta os Per/Dcomp que deseja sejam considerados (“PERDCOMP n.ºs 30495.04035.281207.1.3.01-0657 e 32852.07322.310108.1.3.01-6910 (Doc. 33), requer seja descontado do valor cobrado a título de IRPJ o montante de R\$ 9.986.990,98 e R\$ 3.549.956,75 a título de CSLL, acrescidos dos seus consectários legais de multa e juros” – fl. 23.496).

Dos equívocos na apuração da Cofins e do PIS

O impugnante acusa os seguintes equívocos (fl. 23.497):

“(i) Erro de cálculo que deixou de adicionar um valor de R\$ 2.211.763,96 na apuração das operações sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS quando das vendas à pessoas jurídicas;

(ii) Erro de transporte de valores na planilha utilizada para apuração das operações sujeitas à alíquota zero nas vendas à pessoa física erro que deixou de incluir um valor de R\$ R\$ 409.373,81, na apuração do total de vendas sujeito à alíquota zero;

(iii) Falha ao não excluir o IPI do preço de venda dos produtos para verificar as vendas sujeitas à alíquota zero em atenção aos limites colocados na Lei n. 11.196/2005;

(iv) Apuração das vendas sujeitas à alíquota zero sem considerar que as vendas a pessoas jurídicas atacadistas e varejistas de equipamentos de informática eram destinadas à incorporação em seus ativos imobilizados e não para fins de revenda;

(v) Erro ao não excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS diversas operações de vendas efetuadas pela ora Impugnante a clientes localizados na Zona Franca de Manaus.”

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

O contribuinte protesta contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício por entendê-la ilegal frente aos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A lei somente autorizaria a exigência de juros “sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Não haveria margem para interpretar a lei de sorte a exigir juros sobre a multa de ofício. A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teria se pronunciado nesse sentido quando da apreciação do Recurso Especial nº 10.316.1331, quando da adoção do acórdão nº 9101-00.722, em 8 de novembro de 2010. Defende, em suma, o seguinte (fl. 23.507):

“a incidência de juros calculados à taxa SELIC sobre “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal” não contempla a incidência de juros sobre multas de ofício, pois estas penalidades não são decorrentes de tributos ou contribuições, mas decorrentes do descumprimento do dever legal de recolhe-las”

Dessa forma, o procedimento fiscal padeceria de falta de base legal para a sua aplicação. Entende o contribuinte que o Fisco somente poderia exigir juros incidentes sobre as multas decorrentes da inobservância de obrigação acessória, quando cobrada a multa de forma isolada, tendo em vista a redação do art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Das conclusões e do pedido

O impugnante conclui sua petição lançando o seguinte pedido (fls. 23.508/9):

“preliminarmente:

a) que se operou a decadência sobre todos os lançamentos realizados pelo auto de infração impufe 'o relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro relativos ao 1º e 2º trimestres de 2007; e

b) igualmente, que se operou a decadência do direito do Fisco de lançar as contribuições para o PIS e COFINS relativas aos meses que vão de janeiro a agosto de 2007;

no mérito:

c) que não se encontram presentes os pressupostos para utilização do lançamento por arbitramento, eis que não comprovadas a imprestabilidade da contabilidade da Impugnante, assim como a impossibilidade de se apurar o lucro real por outros documentos (provas diretas);

d) que não cabe a utilização do arbitramento quando as irregularidades podem ser qualificadas e quantificadas pela fiscalização;

e) que não cabe a utilização do arbitramento quando as irregularidades apontadas constituem infrações tipificadas na legislação;

f) que, no caso concreto, a própria Fiscalização reconheceu a existência de "base confiável" no Sistema Gerencial da empresa e, por isso, negligenciou em apurar o lucro real;

g) que a Fiscalização omitiu-se no seu dever de intimar a Impugnante para retificar sua escrita fiscal antes de realizar o lançamento por arbitramento;

h) que o arbitramento foi utilizado indevidamente como instrumento de punição à Impugnante e como forma de compensar a Fazenda Nacional dos valores que a Fiscalização entende foram inadimplidos pela Impugnante; e, ainda

sucessivamente:

i) ausência dos pressupostos para aplicação da multa qualificada;

j) a ocorrência de pagamentos de IRPJ e CSLL via compensação, conforme referido no item 9;

k) que as bases de PIS e COFINS foram indevidamente apuradas e que, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, devem as referidas contribuições serem recalculadas excluindo-se a integralidade dos valores relativos às vendas sujeitas à alíquota zero, bem como do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e das vendas para a Zona Franca de Manaus.

REQUER a Impugnante seja inteiramente provida a presente impugnação para, preliminarmente se acolher a decadência argüida, assim como, no mérito, seja julgado improcedente o lançamento ora combatido. Na eventualidade de ser mantido o lançamento ora combatido, requer-se, sucessivamente, seja afastada a multa qualificada imposta no auto de lançamento impugnado, deduzidos do lançamento os valores de IRPJ e CSLL compensados e ajustadas as bases de PIS e Cofins, bem como excluídos os juros de mora sobre a multa de ofício, tudo isso acompanhado dos encargos acrescidos.

Ainda, protesta-se pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a prova pericial já requerida e a juntada de outros documentos e laudos que eventualmente se fizerem necessários à comprovação dos argumentos lançados na presente impugnação.

Por fim, requer sejam as intimações referentes ao presente processo realizadas no endereço da Impugnante indicado no preâmbulo da presente impugnação, assim como no endereço de seus procuradores, que recebem intimações em Porto Alegre na Av. Borges de Medeiros, 2233, 4º andar, CEP 90110-150."

Em 26 de dezembro de 2012, foi determinada a realização de diligência. Confira-se os termos da determinação (fls. 98.375 a 98.379):

“O presente processo contempla o lançamento de tributos, sendo que os tributos incidentes sobre a renda e o lucro tiveram as bases de cálculo arbitradas. Uma vez que adotada a sistemática do lucro arbitrado, restou afastado o regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, consoante disposto no art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

No caso em exame, o contribuinte efetuou ajustes em sua contabilidade com a finalidade de torna-la prestável. Verifique-se a palavra do contribuinte a respeito dos trabalhos de recuperação da escrita, denominado “reconciliação”:

“O trabalho de reconciliação que foi então executado entre fevereiro de 2007 e julho de 2008, tinha por objetivo eliminar inconsistências nos saldos de certas contas da contabilidade...” (fl. 23.370)

“Do relatório da Grant Thornton, portanto, fica evidente que a motivação da Dell para executar o processo de reconciliação da contabilidade não era ocultar passivos fiscais. Ao contrário: sua intenção certamente era elimina-los caso decorressem de inconsistências contábeis. Sua intenção era corrigir saldos contábeis e qualquer risco deles advindos, em especial considerando sua condição de empresa com ações comercializadas na Nasdaq, EUA.” (fl. 23.371)

Especificamente quanto às contas bancárias, o contribuinte reproduziu relatório emitido por seu consultor para fins do trabalho de recuperação da escrita. Confira-se:

“Bancos Contas Movimento —Não foram incluídas no escopo original do trabalho devido ao fato de que as mesmas eram consideradas pela Dell como conciliadas pela sua equipe interna. O fato da inclusão das contas de Bancos no escopo se deu pela verificação em outras conciliações da falta de registros identificados nos extratos bancários e não registrados na contabilidade, causando impacto direto nas conciliações.” (fl. 23.372)

A Fiscalização confirmou que o escopo do trabalho de “reconciliação” restringiu-se ao saldo das contas contábeis relativamente às operações bancárias. Repriso “Relatório da Ação Fiscal”:

“Ao serem conferidos os extratos bancários dos meses de dezembro de cada ano com a contabilidade ajustada, os mesmos conferem, confirmando que a contabilidade original estava errada. Porém, quando adentramos em outros meses para os quais foram apresentados balancetes fiscais da contabilidade ajustada (p.ex. janeiro de 2007) e comparamos com os extratos

bancários correspondentes, o alinhamento deixa de existir.” (fl. 23.192)

A Fiscalização requereu os documentos atinentes às conciliações ditas efetuadas, tendo constatado “que foram feitos apenas ajustes nos meses de dezembro e não uma efetiva conciliação de toda a movimentação bancária” (fl. 23.193). Além disso, tendo em vista a magnitude da movimentação bancária e dos ajustes efetuados, seria de esperar um trabalho de vulto, que identificasse motivadamente os ajustes empreendidos. Ocorre, entretanto, que as “ditas conciliações bancárias consistem em meia dúzia de folhas por ano, literalmente, onde apresenta alguns ajustes de saldos de forma global (doctos. às fls. 2152/2184).” (fl. 23.194)

Quanto aos ajustes operados pelo contribuinte em sua escrituração relativamente à movimentação bancária operada durante o ano-calendário 2007, assim se manifestou o impugnante:

“Saliente-se que as contas bancárias não estavam no escopo do trabalho de reproprocessamento contábil, pois as mesmas eram consideradas conciliadas, dentro do procedimento rotineiramente adotado, conforme descrito nos parágrafos acima. Porém, durante o reproprocessamento, foi verificado que apesar da existência das conciliações e da identificação das divergências entre contabilidade e extrato, nem todos os ajustes identificados estavam devidamente registrados na contabilidade original, logo decidiu-se incluir as contas de banco no escopo, com a finalidade de eliminar as diferenças remanescentes da conciliação original.

Em todos os meses, os lançamentos propostos pelo projeto de reconciliação foram realizados nos mesmos meses em que as pendência foram originadas, no entanto vale relembrar, que alguns ajustes oriundos de conciliação bancária já tinham sido registrados na contabilidade original, mas dado ao encerramento mensal dos períodos, tais ajustes somente eram registrados em meses posteriores. Como o escopo do projeto de reconciliação para as contas de banco, conforme explicado acima, era de regularizar as pendências remanescentes, os saldos mensais entre extrato e contabilidade não ficaram alinhados, exceto dezembro, não podendo desta forma, afirmar-se que não havia controle da movimentação financeira. Em dezembro, a equipe responsável pelas conciliações aproveitou a abertura do período de lançamentos e optou identificar ajustes de conciliação realizados na contabilidade original em meses posteriores a dezembro, os estornou e lançou novamente na competência de dezembro, desta forma, alinhando extrato e saldo contábil. Este procedimento não foi adotado para os demais meses do ano, dado ao volume de trabalho que seria necessário e a preocupação de concluir o projeto de reconciliações no menor tempo possível.” (fl. 23.450)

Juntamente com a impugnação, o contribuinte apresentou “Laudo Pericial Contábil Extrajudicial”, emitido por Ernst & Young Terco. Do referido documento extrai-se o seguinte trecho:

“Considerando os livros obrigatórios de escrituração mercantil da Impugnante em conjunto aos documentos que dão suporte aos seus registros para o ano de 2006 e também os erros apontados no Auto de Infração, seria possível ao Sr. Perito apurar o Lucro Real para o ano de 2006?”

Sim. As premissas assumidas para suportar nossa conclusão foram as seguintes:

a) Todos os testes efetuados para as respostas aos quesitos apresentados neste laudo confirmaram a possibilidade de rastrear o documento suporte dos lançamentos contábeis efetuados. Ou seja, para cada lançamento contábil testado, foi possível identificar um documento suporte e o procedimento inverso (partir de um documento suporte e o identificar o respectivo lançamento no registro contábil) também se mostrou efetivo.” (fl. 97.591 e 97.592)

Parecer emitido PricewaterhouseCoopers aponta conclusão semelhante. Confira-se:

“(iii) Considerando os livros obrigatórios de escrituração mercantil da impugnante em conjunto aos documentos que dão suporte aos seus registros para o ano de 2006 e também os erros apontados no auto de infração seria possível apurar o lucro real para o ano de 2006?”

...

Ainda, pela análise em base de testes dos livros diário e/ou razões, disponibilizados pela Dell, verificamos que os lançamentos contábeis estão apresentados de forma sintética ou analítica, a depender da conta contábil objeto da análise. Em virtude disso, realizamos testes para verificar a existência ou não de fichas e/ou controles que suportam e detalham o saldo sintético informado no razão e constatamos que todos os itens selecionados estão suportados pela documentação respectiva.

...

Com relação à data da escrituração dos documentos fiscais, entendemos, nos termos da Súmula nº 76 do Tribunal Federal de Recursos, que em matéria de imposto de renda, eventual atraso na escrita não legitima a sua desclassificação. Desta modo, para fins de resposta aos quesitos elaborados, atentamos especialmente para a existência e congruência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da sociedade e que não desclassifiquem a sua escrita fiscal.

Percebe-se, através da análise da apuração do lucro real, lastreada pela documentação suporte e dos livros fiscais inspecionados, que não obstante os livros possuírem falhas

pontuais de preenchimento, os mesmos possuem elementos suficientes para se aferir o lucro real obtido pela sociedade.” (fls. 97.720, 97.723 e 97.724)

Diante dos elementos expostos, solicita-se à unidade preparadora que, à luz de trabalho de auditoria, se manifeste conclusivamente a respeito dos ajustes operados na escrita do contribuinte relativamente às contas que registram a movimentação bancária por ele desenvolvida no ano-calendário 2007, esclarecendo quanto à integralidade ou não dos registros. Em outras palavras, a contabilidade do ano-calendário 2007 ajustada contempla toda a movimentação bancária ou os ajustes somente alinham os saldos contábeis com aqueles indicados nos extratos emitidos pelas instituições financeiras?

Paralelamente, solicita-se sejam juntados aos autos cópias dos livros registro de inventário do contribuinte que retratem seus estoques ao final dos anos-calendário 2006 e 2007, tanto para a contabilidade original quanto para a ajustada.

O contribuinte protesta, também, contra equívocos fiscais na apuração da Cofins e do PIS segundo o regime cumulativo (fls. 23.496 a 23.504), com o qual não concorda (labora protesto alternativo).

Diante das alegações apresentadas, solicita-se à unidade preparadora que, observadas as limitações impostas pela legislação, se manifeste a respeito dos erros de cálculo apontados no item 10 da impugnação (fls. 23.498 a 23.504), recalculando as dívidas de Cofins e PIS caso identifique a existência dos erros alegados.

A manifestação da autoridade administrativa, fruto da presente diligência, deverá ser cientificada ao interessado. Restará, então, reaberto ao contribuinte o prazo de trinta dias para que se manifeste exclusivamente a respeito dos termos da manifestação da autoridade administrativa.

Após, os autos deverão retornar à Delegacia de Julgamento para a continuidade do julgamento.”

Em 22 de janeiro de 2013, a fiscalização se manifestou a respeito dos equívocos na apuração da Cofins e do PIS, aspectos questionados pelo impugnante.

A fiscalização entendeu como procedentes as reclamações (erros materiais) constantes dos itens 10.1 e 10.2 da impugnação. Por esse motivo, foi efetuado o recálculo das dívidas de Cofins e PIS exigidas relativamente aos meses de janeiro e fevereiro de 2008. Verifique-se a alteração acatada (fl. 23.304 c/c fl. 98.385):

	PIS Lançado	PIS Corrigido	Cofins Lançado	Cofins Corrigido
Janeiro/2007	821.049,98	807.088,31	3.789.461,43	3.725.022,96
Fevereiro/2007	369.908,22	366.832,49	1.707.268,70	1.693.073,04

Quanto aos demais itens (10.3 a 10.5), a fiscalização refutou a reclamação do contribuinte nos seguintes termos (fl. 98.386):

“Esses itens da impugnação apresentada versam sobre a não exclusão do valor do IPI para fins de verificação do limite da Lei 11.196/2005 para a alíquota zero (10.3), a não consideração das vendas a empresas com CNAE de vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática (10.4) e da não consideração de vendas a empresas localizadas na ZFM (10.5).

Com relação aos itens 10.3 e 10.4, a fiscalização tem a informar que o artigo 28 da Lei 11.196/2005 traz expressamente a expressão “receita bruta de venda a varejo” por isso o valor verificado das notas fiscais para fins dos limites mencionados na lei são os valores de venda bruta constantes das notas fiscais, ou seja, o preço pago pelo adquirente no qual o IPI está incluso; e deriva dessa mesma expressão “...a varejo” a motivação da fiscalização para que as vendas a empresas com CNAE de vendedores atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática não fossem considerados como sujeitas à alíquota zero.

“Lei 11.196/2005

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:”

Já a respeito do item 10.5, vendas a ZFM, a fiscalização explica em seu Relatório na folha 23.296, item “j” que apenas as vendas registradas nos códigos CFOP 6109 e 6110 foram consideradas como sujeitas à tributação à alíquota zero para fins de PIS e Cofins.

Com essas colocações a fiscalização mantém os cálculos apresentados no Relatório de Ação Fiscal (exceção janeiro e fevereiro, corrigidos de acordo com os itens “a” e “b” acima) e informa que não há outras correções a serem feitas na apuração dos tributos PIS e Cofins cumulativos.”

Em 21 de fevereiro de 2013, o contribuinte apresentou sua manifestação em função do resultado do trabalho de diligência acima relatado (fls. 98.388 a 98.395). O impugnante nada opôs quanto à manifestação fiscal a respeito dos itens 10.1 e 10.2 da impugnação, uma vez que os argumentos expendidos pelo impugnante foram aceitos pela fiscalização. Quanto aos demais itens (10.3 a 10.5), o impugnante discorda da posição fiscal.

Segundo defende, relativamente ao item 10.3, o IPI destacado na nota fiscal não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins. Como o IPI não integra a receita bruta, consoante art. 279 do RIR/1988, não pode ser considerado para fins da aplicação da alíquota zero no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005.

No que diz respeito às vendas para vendedores atacadistas (item 10.4), alega que as referidas pessoas podem ser compradoras de equipamentos para utilização própria. A fiscalização teria feito uso de presunção que não condiz com a realidade.

Por fim, quanto às vendas efetuadas a clientes localizados na Zona Franca de Manaus, protesta pela aplicação do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, que sujeitam essas operações à alíquota zero. Junta documento com o intuito de demonstrar que

essas vendas atingiram o montante de R\$ 6.962.815,27, e não R\$ 366.758,40 como referido pelo agente do Fisco, consoante CFOP 6109 e 6110.

Mais adiante, no dia 4 de junho de 2013, a fiscalização se manifestou a respeito do registro contábil da movimentação bancária e da formalização dos livros Registro de Inventário.

Quanto ao registro da movimentação bancária, as conclusões fiscais foram as seguintes (fls. 104.108 a 104.112):

“2.7.2 Resumo das irregularidades identificadas por amostragem Depois de fazermos a análise por amostragem de toda a contabilidade da Empresa, incluindo a contabilidade original e os ajustes lançados pela reconciliação, identificamos vários pontos em desacordo com as normas contábeis. Lembrando que o livro Diário deveria refletir, como seu próprio nome sugere, diariamente, toda a movimentação bancária contida nos extratos. Ou seja, o fluxo financeiro, necessariamente, deveria estar contido nos registros contábeis na mesma data de sua ocorrência.

As inconsistências encontradas foram detalhadas ao longo desta informação, a seguir elencamos alguns itens que resumem o que foi constatado:

a) Falta de contabilização dentro da data de competência de pagamentos a fornecedores em todo o mês de janeiro e de parte de outros meses, lançados em data futura (inclusive dias de feriados), sem menção da data original no histórico – subitem 2.4.2.3, 2.4.3.2 e 2.5.1.

b) Não comprovação de registros contábeis para os pagamentos a fornecedores constantes dos extratos bancários, mencionados na alínea anterior – subitem 2.4.2.3.

c) Não contabilização diária da movimentação bancária de aplicações e resgates, entre conta corrente e conta de aplicação float do Citibank em todos os meses de 2007, envolvendo centenas de registros bancários, e centenas de milhões de reais – sendo contabilizada apenas por partidas mensais subitem 2.4.2.

d) Não contabilização diária da movimentação bancária de transferências entre os vários bancos distintos em todos os meses de 2007, nos quais a empresa mantinha conta, envolvendo dezenas de registros bancários e dezenas de milhões de reais, sendo feito apenas por partidas mensais – subitens 2.4.2.3, 2.4.3.2 e 2.4.4.2.

e) Não contabilização diária da movimentação bancária de aplicações e resgates, entre conta corrente e conta de aplicação float do BankBoston nos meses de janeiro a março de 2007, envolvendo dezenas de registros bancários, e dezenas de milhões de reais – sendo contabilizada apenas por partidas mensais subitem 2.4.3.

f) Não contabilização diária da movimentação bancária relativa a despesas bancárias, CPMF, débitos/ créditos de renda variável (hedge) – subitens 2.4.2.3, 2.4.3.2, 2.4.4.2.

g) Contabilização em data posterior ao fato contábil, sem mencionar no histórico a data de origem – subitens 2.4.2.3, 2.4.3.2 e 2.4.4.2.

h) Lançamentos de ajustes de reconciliação com novo registro, e estornos feitos em contas diversas das que haviam recebido o lançamento original – subitens 2.4.2.3 e 2.4.3.2.

i) Não contabilização de valores transitados em conta corrente do HSBC, que seriam transferências de recursos de empregados para o exterior, sem prova documental – subitem 2.4.4.2.

j) Ajuste globalizado no valor de R\$ 7.483.769,26 lançado em 06/2007 na conta 111031038 Bankboston Rend. Flutuan, cuja origem foram 3 lançamentos a maior no total de R\$ 10.156.151, e 6 registros bancários de recebimento de clientes/ aplicações que deixaram de ser contabilizados, somando R\$ 17.638.920,13. Todas as inconsistências têm origem em 2006, e deixaram de ter o tratamento de ajuste individualizado como prescrevem as normas contábeis – itens 2.6.1 a 2.6.3.

k) O ajuste globalizado no valor de R\$ 7.483.769,26 citado acima, reflete uma série de inconsistências que só podem ser identificadas em planilha extracontábil, o seu histórico deixa de fazer qualquer referência à origem deste valor, e a conta de contrapartida usada não guardava qualquer relação com os fatos ajustados.

l) Ainda sobre o ajuste globalizado acima, como se deixou de tratar individualmente cada uma das inconsistências, e as quais evoluíram diretamente recebimentos de clientes, a Empresa precisou fazer um outro ajuste globalizado de 7 milhões em 31/01/2009 para ajustar o saldo da conta clientes nacionais, com isso, várias centenas de documentos fiscais teriam ficado sem o reconhecimento contábil de baixa, de forma individualizada, como exigem as normas contábeis.

m) Na reconciliação de 31/01/2009, foi feito lançamento de ajuste em relação à operação financeira de contratos futuros, originária de 2006, de forma a desvirtuar o efetivo aproveitamento das perdas para fins fiscais, gerando um custo indevido dentro do ano de 2007 no valor de R\$ 3.722.167,91. Para isso foi usada de forma indevida a conta 111031084 Citibank Conta Vinculada – subitem 2.6.3.2.

n) Em função do uso indevido da conta 111031084 Citibank Conta Vinculada para ajustes que não deveria participar, e em função de uma série de outros lançamentos indevidos ou falta de lançamentos, a referida conta sofreu um ajuste globalizado no valor de R\$ 3.537.643,07. Com isso, mais uma vez contraria as normas contábeis, pois deixa de tratar cada irregularidade

individualmente para fazer um ajuste único com base em planilha extracontábil.

O resumo acima não substitui o que é detalhado em cada uma dos itens ao longo deste relatório.

2.7.3 Resposta aos questionamentos da DRJ

Para concluir, voltemos ao questionamento da DRJ: “Diante dos elementos expostos, solicita-se à unidade preparadora que, à luz de trabalho de auditoria, se manifeste conclusivamente a respeito dos ajustes operados na escrita do contribuinte relativamente às contas que registram a movimentação bancária por ele desenvolvida no ano-calendário 2007, esclarecendo quanto à integralidade ou não dos registros.

Em outras palavras, a contabilidade do ano-calendário 2007 ajustada contempla toda a movimentação bancária ou os ajustes somente alinharam os saldos contábeis com aqueles indicados nos extratos emitidos pelas instituições financeiras?”

Da indagação acima, entende-se que há duas perguntas a serem respondidas: 1º) se os ajustes lançados na reconciliação foram feitos de forma detalhada por fato contábil, ou se foram feitos apenas registros globais ao final do período; 2º) se a contabilidade ajustada (registros originais + ajustes da reconciliação) contempla toda a movimentação bancária.

No tocante aos ajustes lançados na reconciliação de 31/01/2009, a grande maioria destes foi feito por documento fiscal, identificando em seu histórico a data de origem do fato contábil ajustado. O que pode ser visualizado, por exemplo, na extração feita da conta 111021004 – Citibank – fls. 103.108/ 103.153.

Mas há exceção a estes ajustes contabilmente adequados em 31/01/2009. Em menor quantidade, mas com relevância em valores envolvidos, como é o caso do ajuste global na conta 111031084 – Citibank Conta Vinculada no valor de R\$ 3.537.643,07, o qual seria o extrato de vários outros lançamentos indevidos ou falta de lançamentos de 2006, 2007, 2008 e da própria data de 31/01/09, como se observa da planilha trazida pela Empresa (fls. 103.097/ 103.098) e da extração dos registros contábeis (fl. 103.099).

Podemos citar também a falta de identificação de estorno para o valor R\$ 1.400.422,62, lançado novamente nos ajustes, a título de pagamento de IRPJ de 2006, originalmente lançado em 2007. Além dos estornos equivocados para conta de clientes quando o lançamento original fora contra fornecedores, e contra a conta de fornecedores quando o original era em clientes, conforme detalhado nos subitens 2.5.3.1 a 2.5.3.3.

Nos mesmos ajustes de 31/01/2009, o estorno no valor de R\$ 3.722.167,91 usando indevidamente a conta 111031084 – Citibank Conta Vinculada, possibilitou o aproveitamento indevido desta quantia como custo de 2007.

Ainda pode-se destacar como ajuste irregular, aquele procedido em 04/06/2007, embora seja anterior à reconciliação de 2009, foi feito fora do ano de competência. Como amplamente detalhado, o valor de R\$ 7.483.769,26 foi feito de forma globalizada para ajustar a conta 111031038 Bankboston Rend. Flutuan, e usou de forma indevida como contrapartida a conta 111031084 –Citibank Conta Vinculada.

Quanto à segunda questão, com base nos fatos constatados ao longo deste relatório, e resumidos nas letras “a” a “n” do subitem anterior, à luz dos princípios e normas contábeis, concluímos que a contabilidade do ano calendário 2007 (original + ajustes de reconciliação) não contempla a integralidade da movimentação bancária ocorrida no mesmo período, pois, várias ocorrências de movimentação financeira nas contas bancárias deixaram de ser refletidas nos registros contábeis de forma diária na data da sua ocorrência.”

Quanto à formalização dos livros Registro de Inventário, o agente do Fisco inicia por historiar os fatos verificados quando da análise dos dois livros Registro de Inventário apresentados relativamente ao dia 31 de dezembro de 2005 (fls. 104.113 a 104.117). A esse respeito, apresenta a seguinte conclusão (fl. 104.117):

“Em resumo, a Empresa diz que as contagens foram feitas em suas devidas épocas, que não houve recontagem, que a base de inventário foi a mesma, tanto para a contabilidade original quanto para a ajustada, e que não houve mudança no critério de valoração dos estoques.

No entanto, contrariando as afirmações da Empresa, conforme apresentamos nas duas tabelas acima, no comparativo do livro registro de inventário original com o ajustado do AC 2005, há alteração no valor unitário (R\$) de cada item de estoque, há modificação nas quantidades de alguns itens de estoques, e há inserção de vários itens de estoques que não constavam do registro original. Em função de todas estas alterações, os valores de estoque final restaram modificados.

Assim, entende-se que avaliação acima serve de parâmetro a todos os anos revisados (2002 a 2007), pois se trata de um mesmo projeto de revisão, e em todos os exercícios há modificações dos saldos de estoques.”

Ao tratar especificamente do livro Registro de Inventário do ano-calendário 2007, assim se manifesta (fls. 104.117 a 104.122):

“3.2 Registro de Inventário de 2007

3.2.1 Considerações Gerais

Embora a Empresa não tenha apresentado um livro de inventário de estoques que demonstre os valores registrados na contabilidade original, a existência de uma base diferente para tais lançamentos é evidente, pois necessariamente teria de ter um documento suporte para os registros contábeis.

Durante o ano-calendário 2007, conforme DIPJ e Lalur, foram apurados balanços de redução/suspensão mensalmente para fins de apuração de IRPJ/ CSLL por estimativa. Depois, ao final do exercício, foi apurado o lucro líquido e conseqüente lucro real, tudo isso tendo como referência uma apuração de estoques original, a qual foi modificada de forma relevante quando da revisão contábil.

Se observarmos no balancete fiscal apresentado pela Empresa (fl. 1.135), os estoques finais de 2007 foram modificados em todas as contas contábeis. Para ficarmos apenas nos estoques de matérias primas, levando em conta que foram considerados como tal os saldos das contas contábeis 114011031 – Matéria Prima e 114011044 – Produtos em Processo, na contabilidade original os saldos das duas contas totalizavam R\$ 89.878.451,35, já na contabilidade ajustada, os saldos, agora unificados na conta Matéria Prima, passaram a R\$ 100.286.811,43, ou seja, houve um aumento de saldo final de estoques em mais de 10 milhões de reais.

Esse aumento de saldo final de estoques de matéria prima em 2007, num primeiro momento, pode parecer desvantagem fiscal para a Empresa, no entanto, deve ser analisado em conjunto com as modificações nas realizações de estoques registradas mês a mês durante o ano. Conforme demonstrado no Relatório da Ação Fiscal fl. 23.144/ 23.145, no ano-calendário 2007, com os ajustes da reconciliação houve aumento de custo com realização de estoques da ordem de 45 milhões de reais.

3.2.2 Formalizações do livro de inventário

No curso do procedimento de fiscalização que resultou neste lançamento em julgamento, a Dell a foi intimada a apresentar os livros Registro de Inventário relativos ao AC 2007. Em atendimento ao pedido da Fiscalização apresentou um único livro, cujos termos de abertura e encerramento foram juntados às fls. 6.467/ 6.468, tendo como signatário o então diretor financeiro Hans Hubert Lochs (demitido em abril de 2012).

Como naquela oportunidade não havíamos feito cópia integral do referido livro, e agora houve requisição disso por parte da Delegacia de Julgamento, intimamos a Empresa a apresentá-lo novamente. Em atendimento ao pedido da Fiscalização, a Dell trouxe outro livro de Registro de Inventário para o AC 2007.

Se compararmos os dados contidos nos termos de abertura e encerramento do primeiro livro, com os elementos contidos no segundo livro, verificamos que:

Dados	1º Livro (apresentado na fiscalização) Fls. 6.467/ 6.468	2º Livro (apresentado na diligência) Fls. 103.691/ 104.057
Nome do Livro	Livro Registro de Inventário	Livro Inventário de Estoques
Quantidade de folhas	367	367
Representante Legal	Hans Josef Hubert Lochs	Cláudio Mello e Souza
Contador	Mauricio Cassalta de Paula	Mauricio Cassalta de Paula

Dados	1º Livro (apresentado na fiscalização) Fls. 6.467/ 6.468	2º Livro (apresentado na diligência) Fls. 103.691/ 104.057
	Couto	Couto
Data autenticação JUCERGS	S/ autenticação	05/11/2012

Como se observa, quantidade de folhas é a mesma. Os saldos finais das contas de estoques, em sua maioria, como tinha sido constatado pela Fiscalização quando do lançamento, estão alinhados com os registros contábeis ajustados. Há, entretanto uma exceção em relação à conta Matéria Prima em Poder de Terceiros, o saldo final desta no livro de inventário é R\$ 46.339.528,35 (fl. 104.056), enquanto que a conta contábil correspondente 114031119 ESTOQUES NA UNISYS, após os ajustes finalizou com um saldo de R\$ 46.485.045,69 (balancete fl. 1.135), portanto, uma diferença a maior na contabilidade de R\$ 145.517,34.

Em relação à diferença apontada acima, não se pode afirmar se surgiu com o novo livro, ou se já existia e deixou de ser observada pela fiscalização. Como não foi juntada cópia integral do livro à época do lançamento, e como a Empresa defende que restou apenas um livro com os termos de abertura e encerramento modificados, a comprovação fica prejudicada. No entanto, destacamos a existência dessa diferença existente entre o livro Registro de Inventário e a contabilidade, cujos saldos totais, com a soma de todas as contas, também permanecem com a mesma discrepância, o que comprova que não houve mera troca de contas.

Foi feito contato telefônico e por email com a Sr^a Márcia Paradiso para tentar elucidar os motivos da Empresa ter entregue um livro diferente daquele que apresentara durante a fiscalização, a mesma ficou de localizar o livro anterior e enviar à RFB. Como não houve retorno, então formalizamos o pedido por meio do item 12 do Termo de Diligência 02. Em sua manifestação (fl. 102.665/ 102.666), a Dell traz a seguinte argumentação:

Resposta Dell: O livro de inventário de 2007, assinado pelo Sr. Hans Lochs, entregue para V.Sa. em 12/06/2012 estava sem a autenticação da junta comercial. Quando da devida entrega na Junta Comercial/RS para obter a autenticação do mesmo, a Junta Comercial recusou o livro, considerando o mesmo sem efeito conforme carimbo na folha de abertura deste (vide anexo em CDROM cópia). Esta recusa se deu pelo fato do nome do livro ter sido alterado em relação ao último livro autenticado na Junta Comercial, que era o ano de 2005. Desta forma, a Empresa recolheu os livros e providenciou a alteração do nome. Nesta troca de capa e da folha de abertura e encerramento, a Empresa optou por colher a assinatura do atual representante legal da empresa, Sr. Cláudio Mello e Souza ao invés do antigo representante Sr. Hans Lochs.

E juntou cópias dos termos de abertura e encerramento dos livros de inventário de 2007 e de 2006, nos quais constam carimbos de protocolos, e outros com a expressão “sem efeito”, os quais teriam sido apostos pela Junta Comercial (fls. 102.914/102.917).

A Empresa traz como argumentação que a motivação para a recusa do livro na Junta Comercial teria sido em função do nome do livro, o qual estaria diferente do último registrado (AC 2005). Porém, ao conferirmos os termos de abertura do livro de 2005, com o 2º livro de 2007 (registrado), constatamos que apresentam nomes distintos:

Livro de 2005 original (autenticado JUCERGS – fl. 103.157) – nome: “Livro Registro de Inventário 008”;

Livro de 2007 – 2º livro (autenticado JUCERGS – fl. 103.691) – nome: “Livro Inventário de Estoques 10”;

Livro de 2007 – 1º livro (não autenticado, entregue na fiscalização – fl. 6.467) – nome: “Livro Registro de Inventário número 10”.

Como se vê, ao contrário do que afirmou a Empresa, o livro autenticado de 2007 (2º) foi que ficou com nome diferente daquele constante do livro de 2005. O primeiro livro de 2007, entregue durante a fiscalização, tinha o mesmo nome constante no de 2005: “Livro Registro de Inventário”.

Além disso, o nome desse livro constante dos textos legais é “registro de inventário”, e não inventário de estoques como ficou no livro autenticado de 2007. Vejamos a seguir a redação dada pelo Regulamento do Imposto de Renda, pelo Regulamento do IPI e pelo Regulamento do ICMS/RS:

RIR/99 - DECRETO 3.000/99

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

I – para registro de inventário; (...)

Art. 261. No Livro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 2º, Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 3º).

RIPI – Decreto 4.544/02 (hoje 7.212/2010)

Art. 444. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais: (sublinhamos)

(...)

VII – Registro de Inventário, modelo 7; e (...)

§ 6º O livro Registro de Inventário será utilizado pelos estabelecimentos que mantenham em estoque matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e, ainda, produtos em fase de fabricação e produtos acabados.

RICMS/RS

Art. 731. Os contribuintes deverão manter, em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, de conformidade com as operações que realizarem:

(sublinhamos)

(...)

IX – Registro de Inventário, modelo 7; Sem sublinhados nos originais.

Desta forma, pelos fatos apontados acima, não ficaram esclarecidas as verdadeiras motivações para que a JUCERGS exigisse a substituição do livro de inventário de 2007.

Ademais, cabe frisar que as legislações do IPI e ICMS exigem que a Empresa mantenha um livro registro de inventário para cada estabelecimento onde mantenha em estoque matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e, ainda, produtos em fase de fabricação e produtos acabados.

Como já mencionado no Relatório da Ação Fiscal, a partir do final de 2006 a Dell passou a transferir suas atividades industriais para a filial localizada na cidade de Hortolândia – SP. Nos primeiros meses de 2007, ainda mantinha a maior parte dos registros de entradas e saídas de matérias primas e mercadorias no estabelecimento matriz (Eldorado do Sul), situação que foi se invertendo gradualmente, chegando ao final de 2007 com praticamente toda a produção concentrada em Hortolândia. Essa afirmação pode ser confirmada pelos livros de apuração do IPI – fls. 9.986/ 10.031 – 10.075/ 10.126.

Pelos fatos expostos, fica demonstrado que a Empresa teve movimentação de estoques, no mínimo em dois estabelecimentos (matriz e filial Hortolândia), assim, deveria ter registrado livros de inventário separados, conforme determinação legal. Porém apresentou um único livro, consolidando os estoques de todos estabelecimentos.

Em resumo, sobre este livro Registro de Inventário de 2007, que teria embasado a contabilidade ajustada, lançamentos originais + ajustes lançados em 31/01/2009, fazemos os seguintes destaques:

Foi apresentada uma versão durante o procedimento de fiscalização, e uma outra nesta diligência alterando nome do

livro e diretor signatário, assim, juridicamente é um novo documento;

A versão autenticada na JUCERGS foi firmada pelo atual diretor – Cláudio Mello e Souza (nomeado apenas em abril/2012) e pelo contador Mauricio Luis Cassalta de Paula Couto (admitido apenas em julho de 2010). Portanto, o livro foi assinado por duas pessoas que nem estavam na Empresa à época dos fatos (nem na contabilização original, nem na reconciliação);

Há apenas um livro para mais de um estabelecimento industrial com manutenção de estoques, em contradição aos dispositivos legais;

A contabilidade ajustada (114031119 Estoques na Unisys) registrou como estoque final para a conta de inventário “Matéria Prima em Poder de Terceiros”, uma diferença a maior de R\$ 145.517,34.”

Frente ao resultado da diligência, foi oportunizado ao contribuinte o direito de manifestação no prazo de 30 dias contados a partir da ciência do trabalho fiscal, que se deu no dia 10 de junho de 2013 (“Encaminhamentos” – fl. 104.112; “Aviso de Recebimento” – fl. 104.124).

Diante desses elementos, o contribuinte apresentou nova manifestação em 9 de julho de 2013, dentro, portanto, do prazo de trinta dias.

O impugnante contesta a acusação de falta de colaboração para com a fiscalização, motivo que teria sido alegado para justificar o não conhecimento das contas “float”. Segundo ele, as referidas contas constam do plano de contas ao qual o Fisco teve acesso. Se não foram fornecidos extratos específicos, isso decorre da simples não solicitação. Arremata (fl. 104.137):

“não procede a tentativa da Fiscalização de justificar a deficiência de seu lançamento decorrente da falta de oportuna e adequada análise da movimentação bancária da Impugnante. Não fez essa análise porque não quis. E não quis, porque a análise revelaria que as inconsistências são meramente aparentes, conforme conclui acima, e que a contabilidade da Empresa contempla toda a movimentação bancária da Impugnante, nada justificando o arbitramento do lucro no ano calendário de 2007.”

Quanto ao resultado da diligência relativamente às contas bancárias, assim se manifesta o contribuinte (fls. 104.137/8; 104.140):

“9. Todo esse processo de fiscalização da movimentação bancária da Impugnante e respectivos lançamentos contábeis não identificou nenhuma omissão de receita por parte da Impugnante, nenhuma despesa que não tivesse documentação suporte e origem, nenhuma conta bancária que não estivesse contabilizada, nada que impedisse a apuração do lucro real da Empresa para o ano-calendário 2007. É o que se verifica de uma análise equilibrada das irregularidades pontadas pela Fiscalização, resumidas a fls. 104.108/104.110 do processo:

...

10. Primeiro, o que se destaca é a grande maioria das impropriedades apontadas pela Fiscalização diz respeito à data da contabilização. Ou seja, o lançamento teria sido feito; porém em data diversa da ocorrência de seu fato gerador. É o caso das impropriedades mencionadas nas letras (a), (c), (d), (f) e (g) do resumo acima transcrito. Saliente-se que estamos falando de movimentações, na sua absoluta maioria, entre contas floats e respectivas contas correntes, no mesmo Banco, ou ainda de transferências bancárias, que nenhum efeito patrimonial ou tributável acarretam. Ou seja, tratam-se de movimentos de uma linha do ativo circulante para outra, do mesmo subgrupo, que nenhum impacto patrimonial ou tributável acarretam, e que não deixaram de ser contabilizados, mas simplesmente o foram em outras datas que não a de sua ocorrência. Tratam-se de movimentações identificadas e quantificadas pela Fiscalização a partir do exame da contabilidade da Impugnante, a maioria delas relativas a recebimentos de clientes na conta float que foram posteriormente resgatados para a sua conta corrente, ainda dentro de um mesmo mês, e que tiveram, de qualquer forma, os ganhos decorrentes das respectivas aplicações devidamente levados à conta de resultados.”

Alega, então, que eventuais falhas quanto às datas em que efetuados os lançamentos não acarretam prejuízo à apuração do resultado. O abandono da escrita em função dessa irregularidade seria um formalismo, um rigor cartesiano, ainda mais levando em conta a realização de 3.603.710 lançamentos contábeis no ano.

Após, passa ao ataque das acusações identificadas no trabalho fiscal pelas letras (b), (h), (i) e (j) a (n). Destas, apenas (b), (h) e (i) não seriam “relativas a contabilizações meramente extemporâneas” (fl. 104.141).

A da letra (b) seria imaterial, porquanto se refere ao valor R\$ 132.145,04 em um lançamento total de R\$ 27.267.727,00. O pagamento não registrado “não representou qualquer ganho não contabilizado pelo Impugnante ou despesa não efetivamente incorrida” (fl. 104.141).

A da letra (h) não contemplaria erro na escrituração da movimentação bancária, mas débito a maior na conta que registra a dívida perante os fornecedores, no montante de R\$ 939.900,21. “A conta Bancos, portanto, estava correta.” (fl. 104.142). “Ocorre que esse erro de lançamento em contrapartida na conta de Fornecedores Nacionais, mais uma vez, não afetou o resultado nem o patrimônio da Empresa” (fl. 104.142).

A da letra (i) diz respeito a “valores aportados à conta bancária da Empresa por alguns de seus empregados para compra de ações da Dell no EUA” (fl. 104.142), no valor de R\$ 48.630,98. Para a fiscalização, faltaria prova documental da operação, “que nenhum efeito de resultado trouxe à Empresa” (fl. 140.142).

Por fim, quanto as acusações constantes da letras (j) a (n), refere que foram efetuados ajustes globalizados nos valores de R\$ 7.483.769,26 e R\$ 3.722.167,91. Repriso na íntegra as alegações do impugnante (fls. 104.143 e 104.144):

“18. Ora, o lançamento contábil no valor de R\$ 7.482.769,26 foi realizado em julho de 2007 na conta contábil 111031038

Bankboston – Rend. Flutuante para estornar alguns registros de recebimento de clientes não identificados no extrato da respectiva conta bancária e para registrar outros recebimentos de clientes identificados no extrato bancário da mesma conta, todos relativos ao ano de 2006. TODA a composição diária desse lançamento de R\$ 7.482.769,26 foi disponibilizada para a Fiscalização, conforme reconhecido à f. 104.094. A falta desses registros contábeis no ano de 2006 acarretou divergência no saldo da conta de clientes nacionais, o qual foi ajustado em dezembro de 2006 com contrapartida em conta de resultado – despesa não dedutível. Como o ajuste da conta de clientes nacional foi realizado contra resultado, quando deveria ter sido feito contra conta 111031038 Bankboston – Rend. Flutuante, a Empresa em junho de 2007 procedeu regularização da referida conta. Ocorre que tal regularização, que deveria ter sido feita contra resultados acumulados, foi feita com contrapartida a crédito a conta 111031084 Citibank – Conta Vinculada. Assim, ao invés de corrigir o lançamento equivocado na conta de resultado, a empresa acabou transferindo a divergência para a conta 111031084 Citibank – Conta Vinculada. Tal irregularidade na conta de resultado só foi corrigida posteriormente, quando da reconciliação em janeiro de 2009. Justamente porque aquele procedimento de conciliação da conta clientes nacionais em 2006 havia afetado o resultado contábil, efetuou-se em 2009 a correção mediante lançamento a crédito de resultados, oferecendo-se a tributação aquilo que inclusive não havia sido deduzido na oportunidade. Conclusão: o procedimento de ajuste que iniciou-se inconsistentemente foi posteriormente, e com ganho para o Fisco, pois se primeiramente o resultado havia sido reduzido por um lançamento a débito, adicionado para fins tributáveis, quando da efetiva correção ofereceu-se o mesmo valor novamente a tributação!!

*19. Portanto, mesmo nessa excepcional situação em que o lançamento deu-se de forma globalizada, a Fiscalização pôde perfeitamente identificar cada um dos eventos que motivaram e compuseram o ajuste globalizado, conforme se verifica a partir do relato da Fiscalização. E mais. **O ajuste não só corrigiu os lançamento equivocadamente realizados na sua origem, como o fez com ganho para o Fisco.***

*20. Saliente-se também que apesar de tal ajuste ter sido efetivado de forma fechada, ou globalizada como referido pela Fiscalização, mediante o lançamento de um único valor que englobava lançamentos a crédito e a débito que deveriam ter sido feitos na conta 111031038 Bankboston, **o fato é que todas essas operações tinham documento suporte** e não são questionadas pela Fiscalização. E, conforme dito acima, foram perfeitamente identificadas na contabilidade da Impugnante, apesar das inconsistências alegadas pela Fiscalização quanto à forma do lançamento.*

21. No que tange ao valor de R\$ 3.537.643,07, lançado de forma fechada, a débito da conta 111031084 – Citibank – conta Vinculada e a crédito de resultado, para correção de lançamento

equivocadamente realizado, relativo a despesas de hedge no valor de R\$ 3.722.167,91, a Impugnante demonstrou claramente à Fiscalização que tal lançamento englobou não só o ajuste do lançamento de R\$ 7.482.769,26, equivocadamente realizado na referida conta, conforme relatado no tópico acima. Saliente-se que cada um dos eventos englobados pelo valor de R\$ 3.537.643,07 foram plenamente identificados na planilha alcançada à Fiscalização em resposta ao item 13 do Termo de Intimação 02 da diligência relativa ao processo de arbitramento do ano-calendário de 2006, citada à fl. 40 da informação fiscal conclusiva da diligência (fls. 104.097).

22. Note-se que o valor de R\$ 3.537.643,07 foi levado em 31/01/2009 a crédito de resultado em contrapartida do lançamento realizado a débito da conta 111031084 – Citibank – Conta Vinculada, de tal forma que todos os registros incluídos neste lançamento obviamente impactaram o resultado, incluindo nestes o estorno da despesa de hedge indevidamente registrada em 2007. Contrariando a lógica contábil, a Fiscalização contesta que a correção do valor de valor da despesa de hedge de R\$ 3.722.167,91 fora corrigida no lançamento de R\$ 3.537.643,07, pois haveria uma diferença de R\$ 184.525,00. Ora, o que não quer aceitar a Fiscalização é que o ajuste de R\$ 3.537.643,07 é uma ajuste fechado que abrangeu outros valores, inclusive a reversão desta despesa de hedge, entre outros. Daí o efeito líquido a impactar o resultado foi de R\$ 3.534.643,07. Todos esses valores estão detalhadamente discriminados na planilha entregue à Fiscalização anteriormente mencionada e abaixo transcrita.”

Mais adiante, o contribuinte aponta a resposta que, no entender dele, deveria ter sido dada à pergunta formulada quando da determinação da realização da diligência no curso do presente processo. Confira-se (fl. 104.146):

“25. Por conseguinte, a resposta que deveria ter sido dada à pergunta do DRJ após a diligência realizada pela Fiscalização, é a de que os ajustes operados na escrita da Dell relativamente às contas que registram a movimentação bancária no ano-calendário 2007 foram feitos de tal forma que a contabilidade da empresa passou a contemplar toda a movimentação bancária. Tais ajustes foram feitos na sua grande maioria individualmente para cada operação e continham informação quanto ao dia/mês/ano e quanto a natureza da movimentação. Os lançamentos que foram feitos de forma fechada o foram, na maioria dos casos, para ajustar movimentações entre as contas correntes bancárias e as respectivas contas vinculadas (aplicação/float) de um mesmo banco sem que isso afetasse o resultado. Além disso, as movimentações financeiras abrangidas por esses lançamentos fechados foram identificadas na contabilidade e informadas pela Impugnante à Fiscalização.”

Após juntar jurisprudência administrativa a respeito da desclassificação da escrita para fins do arbitramento, o contribuinte defendeu a prestabilidade dos seus registros contábeis. Informou que PricewaterhouseCoopers e Ernst & Young, auditores independentes, atestaram a referida prestabilidade.

Quanto aos livros Registro de Inventário, o sujeito passivo acusa a fiscalização de utilizar presunções. Ao analisar os livros Registro de Inventário do ano-calendário 2005, o Fisco teria presumido que os saldos indicados no livro ajustado seriam diferentes daqueles indicados no livro original. Essa diferença seria uma decorrência da não consideração, no livro original, de “alguns itens constantes do relatório de inventário do sistema Glovia” (fl. 104.149). Esse sistema teria sido a única fonte de dados para o preenchimento dos dois livros. Além da diferença antes apontada, o livro original também não refletiu “quantidade de itens para os estoques de ARB e em poder de terceiros” (fl. 104.149). O impugnante defende que as diferenças não passam de erros. Tais erros foram sanados com a emissão do livro ajustado.

Além das diferenças noticiadas acima, o Fisco também apontou divergências quantitativas e de valor unitário para itens classificados na mesma NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul. Quanto a isso, o contribuinte defende a realização de “revisão e reclassificação de NCMs para diversos itens do estoque” (fl. 104.149). Isso justificaria as diferenças quanto às quantidades. Quanto aos valores, “é natural que o valor unitário seja alterado com a inclusão de novos itens” (fl. 104.149).

Quanto ao livro Registro de Inventário do ano-calendário 2007, o impugnante informa que a escrituração de deu após o processo de reconciliação, ocorrido em 2009, motivo pelo qual “consigna valores corretos” (fl. 104.150). Quanto a esse livro, as “alegações [fiscais] não passam novamente de maldosas presunções” (fl. 104.150). As cópias do livro primeiramente apresentado à fiscalização seriam do mesmo livro levado a registro em 2012. Eventuais alterações nominais ou na identificação do responsável técnico pelo livro não invalidariam o livro autenticado.

Por fim, quanto aos livros Registro de Inventário, o sujeito passivo defende seja incabível a manutenção do arbitramento mesmo quando ausente os registros em questão. Louva-se em jurisprudência administrativa.

Em 8 de agosto de 2013, o impugnante juntou aos autos laudo pericial contábil de emissão da PricewaterhouseCoopers a respeito do presente auto de infração (fls. 104.166 a 104.304). Após destacar a envergadura do emissor do laudo, o contribuinte afirma que o documento “é enfático ao concluir pela possibilidade de apuração do Lucro Real da Impugnante para o ano de 2007” (fl. 104.168). As irregularidades seriam quantificáveis segundo a sistemática do lucro real. Do laudo, o impugnante destacou trechos. Repriso aqueles que me pareceram mais relevantes:

“Para fins de certificação de que os documentos de suporte aos lançamentos obedeceram à boa técnica contábil, realizamos testes e análises que objetivaram verificar a rastreabilidade dos lançamentos efetuados para fins de ajustes dos saldos de 2007, por meio da documentação original. Dessa forma, para os lançamentos de ajustes, efetuamos a análise do lançamento que deu origem ao mesmo e inspecionamos a documentação que comprova sua existência e necessidade de correção.

Para os lançamentos originalmente criados em 2007 que foram posteriormente estornados, verificamos este procedimento e o lançamento efetuado em momento posterior, atentando para a documentação suporte.

“Com base na análise da estrutura e procedimento de guarda de documentos contábeis e fiscais que suportam os registros na

contabilidade, entendemos que os mesmos estão de acordo com as boas práticas contábeis.” (fl. 27 do Laudo)” (fl. 104.169)

““Verificamos que, durante o procedimento de reconciliação dos saldos de “Fornecedores Intercia”, as provisões de royalties cujos pagamentos não foram efetuados no ano de 2006 foram excluídas da contabilidade. Posteriormente, foram contabilizados no resultado somente na data de pagamento, que ocorreu em 2007. O impacto observado no resultado de 2007 decorrente de pagamentos de provisões que foram estornadas até 31 de dezembro de 2006 é de R\$ 63.735.490,20.

No tocante a essa inconsistência, verifica-se que acarretou distorções no resultado do exercício de 2007, na medida em que as despesas com royalties foram contabilizadas em competência inadequada. Deste modo, o procedimento de reconciliação dos saldos de “Fornecedores Intercia” está em desacordo com o princípio contábil da competência, representando efeito temporal na contabilidade da Dell, visto que obrigações assumidas em 2006 foram apenas contabilizadas no momento do seu pagamento em 2007, ocasionando a postergação do reconhecimento da despesa contábil.

Após as análises efetuadas, verificamos que as provisões de royalties referentes à competência do exercício de 2007 foram efetivadas dentro da própria competência, sofrendo variação cambial.

Verificamos que, não obstante referidos erros de registro contábeis, os mesmos não se prestam para invalidar a contabilidade da sociedade, sendo ainda possível realizar a apuração de ajuste ao cálculo do lucro real, visto que as inconsistências são identificáveis e mensuráveis. A identificação faz-se possível em virtude das distorções específicas que foram conferidas aos lançamentos no momento de sua contabilização”. (fls. 115 do Laudo)” (fls. 104.170/1)

““A fim de verificar o quanto alegado pelas autoridades fiscais, procedemos no sentido de analisar o cálculo da variação cambial no exercício de 2007 e, para tanto, selecionamos aleatoriamente alguns lançamentos efetuados no resultado da sociedade, advindos de operações junto a clientes e fornecedores no exterior.

Com base na amostra selecionada, inspecionamos as planilhas de cálculo para a variação cambial dos meses correspondentes e testamos a adequabilidade do cálculo efetuado e da cotação utilizada neste. Adicionalmente, inspecionamos a existência de documentação-suporte para saldos em moeda estrangeira que compõe a planilha de cálculo do cliente e verificamos a cotação da moeda estrangeira na data de início da operação.

1 A exclusão das despesas com royalties do exercício de 2006 para posterior reconhecimento na data de pagamento fez com que os saldos mensais de fornecedores Intercia fossem subavaliados.

2 A taxa de câmbio utilizada para a conversão em moeda nacional não corresponde ao dólar efetivo do dia anterior ao da operação.

...

Não obstante os erros identificados no cálculo da variação cambial, os mesmos são identificáveis e quantificáveis, de modo que seus efeitos poderiam ser considerados na determinação de ajuste na apuração do Lucro Real.” (fl. 127 do Laudo)” (fl. 104.172)

““ Dessa forma, com base na inspeção dos livros realizada e na análise da apuração juntamente com os respectivos documentosuporte, entendemos ser possível apurar o lucro real da sociedade para o ano 2007, primeiro porque verificamos nos livros fiscais a existência e congruência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real; segundo, porque as irregularidades apontadas pela fiscalização podem ser qualificadas e quantificadas; terceiro, porque atestamos a existência e validade dos registros documentais que suportaram as informações que se prestam para o cálculo do lucro real.” (fl. 128 do Laudo)” (fl. 104.175)

““a elaboração das demonstrações financeiras em dólares norte-americanos é de competência da Dell Inc. e não impacta na apuração de tributos na Dell Brasil. A consolidação das demonstrações financeiras da Dell Brasil junto a Dell Inc. não ocorre pelo ajuste das demonstrações financeiras feitas pela contabilidade nacional (princípio contábil brasileiro) e a sua conversão em dólares americanos. A Dell Brasil elabora demonstração financeira própria em moeda norte-americana e de acordo com padrões da contabilidade dos Estados Unidos”. ” (fl. 104.176)

Os quesitos em função dos quais o auditor independente se manifestou constam das fls. 104.181/2.

Em 13 de agosto de 2013, o contribuinte juntou novo laudo (fls. 104.307 a 104.318). Esse outro laudo foi emitido por Ernst & Young Terço.). Após destacar a envergadura do emissor do laudo, o contribuinte afirma que o documento “é enfático ao concluir pela possibilidade de apuração do Lucro Real da Impugnante para o ano de 2007” (fl. 104.309). As irregularidades seriam quantificáveis segundo a sistemática do lucro real. Do laudo, o impugnante destacou trechos. Repriso aqueles que me pareceram mais relevantes:

““Considerando-se os elementos apontados na formulação do presente quesito, entendemos que seria possível apurar o Lucro Real para o ano 2007. As premissas assumidas para suportar esse convencimento técnico foram as seguintes:

Todos os testes efetuados para as respostas aos quesitos apresentados neste Laudo Pericial Contábil Extrajudicial confirmaram a possibilidade de rastrear o documento suporte dos lançamentos contábeis efetuados numa base amostral e seguindo o conceito de imaterialidade descrito no quesito 12. Ou

seja, para cada lançamento contábil testado em nossa amostra, foi possível identificar um documento suporte e o procedimento inverso (a partir de um documento suporte e o identificar o respectivo lançamento no registro contábil) também se mostrou efetivo;

Os testes que efetuamos nos livros de escrituração mercantil e fiscal indicaram que a Companhia em sua grande parte teria cumprido com as obrigações formais determinadas pela legislação comercial e fiscal;”“ (fl. 104.312)

““As inconsistências e divergências identificadas na realização dos nossos trabalhos referentes a Variação Cambial e Royalties (detalhadamente explicadas no Quesito 9, na seção de Contas a Pagar e Intercompany) são quantificáveis e permitem a mensuração dos seus respectivos impactos na apuração do Lucro Tributável.” (pagina 108 e 109 do Laudo)” (fl. 104.312)

““Os ajustes desta natureza se referem a lançamentos identificados no extrato bancário e que não haviam sido lançados na contabilidade. Com o intuito de identificar estes lançamentos, a Companhia conciliou o fluxo financeiro devidamente identificado no extrato bancário com os montantes constantes do razão contábil da conta de bancos.

(...)

Durante a execução de nossos procedimentos, foi possível concluir que todos os lançamentos selecionados para teste se tratava, de pagamentos identificados no extrato bancário, mas que ainda não haviam sido contabilizados no sistema da Dell.

Considerando a identificação alternativa das transações através do relatório de pagamentos, consideramos adequado o procedimento adotado pela Companhia de efetuar o devido lançamento contábil para refletir os valores pagos e devidamente identificados nos extratos bancários.” (fl. 36 do Laudo)” (fl. 104.313)

““Em resumo, caso a DELL recalculasse seus estoques de matérias-primas de acordo com os métodos previstos no RIR em seu art. 295 o efeito seria uma redução do valor total dos estoques em seu ativo e um aumento do CPV.”“ (fl. 104.314)

““Apesar do procedimento adotado não estar de acordo com as melhores práticas contábeis, tal procedimento gera apenas uma diferença temporária na contabilidade já que despesas com Royalties que deveriam ter sido reconhecidas no momento da competência da despesa (momento em que a mesma incorreu), somente foram reconhecidas numa fase posterior com o seu pagamento. Conforme mencionado anteriormente, estes ajustes são passíveis de mensuração já que é possível identificar na contabilidade da Empresa e através de planilhas de controle auxiliar da DELL os títulos cujo registro contábil foi postergado bem como as datas de pagamento e a competência a que se referem.” (pgs. 78 e 79 do Laudo – grifamos)” (fl. 104.315)

““Primeiramente, identificamos que a Dell Brasil possuía dois sistemas contábeis com objetivos distintos. Um deles, o que recebeu todos os ajustes objeto desta perícia, era comumente chamado de sistema contábil estatutário e tinha como atribuição principal o atendimento ao Fisco por intermédio das obrigações principais e acessórias, ou seja, a apuração de tributos. O segundo, era chamado de sistema contábil gerencial, cuja finalidade era reportar à Dell Inc. as informações financeiras da Dell Brasil. O sistema gerencial era parametrizado respeitando os princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA (USGAAP), dessa forma não existia nenhum tipo de conversão das demonstrações financeiras brasileira para americana. Nesse sentido, concluímos que não ocorreu o reporte à Dell Inc. das informações ajustadas pois não houve qualquer retificação no sistema gerencial.”” (fls. 104.316/7)

““Por fim, objetivando evidenciar o possível reflexo dos ajustes quando da consolidação, caso tivessem sido reportados, concluímos que, para o ano de 2006, os ajustes da Dell Brasil seriam insuficientes para causar qualquer impacto material no resultado da Dell Inc., tanto que o ajuste no resultado líquido da Dell Brasil representou apenas 0,8% no resultado líquido da Dell Inc.”” (fls. 104.317/8)

Os quesitos em função dos quais o auditor independente se manifestou constam das fls. 104.327, 104.329, 104.332, 104.334, 104.337, 104.340, 104.345/6, 104.347, 104.348, 104.404, 104.405, 104.409, 104.413 e 104.426.

A 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 10-46.701, de 27/09/2013 (fls. 104756/104894), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento não é uma opção da autoridade administrativa, mas uma imposição legal. A adoção da sistemática do arbitramento se impõe diante da comprovação de que a escrita é imprestável para (a) identificar a movimentação financeira e (b) determinar o lucro real, bem como (c) revela evidentes indícios de fraude.

FRAUDE.

Comprovada a prática de ações dolosas tendentes a modificar as características essenciais do fato gerador com o objetivo de evitar o pagamento do tributo devido, cabível a exigência da multa qualificada.

DECADÊNCIA.

A decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decai em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado quando, adotada a sistemática do lançamento por homologação, resta comprovada a prática da fraude.

O conceito de exercício equivale ao de ano civil.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

O pedido de perícia somente é deferido quando necessário à formação de convicção por parte do julgador. A realização de perícia é desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, ainda, quando constatado que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão e que as dúvidas porventura existentes foram esclarecidas por intermédio de uma diligência.

Esclareço, por relevante, que a parcela do crédito tributário afastada diz respeito exclusivamente à redução de valores lançados de PIS e COFINS, inclusive como resultado da diligência determinada pelo Julgador de primeira instância (vide quadro à fl. 104890). Em todos os demais aspectos, o lançamento foi mantido. Não houve recurso de ofício.

Ciente da decisão de primeira instância em 17/10/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 104899, a contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 14/11/2013 conforme carimbo de recepção à folha 104901.

No recurso interposto (fls. 104901/105048), a interessada afirma a tempestividade de seu recurso e historia, sob sua ótica, os fatos e o acórdão recorrido.

Preliminarmente (item 3), a recorrente reitera seus protestos quanto à decadência em relação ao IRPJ e à CSLL, para o primeiro e segundo trimestres de 2007 e, em relação ao PIS e à COFINS, para os meses de janeiro a agosto de 2007.

Ainda em preliminares, a recorrente requer (item 4.1) a nulidade parcial do acórdão recorrido, por modificação das motivações do lançamento. Essa alegada modificação, nas palavras da recorrente, consistiria no seguinte: (fls. 104924/104925):

A presente afirmativa fica evidente quando se verifica que o auto de infração foi lavrado sob o fundamento de que “a contabilidade foi considerada imprestável para a apuração das bases tributáveis” (fls. 22.978), enquanto que o acórdão recorrido nitidamente inovou na fundamentação sustentando a manutenção do arbitramento com fundamento em (i) “vícios, erros ou deficiências que tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira”, (ii) “vícios erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real” (esses limitados à valoração contábil dos estoques) e (iii) “evidente indícios de fraude” que a tornam “imprestável para determinar o lucro real”.

No mais, a recorrente repisa os argumentos anteriormente trazidos em sede de impugnação, acrescentando e reforçando, onde entende necessário, sempre em contraposição ao acórdão recorrido. Os pontos sob discussão, em síntese, são:

- O arbitramento do lucro seria improcedente, por motivos variados (itens 4.2 a 4.7 e 4.9).
- A boa-fé da recorrente no atendimento à fiscalização seria motivo para o afastamento da multa qualificada (item 4.8).
- Haveria equívocos na apuração das exigências de PIS e COFINS (item 4.10).
- Seria indevida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (item 4.11).

A Fazenda Nacional, por sua Procuradora, com base no § 2º do art. 48 do Anexo II do então vigente Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, apresentou suas **contrarrazões** (fls. 105058/105085) ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. Em apertada síntese:

- Não teria ocorrido a decadência, diante da aplicação do art. 173, I, do CTN.
- O acórdão recorrido não padeceria de qualquer nulidade. O Julgador de primeira instância não teria inovado, antes teria explicitado e ratificado o que já estava contemplado no Relatório Fiscal.
- O arbitramento do lucro teria sido realizado nos estritos termos da legislação em vigor, sendo por isso mesmo válido, tendo em vista que estaria devidamente configurada a imprestabilidade da contabilidade da recorrente para a apuração do lucro real. A Fazenda Nacional relaciona os motivos que, ao seu sentir, conduzem a essa conclusão.
- A multa qualificada deve ser mantida, à luz da comprovação, nos autos, da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964).
- É correta a incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre a multa por lançamento de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente requer a nulidade parcial do acórdão recorrido, por modificação das motivações do lançamento. Essa alegada modificação, em suas palavras, consistiria no seguinte: (fls. 104924/104925):

A presente afirmativa fica evidente quando se verifica que o auto de infração foi lavrado sob o fundamento de que “a contabilidade foi considerada imprestável para a apuração das bases tributáveis” (fls. 22.978), enquanto que o acórdão

recorrido nitidamente inovou na fundamentação sustentando a manutenção do arbitramento com fundamento em (i) “vícios, erros ou deficiências que tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira”, (ii) “vícios erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real” (esses limitados à valoração contábil dos estoques) e (iii) “evidente indícios de fraude” que a tornam “imprestável para determinar o lucro real”.

Compulsando os autos, constato que as razões do arbitramento são assim descritas no auto de infração (fl. 22933):

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo enumeradas:

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso II, do RIR/99.

Por amor à clareza, eis o mencionado dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99):

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

[...]

No Relatório Fiscal de fls. 22974/23313, encontram-se descritas minuciosamente as numerosas irregularidades na escrita contábil e fiscal da interessada, referentes tanto à contabilidade original quanto àquela resultante do assim chamado “refazimento contábil”. No entender do Fisco, expresso no item 15 do Relatório Fiscal (fls. 23280 e segs.), tais irregularidades são de tal monta e em tal extensão, e atingem não apenas o período aqui objeto de lançamento (ano-calendário 2007), mas também de modo indissociável outros anos (de 2002 a 2009), que se torna impossível aceitar que a contabilidade apresentada possa servir, de modo confiável, para a apuração do lucro real. De igual modo, seria impossível considerar que a contabilidade, mesmo após os ajustes, pudesse servir para identificar corretamente a movimentação bancária.

Ao apreciar os argumentos de impugnação, a Turma Julgadora em primeira instância procedeu à análise, em separado, da escrita original (fls. 104868 e segs.) e da escrita após os ajustes efetuados pelo contribuinte (“refazimento contábil”, fls. 104870 e segs.). Em ambos os casos, sua conclusão foi pela imprestabilidade da escrita para fins de determinação do lucro real, sempre com base no inciso II do art. 530 do RIR/99. Após detalhar aspectos

atinentes ao registro contábil da movimentação financeira e do controle de estoques, eis a conclusão (fls. 104880/104881):

Forte nos elementos acima tratados quanto à movimentação financeira e aos estoques, entendo correta a adoção da sistemática do lucro arbitrado para fins da apuração do IRPJ e da CSL. Repriso o art. 530 do RIR/1999:

[...]

A contabilização das contas bancárias contém “vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira” A valorização contábil dos estoques contém “vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real”.

Não bastasse isso, como muito bem apontou a fiscalização, a escrita do contribuinte revela “evidentes indícios de fraude” que a tornam “imprestável para determinar o lucro real”. As irregularidades encontradas no chamado refazimento contábil possuem unidade.

Os ajustes relativos ao período que vai de 2002 até 2009 foram realizados de forma a registrar receitas e despesas com evidente intuito de reduzir o encargo tributário. Isso fica evidente nos casos da variação cambial e dos royalties tratados acima. Não são casos isolados. A fiscalização apontou diversos outros. Por tal motivo, além da fundamentação para a adoção da sistemática do lucro arbitrado ligada à movimentação financeira e aos estoques, adequada, também, a fundamentação de que a escrita revela “evidentes indícios de fraude ... que a tornem imprestável para a determinação do lucro real”. [...]:

[...]

Tenho, assim, que inexistiu qualquer inovação quanto aos motivos do arbitramento. A base legal foi a mesma (inciso II do art. 530 do RIR/99) e as irregularidades apontadas já se encontravam expostas desde o lançamento, sendo tão somente ratificadas pelo acórdão recorrido.

Com estas considerações, rejeito a preliminar de nulidade parcial da decisão recorrida.

Ainda em preliminares, a recorrente reitera seus protestos quanto à decadência em relação ao IRPJ e à CSLL, para o primeiro e segundo trimestres de 2007 e, em relação ao PIS e à COFINS, para os meses de janeiro a agosto de 2007. Deixo para me manifestar sobre essa matéria ao final de meu voto, após apreciados os aspectos atinentes à conduta dolosa do contribuinte, posto que isso poderá ser decisivo quanto à aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

No mérito, a recorrente ataca o acórdão recorrido e o lançamento, buscando demonstrar a incorreção do arbitramento do lucro sob diversas vertentes, a saber:

- Seria improcedente o arbitramento com base na alegação de vícios na contabilização da movimentação financeira da empresa (item 4.2 do recurso).
- Seria improcedente o arbitramento com base na alegação de “evidentes indícios de fraude ... que a tornem imprestável para a determinação do lucro real”. Igualmente

improcedente seria qualquer majoração de penalidade com esse fundamento. Ausência de dolo (item 4.3 do recurso).

- Não haveria qualquer relação entre os ajustes realizados pela recorrente e a compensação de perdas pela controladora Dell Inc. (item 4.4 do recurso).
- Seria improcedente o arbitramento com base na alegação de vícios na contabilização dos estoques (item 4.5 do recurso).
- Seria improcedente o arbitramento com base na alegação de imprestabilidade da contabilidade para apuração do lucro real (item 4.6 do recurso).
- (item 4.7 do recurso).
- Seria indispensável a prévia intimação ao arbitramento para regularização da escrita contábil (item 4.9 do recurso).

No extenso relatório que antecede a este voto se buscou dar detalhes dos aspectos contábeis e das extensas irregularidades que conduziram ao arbitramento dos lucros. A estratégia da recorrente, nos itens acima, é de focar em alguns dos aspectos particulares, na tentativa de desviar a atenção do conjunto. No entanto, como de regra acontece, o conjunto é tão relevante como os detalhes. Não se pode dar demasiada atenção a uma folha e perder de vista a árvore.

O caso que ora se analisa diz respeito a um “*refazimento contábil*” que alcançou os anos-calendário 2002 a 2008, com ajustes levados a efeito em 2008 e 2009, sendo impossível, como afirmado pela fiscalização, dissociar os efeitos e analisá-los em separado para cada um dos anos-calendário. E a análise em conjunto das extensas irregularidades apontadas pelo Fisco conduz, sem sombra de dúvidas, à correção do arbitramento dos lucros.

Peço vênia para transcrever, a seguir, as considerações da D. PGFN em suas contrarrazões, com as quais concordo e adoto como fundamentos desta decisão. Tais considerações, a meu ver, conseguem sintetizar os aspectos essenciais da discussão (grifos no original).

A empresa instalou-se no Rio Grande do Sul (Eldorado do Sul) em 1998, e começou de fato suas atividades em 1999. A partir daí, como deveria proceder, escriturou seus livros empresariais, registrando-os, na Junta Comercial, ano após ano (1999 a 2007). Com base nos seus livros Diários, a contribuinte apurou lucro societário e consequente lucro real, declarou DIPJ, declarou DCTF, apurou os respectivos tributos, etc. No entanto, no primeiro trimestre de 2007 decide fazer uma revisão geral em seus registros contábeis desde o início de suas atividades operacionais no Brasil. Esta reforma contábil que teria tido início em 2007 estendeu-se até meados de 2008, com a formalização dos lançamentos de alteração na contabilidade Sped de 31/01/2009.

Frise-se que não foi uma revisão de algumas contas, mas de praticamente todas as contas do plano, tampouco foram alguns lançamentos, mas mais de um milhão de lançamentos de ajustes. Destaque também para os valores de cada lançamento modificador, muitos da ordem de dezenas de milhões de reais. Apenas a conta de Lucros/ Prej Acumulados (Patrimônio Líquido), recebeu 688 mil

lançamentos de ajustes, os quais somaram alterações de R\$ 11,7 bilhões a débito e R\$ 11,5 bilhões a crédito.

Os referidos lançamentos de ajustes foram considerados para fins de recomposição do lucro societário (2002 a 2007) e fiscal (2004 a 2007 e reflexos em 2008), no entanto, vários lançamentos citaram, em seus históricos, alterações relativas ao período de 1999 a 2001. Por isso, a fiscalização concluiu que este verdadeiro refazimento contábil remonta ao início das atividades operacionais da empresa no Brasil (1999).

Os registros contábeis são um somatório de débitos e créditos ao longo do tempo. Então, modificações implementadas no ano-calendário 2002 não atingem somente este exercício, mas têm impacto em todos os períodos subsequentes. Por exemplo, considerando como período em curso o ano de 2008, ao ser aumentado o saldo final de estoques de matéria prima no ano calendário de 2002 (já decaído para fins fiscais), os saldos iniciais e finais de todos os anos seguintes (2003, 2004, 2005, 2006 e 2007) sofrerão o impacto daquela alteração, podendo essa diferença ser levada a resultado, aumentando os custos, em qualquer exercício posterior a 2002.

As normas contábeis e registrais proíbem que o livro Diário, após o devido registro, seja anulado e substituído por um livro novo. Nas situações em que sejam identificadas incorreções após o encerramento do exercício, a forma aceita é a formalização de lançamentos de ajustes no exercício em curso, com referência no histórico à data dos fatos originais. No caso concreto, foram tão relevantes as modificações que mereceria a impressão de novos livros para cada ano, porém, não sendo possível isso, a empresa seguiu os requisitos formais, inserindo todos os lançamentos, em uma única data, após o término da revisão.

A partir do momento que a Dell inseriu no livro Diário os lançamentos de ajustes do período de 2002 até janeiro de 2008 na data de 31/01/2009, e registrou este livro (agora digital) na Junta Comercial, deu validade jurídica a essa alteração contábil. Desse momento em diante, para cada ano anterior (2002 a 2007) deixou de existir apenas os livros anteriores em meio papel, mas estes somados a uma complementação registrada em janeiro de 2009. Assim, cada exercício continuou com uma única contabilidade, porém com duas peças registradas separadamente. Portanto, a análise não pôde se afastar da verificação deste entrelaçamento, onde os lançamentos de ajustes ora estornavam, ora complementavam, ora modificavam, ora traziam novos registros.

Uma reforma contábil dessa magnitude, onde, materialmente, a Empresa refaz suas contabilidades com retroação de até nove anos, deveria ser embasada numa motivação muito relevante. Porém, quando intimada a apresentar os motivos de tais atos, a Dell afirmou apenas tratar-se de uma revisão em seus controles internos por ter identificado “algumas inconsistências”, sem apresentar nada de concreto que justificasse a profundidade e relevância das modificações.

No entanto, como bem demonstrado no Relatório Fiscal, na análise dos dados contábeis e das declarações ao fisco, identificou-se que existiam pendências fiscais relevantes, com bases tributáveis registradas a menor nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007. Essas infrações somadas chegavam a pelo menos 241 milhões de reais que deixaram de ser oferecida à tributação do IRPJ e CSLL nos livros originais, conforme detalhado a seguir:

- a) Falta de Adição de parcela de perda com renda variável 2004 a 2006 – não dedutível: R\$ 61.083.835,07;

- b) Exclusões Indevidas na DIPJ AC 2006: R\$ 67.797.676,65;
- c) Falta de Contabilização das Variações Cambiais pelo regime de competência em 2007: R\$ 44.475.762,69;
- d) Despesas Aduaneiras (dupl. Pis/ Cofins importação) AC 2007: R\$ 61.809.027,68;
- e) Processos Importação em duplicidade: R\$ 6.738.177,20.

Com o evento da reforma contábil todas essas pendências fiscais foram eliminadas sem geração de novos pagamentos de tributos. Para isso, conforme demonstrado no Relatório Fiscal, foram inseridas novas infrações nos registros contábeis.

Então, um dos motivos para o refazimento contábil foi a eliminação das pendências fiscais nos exercícios ainda não atingidos pela decadência, sem qualquer custo novo para a empresa.

Outro fato conhecido somente após o encerramento parcial para lançar o ano calendário 2006 (processo nº 11080.732426/2011-61), foi a existência de investigação de fraude contábil na Dell Inc., empresa de comando do Grupo Dell nos EUA – com papéis em bolsa. Conforme divulgação ao mercado naquele país, também foi implementada uma profunda revisão contábil, que teria se estendido às unidades da Dell em para outros países. O início da revisão nos EUA teria sido poucos meses antes de começar a reforma aqui no Brasil. Ao final, no ano de 2010, a investigação conduzida pela SEC nos EUA, concluiu pela existência de fraude contábil, aplicando uma multa de 100 milhões de dólares na Dell Inc., além de outras multas impostas aos administradores. Essas informações são trazidas logo no início do Relatório Fiscal, com o título de “Fatos Novos”, pois a fiscalização tomou conhecimento desse fato após o encerramento parcial do ano calendário de 2006.

Em decorrência da revisão nos EUA, há informações que a Dell Inc. precisou rebaixar seus lucros. Na análise dos dados contábeis aqui do Brasil, foram identificados indícios que apontam para a busca de majoração do lucro societário para fins de consolidação com a matriz americana.

A demanda do exterior seria um outro motivo para implementação da revisão contábil, que somado à necessidade de eliminar pendências fiscais, teria levado a essa decisão extrema.

A Recorrente aduz que a Dell Brasil não tem capacidade econômica para afetar os resultados da Dell Inc, o que, a seu ver, demonstra a falta de razoabilidade dos argumentos da fiscalização.

Acontece que, a autoridade fiscal apenas avaliou esse fato como mola propulsora para o refazimento contábil, mas não o considerou como motivo para o arbitramento do lucro. Se, apesar dessas motivações, a Dell tivesse seguido as normas contábeis, societárias e fiscais para fazer seus ajustes, sua contabilidade não poderia ser rejeitada. Porém, não foi o que ocorreu. Para chegar aos seus objetivos a empresa usou mão de inúmeras irregularidades, tornando seus livros empresariais imprestáveis para apuração do lucro real.

Como demonstrado no Relatório Fiscal, essa revisão contábil que modificou os resultados dos exercícios de 2002 até janeiro de 2008 decorreu de ato único, com as modificações em um ano influenciando os anos seguintes. Assim, não havia como se fazer uma análise isolada de cada período. Então, a fiscalização partiu para

avaliações por amostragem para verificação da adequação, pertinência e idoneidade dos dados lançados como ajustes.

De forma geral foram identificadas infrações isoladas, lançamentos sem base documental, e sem justificativas. Mas verificou-se também uma ação orquestrada para contemplar as necessidades de alocação dos custos em cada exercício, de forma a evitar novos pagamentos de tributos.

Vejamos um exemplo dessas infrações identificadas pela fiscalização. No ano de 2007, que era o exercício mais recente incluído na revisão, somente nas rubricas “variação cambial = R\$ 44 milhões”, e “Duplicidade de Pis/ Cofins importação = R\$ 62 milhões” havia pendências de bases não oferecidas à tributação da ordem de 106 milhões de reais. A Dell precisava eliminar essas infrações porque estavam muito escancaradas. As variações cambiais simplesmente tinham deixado de ser contabilizadas em 2007, apesar de significativas variações na cotação do real frente ao dólar e, mesmo tendo optado pelo critério de apuração na liquidação (regime de caixa) também deixara de elaborar planilhas para as devidas apurações. Os valores de Pis e Cofins importação eram contabilizados duas vezes, primeiro integrando o valor da matéria-prima, e depois como despesas aduaneiras, o que gerava um passivo fictício, pois pagava-se de uma vez só.

Então, apenas como exemplo de uma pequena parcela de toda a manipulação contábil, a Dell precisava reconhecer 106 milhões de bases tributáveis no ano calendário de 2007, mas não pretendia pagar nada a mais por isso.

Uma das soluções encontrada pela Recorrente foi trazer custos de outro exercício (lembrando que todas as contabilidades, desde 2002, estavam reabertas ao mesmo tempo). Para isso, modificou a forma de reconhecimento das despesas com licenças de software da Microsoft (Royalties). Na contabilidade original tinha reconhecido corretamente pelo regime de competência, ou seja, o custo de aquisição vai para o exercício onde é emitida a fatura de importação, somente desta forma é aceito pelas normas contábeis.

Entretanto, no refazimento contábil, modificou o reconhecimento para o regime de caixa (data da liquidação das faturas), critério não aceito pelas normas contábeis. Com essa manobra, transferiu 64 milhões de custos de 2006 para 2007. Além disso, são constatadas no Relatório diversas outras infrações para eliminar os efeitos fiscais de todo o montante de 106 milhões em 2007 (Fls. 106/ 113 do Relatório Fiscal).

Dessa forma, ao transferir custos de 2006 para 2007, a empresa não estaria apenas postergando despesa, e, em consequência, deixando uma lacuna aberta em 2006?

A explicação para a pergunta acima vai deixando clara a ação planejada, de forma orquestrada, com o objetivo de fraudar seus registros contábeis e enganar o Fisco. Nos registros contábeis de 2006 (sempre por amostragem devido ao volume), foi comprovado que houve manipulação das planilhas de variações cambiais, assim, os resultados financeiros de variações da moeda, que seriam uma receita de R\$ 20 milhões, foram fraudados para virar R\$ 36 milhões de despesas. Ou seja, somente nas variações foi estimada a geração mais de 56 milhões de custos. Essa constatação é baseada nos dados da empresa, pois, além disso, a Dell mudou a opção de critério de apuração de caixa para competência após o encerramento do exercício, o que não poderia ser feito (Fls. 125/ 158 do Relatório Fiscal).

Seguindo a ação para cobrir a lacuna, originada no ano calendário de 2006, para transferir custos para 2007, a Dell simplesmente estornou pagamentos de exportações que tinha realizado, comprovados por extratos bancários. Foram creditados os passivos novamente (reabertas as contas a pagar com empresas ligadas), e debitado o resultado do exercício. A fiscalização demonstra que, somente nessa manobra irregular, foram gerados 67 milhões de reais de custos (Fls. 90/ 94 do Relatório Fiscal).

Este exemplo é uma pequena amostra que evidencia a existência de uma ação minimamente planejada, tendo por objetivo maior a manipulação dos dados contábeis de forma a evitar o pagamento de tributos.

Cumprе ressaltar que a Recorrente não consegue, apesar do extenso recurso apresentado, rebater as provas apresentadas pela fiscalização.

A Recorrente aduz, ainda, que são improcedentes as alegações da autoridade julgadora de que vícios na contabilização dos seus estoques justificam o arbitramento. Entretanto, não apresenta nenhuma prova que fundamente esta afirmação.

Nesse ponto, cabe destacar a modificação nos estoques desde o ano de 2002. O controle e gerenciamento de estoques é a própria vida de uma indústria. Neste subgrupo contábil, transitam todas as matérias primas compradas, produtos em elaboração, produtos prontos, com as conseqüentes baixas para formação do custo do produto vendido (CPV), que será, naturalmente, a maior parcela de custo na apuração do resultado contábil.

Os estoques necessitam de um criterioso controle, pois fazem parte de um processo dinâmico, onde quantidades e valores são alterados diariamente. A lei exige que as empresas possuam controle permanente sistematizado ou alternativamente um controle periódico por contagens físicas. No caso da Dell, esta, ora afirma que usava um sistema (Glovia), ora afirma que fazia contagens físicas.

No entanto, a questão mais importante com relação ao controle de estoques, independente se for permanente ou periódico, é que deve ser algo preciso. Uma vez apurado o estoque, ao final de cada período, a referida apuração deve ser transcrita no necessário Livro Registro de Inventário e não pode mais ser modificado, salvo algum erro material específico.

A apuração dos estoques exige esse rigor, porque reflete a fotografia de um momento dentro de um processo dinâmico. O *cut-off*, expressão usada para definir o momento de corte, é algo de grande relevância para a correta apuração de cada item, bem como para determinar as quantidades que serão baixadas para formação do CPV, e conseqüente resultado contábil.

Ocorre que, no presente caso, após passados vários anos, a empresa alterou completamente seus estoques: transformou todos os estoques de produtos em elaboração para matéria-prima, modificou os saldos iniciais e finais de estoques de todos os anos revisados desde 2002, alterou os valores de estoques, que formavam o custo dos produtos vendidos, em todos os meses de todos os anos.

Quando questionada sobre qual a referência para apuração dos estoques na contabilidade original, e qual a referência para a contabilidade ajustada, a resposta foi que, tanto em uma como em outra, a base foram as informações do sistema de controle de estoque – Glovia. Também afirmou que não houve recontagem de estoques.

Se a origem das informações era a mesma, sem recontagem ou alteração valores unitários, não poderia haver modificações. No entanto, as alterações somam dezenas de milhões de reais em cada ano.

Numa situação normal, a apuração dos estoques é uma informação declaratória. O Fisco não pode estar presente em cada empresa para acompanhar a contagem física ou auditar sistemas e processos ao final de cada exercício. Passada aquela data de corte, com os valores transcritos para o livro Registro de Inventário, salvo algum erro ou fraude grosseiros, é praticamente impossível contestar a apuração feita pela empresa.

Entretanto, se cabe à empresa essa prerrogativa de apontar as quantidades e valores de cada item de estoque ao final do exercício, salvo motivo específico e justificado, esta não pode, ao bel-prazer, após decorridos vários anos, vir dizendo que tudo estava errado, sem qualquer prova documental. No caso concreto, é dito que as informações estavam armazenadas em um sistema digital. Ora, os dados de um sistema podem ser alterados a qualquer momento. A prova maior seriam os livros de inventário, escriturados em época própria, mas estes a Dell abandonou, e passou a considerar novos valores.

Para os anos de 2002 a 2005, a Dell escriturou e registrou na Junta Comercial os livros de inventário que embasaram a contabilidade original. Para os anos de 2006 e de 2007, apenas escriturou as apurações de estoques diretamente nos livros Diário, que também tiveram registro na JUCERGS.

Para demonstrar a inconsistência da informação trazida pela empresa, de que não havia modificado as quantidades e valores para chegar aos novos totais, apurados na reforma contábil, quando do atendimento da diligência requerida pela DRJ, a autoridade fiscal fez um comparativo dos livros Registro de Inventário do ano calendário de 2005, o original com o substituto.

No relatório da diligência (e juntada dos livros), demonstrou-se que houve sim alteração dos valores unitários dos itens, das quantidades de alguns itens, também houve a criação de novos itens – tudo isso no ano calendário de 2005, último ano onde houve a escrituração de dois livros para registro de inventário. O primeiro livro, com registro na JUCERGS, foi abandonado, sendo usado um novo, sem registro, para embasar a contabilidade ajustada.

Nos anos de 2006 e 2007, não foram apresentados à fiscalização os livros de inventário originais, no entanto, foram contabilizados em livros Diário os valores dos estoques em época própria. Nos ajustes, foram apresentados livros de inventário com outros valores, diferentes daqueles constantes da contabilidade original. Embora, não tenhamos dois livros de inventário para confrontar por item de estoque, como foi feito no ano 2005, fica claro que o critério adotado foi o mesmo para 2006 e 2007. E está comprovado que houve alteração de estoque inicial, de estoque final e de valores de estoque formadores do CPV nos AC 2006 e 2007.

Conforme já exposto, cabe lembrar mais uma vez que as alterações de estoques em um ano influenciam os anos subseqüentes. Nesse sentido, as alterações comprovadas em 2005 podem ter modificado o resultado de 2006 e/ou 2007. Outro destaque, constatado no Relatório da Ação Fiscal, é que os valores de estoques levados para o CPV no ano calendário 2002 (já decaído quando da revisão) diminuíram quando dos ajustes contábeis. Com isso, o lucro de 2002 (não mais tributável) aumentou, e sobrou custo de estoques para ser usado nos demais anos.

Dessa forma, essas modificações extemporâneas de estoques em todo o período revisado, que envolveram anos já decaídos (2002 e 2003), sem uma justificativa plausível, não podem ser passíveis de aceitação pelo Fisco. Por outro lado, é impraticável a recomposição dos referidos estoques. Trata-se de uma indústria com milhares de itens de estoque, de altíssima rotatividade, e as alterações ocorreram em sete anos. Seria necessária a recomposição desde 2002, com estimativas de quantidades usadas na produção, algo ilógico.

A fiscalização destacada, ainda, como motivo para aplicação do lucro arbitrado o fato de a contabilidade da recorrente não contemplar toda a sua movimentação financeira. Por sua vez, a Recorrente, mesmo admitindo que há vícios nos seus registros, aduz que não há prejuízo para apuração do lucro real.

No Recurso Voluntário, afirma o seguinte: *“O fato de que algumas das movimentações financeiras tenham sido registradas em lançamentos fechados, somando-se a outras movimentações, não significa que a contabilidade da Empresa não as tenha contemplado. O vício foi de formalidade, mas não material.”*

No Relatório da Ação Fiscal e, especialmente no Relatório de Diligência, ficou constatado que a contabilidade original da empresa não refletia a sua movimentação bancária. Ficou comprovado que a grande maioria dos registros selecionados pela fiscalização não guardavam relação direta entre a contabilidade e os extratos bancários.

Nos ajustes do refazimento contábil, foram corrigidas várias incorreções, mas ainda permaneceram inúmeras discrepâncias entre o livro Diário e os extratos bancários. Todas essas irregularidades estão provadas nos Relatórios Fiscal e de Diligência.

A contabilização da movimentação bancária reflete a falta de controle que existia para todos os demais registros empresariais daquela época. Mas, embora relevante, apenas essa falta de alinhamento, de forma isolada, não seria motivo para o arbitramento. Isso é mais um fator que soma aos demais já relacionados anteriormente.

Desta forma, diante da imprestabilidade da escrita fiscal da empresa, conforme já salientado, não restou outra alternativa ao Auditor Fiscal, a não ser efetuar o arbitramento do lucro.

Não faço reparos ao acima exposto. A extensa peça recursal não consegue afastar a acusação fiscal de igualmente extensas irregularidades na contabilidade, verificadas ao longo de diversos anos-calendário a partir de 2002 e objeto de ajustes contábeis levados a efeito em 2009. Se, por um lado, a extensão e amplitude de tais ajustes evidencia, a meu ver, a imprestabilidade da contabilidade dita “original”, por outro lado resta inequivocamente demonstrado que os ajustes, longe de corrigir eventuais erros, na verdade buscaram mascará-los, introduzindo, ao mesmo tempo, diversos outros. Com isso, igualmente imprestável e não merecedora de confiabilidade a contabilidade refeita.

Em que pese o grande renome das consultorias contratadas pela interessada na busca de atestar a prestabilidade de sua contabilidade, os interesses da recorrente seriam mais bem atendidos se os serviços dessas consultorias houvessem sido direcionados a evitar, tempestivamente, a necessidade de “refazimentos contábeis”, mediante o registro preciso e de acordo com a lei de suas operações. Em assim não sendo, considero que os laudos apresentados não conseguem afastar as extensas irregularidades apontadas pelo Fisco e confirmadas em sede

de diligência e pela decisão de primeira instância, devendo ser mantido o arbitramento dos lucros, tal como feito.

Ainda quanto a este ponto, alega a recorrente que seria necessário e indispensável que, diante de irregularidades constatadas em sua escrita contábil, houvesse sido a então fiscalizada intimada a promover sua regularização. Ausente tal intimação, o arbitramento deveria ser considerado improcedente.

Também aqui não lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, por falta absoluta de previsão legal para tal pretendida “intimação prévia”.

Em segundo lugar, pelas condições do caso concreto. Não se deve olvidar que a própria contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, já havia implementado o “refazimento contábil” sobre o qual tanto já se discutiu, abrangendo anos-calendário de 2002 a 2008 e levado a efeito mediante lançamentos de ajustes feitos na contabilidade de 2009. A ação fiscal se iniciou em 13/12/2010 (ainda como diligência, posteriormente convertida em fiscalização) e a ciência do auto de infração se deu em 21/09/2012. Durante quase dois anos, mediante seguidas intimações e reintimações para prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos, o Fisco buscou elementos que permitissem comprovar e convalidar os extensos ajustes feitos pela interessada em sua contabilidade, defrontando-se, como demonstrado, com manipulação de resultados, alteração de critérios, procedimentos irregulares, documentação insuficiente e/ou insatisfatória, concluindo, como se viu, pela imprestabilidade da escrita para fins de determinação do lucro real. Nesse contexto, totalmente descabida a pretensão da recorrente de que o Fisco tivesse a obrigação de intimar previamente ao arbitramento para regularização das falhas encontradas.

Demonstra-se assim que o precedente administrativo invocado pela recorrente (acórdão CSRF/01-04.557, de 09/06/2003) tratava de situação fática totalmente diversa daquela aqui enfrentada. Lá, foram transcorridos tão somente 12 dias entre o início da fiscalização e a lavratura de auto de infração, não havendo qualquer intimação, nem para prestar esclarecimentos nem para qualquer regularização¹. Não havendo qualquer paralelo entre as situações fáticas, não se pode pretender que as conclusões de um caso sejam aplicáveis ao outro.

No que toca à multa qualificada (150%) aplicada ao lançamento, o entendimento do Fisco foi da ocorrência de fraude contábil. Por todo o anteriormente exposto, deve-se concordar com essa conclusão. Não se trata, no caso, de meras ilações do Fisco, como

¹ O ocorrido foi assim descrito no voto condutor do acórdão CSRF/01-04.557:

- lavrou termo de início de ação fiscal, fls. 01, entregue ao representante da contribuinte em 01/09/1995, no qual solicitou a imediata apresentação de diversos documentos, relativos aos anos de 1991 a 1994, dentre eles livros contábeis e fiscais, inclusive auxiliares, caso os possuísse. Não reduziu a termo o recebimento da documentação da contribuinte, mas em princípio foi atendido;

- constatou que a empresa escriturava o livro Diário em partidas mensais, resumidamente, sem adoção de livros auxiliares para registro individualizado das operações, cópia às fls. 33 a 112, além de não atender a “boa técnica contábil”. Constatou, ainda, que a contribuinte deixou de escriturar uma conta-corrente bancária, fls. 113 a 116;

- retornou à empresa no dia 13/09/1995 para dar ciência do auto de infração para exigência do IRPJ, CSL e IRF dos períodos fiscalizados, mediante arbitramento dos lucros, sob a acusação de que a escrituração contábil apresentada não atendia à legislação de regência (artigo 160 do RIR/80), sendo imprestável para fins de apuração do lucro real.

alega a recorrente, mas de numerosos elementos os quais, reunidos, conduzem à conduta dolosa de modificação das características essenciais do fato gerador tributário, de forma a reduzir o montante do tributo devido. De tudo que foi tratado até aqui, tenho por comprovada a existência de uma ação minuciosamente planejada para a obtenção de novos resultados societários, ao mesmo tempo em que se eliminavam pendências/irregularidades fiscais pré-existentes sem gerar novos pagamentos de tributos, introduzindo também novas e igualmente graves irregularidades. A manipulação de resultados incluiu o aumento do resultado em anos já atingidos pela decadência e a redução (mediante majoração de custos) nos períodos ainda sujeitos à tributação. “Erros” sistemáticos e reiterados no cálculo da variação cambial (sempre no sentido favorável à contribuinte); mudança no critério do registro de gastos com royalties; registro incompleto da movimentação bancária e modificação no registro dos inventários e estoques, com influência direta nos custos, entre diversos outros aspectos, não deixam dúvidas.

Como alerta a Fiscalização, a contribuinte faz parte de um dos maiores grupos econômicos do mundo, e teria, assim, capacidade econômico-financeira para contratar os melhores profissionais e manter os melhores sistemas para evitar qualquer tipo de incorreção, tanto nos registros originais e muito mais no refazimento. Torna-se, pois, inaceitável que tão grande quantidade de irregularidades seja fruto de erro, configurando-se a intenção dolosa.

A multa qualificada deve, assim, ser mantida.

É o momento, então, de retomar a análise da preliminar de decadência, mencionada no início deste voto. No entendimento da recorrente, teria ocorrido a decadência em relação ao IRPJ e à CSLL, para o primeiro e segundo trimestres de 2007 e, em relação ao PIS e à COFINS, para os meses de janeiro a agosto de 2007.

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, fez constar o § 2º do art. 62 do Anexo II, a seguir transcrito:

Art. 62 [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJe de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EResp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.

91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que “*impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria*”. O julgamento ocorreu em 09/02/2010, e o acórdão foi publicado no DJe em 26/02/2010, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

De se observar a diferença relevante entre um e outro julgados: no primeiro caso (REsp nº 973.733), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, interpretação esta

que fugia por completo à textualidade do art. 173, I, do CTN. No segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal passou a considerar que (naquele caso), completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995.

De se ver, portanto, de que forma tais decisões devem ser reproduzidas no caso sob exame, em cumprimento das disposições regimentais.

O Superior Tribunal de Justiça aponta, inequivocamente, para a contagem do prazo decadencial segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, como regra geral. Esse seria também o dispositivo aplicável quando a lei determine o pagamento antecipado do tributo e o contribuinte não cumpra com essa obrigação e, ainda, inexistindo declaração prévia do débito. Além disso, também seria a aplicável a regra geral (art. 173, I) quando constatado dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte. E é precisamente este o motivo que vislumbro para que a contagem do prazo decadencial se dê a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Tenho me manifestado em diversas ocasiões no sentido de que o dolo deve ser extraído de cada situação concreta sob exame.

No caso vertente, a conduta, comprovada nos autos, de fraudar a contabilidade no ano sob exame (2007), mas alcançando com o mesmo procedimento de “*refazimento contábil*”, de forma indissociável, os anos de 2002 a 2008, não pode levar a conclusão diversa: tais atos foram conscientes e intencionais, com o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador tributário, de forma a reduzir o montante do tributo devido.

Reitero o quanto antes afirmado, ao tratar da qualificação da multa de ofício: tenho por comprovada a existência de uma ação minuciosamente planejada para a obtenção de novos resultados societários, ao mesmo tempo em que se eliminavam pendências/irregularidades fiscais pré-existentes sem gerar novos pagamentos de tributos, introduzindo também novas e igualmente graves irregularidades. A manipulação de resultados incluiu o aumento do resultado em anos já atingidos pela decadência e a redução (mediante majoração de custos) nos períodos ainda sujeitos à tributação. “*Erros*” sistemáticos e reiterados no cálculo da variação cambial (sempre no sentido favorável à contribuinte); mudança no critério do registro de gastos com royalties; registro incompleto da movimentação bancária e modificação no registro dos inventários e estoques, com influência direta nos custos, entre diversos outros aspectos, não deixam dúvidas.

A aplicação correta da lei ao reconhecimento ou não da decadência depende tão somente da presença do elemento volitivo, do dolo na conduta do contribuinte relacionada às infrações apuradas.

Aplicando-se ao caso concreto as disposições do art. 173, I, do CTN temos:

Para IRPJ e CSLL, a opção do contribuinte foi pela apuração anual², com recolhimento de estimativas mensais. O fato gerador ocorreu, então, em 31/12/2007. O lançamento poderia ser efetuado a partir de 01/01/2008, pelo que a fluência do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2009, encerrando-

² Conferir DIPJ retificadora às fls. 4599/4722/2001

se em 31/12/2013. Tendo sido o lançamento científico ao sujeito passivo em 21/09/2012 (fl. 23319), não se há de falar em decadência.

Poder-se-ia argumentar que, ao ser abandonado o lucro real, adotando-se o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, teria também ocorrido modificação na data de ocorrência dos fatos geradores, com o que a análise do parágrafo anterior deveria ser refeita. No entanto, entendo que a verificação da ocorrência da decadência deve ser feita à luz do critério adotado originalmente pelo contribuinte, conforme acima. Constatado, como de fato se constatou, que o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007 se encontrava hígido, esse direito não é afetado se, ao impor-se o arbitramento dos lucros, o lançamento contempla fatos geradores trimestrais. Adicionalmente, observe-se que, ainda que se devesse considerar as datas dos fatos geradores do lançamento (o que admito apenas como hipótese argumentativa), não teria ocorrido a decadência: para o fato gerador ocorrido em 31/03/2007, o lançamento poderia ter sido feito a partir de 01/04/2007; com isso, a fluência do quinquênio decadencial se iniciaria em 01/01/2008, findando-se em 31/12/2012. A conclusão seria idêntica à do parágrafo anterior.

O mesmo se pode constatar para PIS e COFINS, com apuração mensal: o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/01/2007. O lançamento poderia ser efetuado em 01/02/2007, pelo que a fluência do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2008, encerrando-se em 31/12/2012. Tendo sido o lançamento científico ao sujeito passivo em 21/09/2012 (fl. 23319), também aqui não se há de falar em decadência.

Se os fatos mais antigos não foram alcançados pela decadência, a mesma conclusão se pode estender aos fatos mais recentes.

Por todo o exposto, concluo da mesma forma que a autoridade julgadora *a quo*, pela inoccorrência da decadência no caso sob exame.

A recorrente traz argumentos específicos acerca de supostas incorreções na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, em três diferentes vertentes (item 4.10 da peça recursal). Antes, porém, de examinar cada uma das reclamações, especificamente, considero necessário revisar as ocorrências processuais até o momento, de modo a mais bem situar o litígio, quanto a esta matéria.

Diante do arbitramento do lucro, para fins do IRPJ e da CSLL, fez-se necessário também alterar a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, que passaram do regime não-cumulativo para o regime cumulativo (inciso II, art. 8º, da Lei nº 10.637/2002 e inciso II, art. 10, da Lei nº 10.833/2003, mencionados no Relatório da Ação Fiscal à fl. 23923). No enquadramento legal (fl. 22964 e fl. 22970) encontro, para ambas as contribuições, entre outros dispositivos, os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.178/1998, cuja redação à época do lançamento era a que segue:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

No item 17 do Relatório da Ação Fiscal (fls. 23293 e segs.) a fiscalização detalha de que modo obteve o faturamento, base de cálculo de ambas as contribuições aqui tratadas. De especial interesse, registro que o IPI foi subtraído das bases de cálculo das contribuições, em atendimento ao inciso I do § 2º do art. 3º, supra.

Já em sede de impugnação, a interessada apontou cinco incorreções (por sua ótica) na determinação das bases de cálculo das contribuições (itens 10.1 a 10.5 da peça impugnatória). A Autoridade Julgadora em primeira instância determinou a realização de diligência para verificação (fls. 98375/98397), do que resultou o relatório de fls. 98383/98385.

As duas primeiras reclamações (10.1 e 10.2) foram atendidas já em primeira instância, e sobre elas não mais se falará neste voto. Quanto aos outros três pontos (10.3, 10.4 e 10.5) o relatório de diligência assim os tratou:

c) quanto aos itens 10.3 a 10.5 da impugnação

Esses itens da impugnação apresentada versam sobre a não exclusão do valor do IPI para fins de verificação do limite da Lei 11.196/2005 para a alíquota zero (10.3), a não consideração das vendas a empresas com CNAE de vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática (10.4) e da não consideração de vendas a empresas localizadas na ZFM (10.5).

Com relação aos itens 10.3 e 10.4, a fiscalização tem a informar que o artigo 28 da Lei 11.196/2005 traz expressamente a expressão "receita bruta de venda a varejo" por isso o valor verificado das notas fiscais para fins dos limites mencionados na lei são os valores de venda bruta constantes das notas fiscais, ou seja, o preço pago pelo adquirente no qual o IPI está incluso; e deriva dessa mesma expressão "...a varejo" a motivação da fiscalização para que as vendas a empresas com CNAE de vendedores atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática não fossem considerados como sujeitas à alíquota zero.

[...]

Já a respeito do item 10.5, vendas a ZFM, a fiscalização explica em seu Relatório na folha 23.296, item "j" que apenas as vendas registradas nos códigos CFOP 6109 e 6110 foram consideradas como sujeitas à tributação à alíquota zero para fins de PIS e Cofins.

Cumprida a diligência, a decisão de primeira instância rejeitou essas três reclamações, com os seguintes fundamentos:

Quanto ao item “iii”, a questão a ser resolvida diz respeito ao conceito de receita bruta a ser adotado para fins da interpretação dos termos da isenção concedida por via do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005. Desvendado esse conceito, se pode concluir pela inclusão ou não do IPI na apuração do valor da receita bruta para fins da identificação das operações isentas. A legislação fixa valor máximo de receita bruta para a concessão do referido benefício.

O contribuinte defendeu a adoção do conceito de receita bruta insculpido no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que trata da legislação do IRPJ. A Instrução Normativa nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclareceu o alcance da norma legal, definindo que na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante e do qual o vendedor seja mero depositário. É o caso do IPI.

Ocorre, entretanto, que a isenção sob apreço diz respeito ao PIS e à Cofins. O conceito de receita bruta a ser adotado deve ser, então, o atinente àqueles tributos. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, fixa qual seja o conceito de receita bruta para fins da exigência do PIS e da Cofins. Confira-se a redação da lei:

[...]

Consoante se verifica da redação da Lei nº 9.718, de 1998, a distinção existente na legislação do IRPJ entre faturamento (inclui o IPI) e receita bruta, não existe na legislação do PIS e da Cofins (“faturamento...corresponde à receita bruta” art. 3º, caput). O § 2º, I, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é claro quanto à apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, determinado que o IPI seja excluído da receita bruta. Só se pode excluir de determinado montante algo que dele faça parte. Assim, para fins do PIS e da Cofins, a receita bruta contempla o IPI. Por tal motivo, indefiro o pleito do contribuinte.

Quanto ao item “iv”, a questão é de prova. A isenção prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, somente alberga vendas a varejo. Identificadas vendas do contribuinte para pessoas jurídicas que tem por área de atuação o comércio de equipamentos de informática, incabível a concessão da isenção para tais operações. Cabe ao contribuinte provar que essas operações não tiveram por meta o comércio, ou seja, que as operações em tela não seguiram a regra geral das operações desenvolvidas pelos referidos compradores (o comércio). A prova juntada aos autos pelo Fisco diz respeito aos dados cadastrais dos compradores apontados nas notas fiscais de vendas do impugnante. Os agentes do Fisco colimaram observar o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972. O contribuinte só alegou, nada provou. Não observou, portanto, o disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972. Diante do alegado e não provado, formo minha convicção em favor da manutenção do lançamento, observando os termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. Levo em consideração, também, os termos do art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Por fim, quanto ao item “v”, entendo que o contribuinte não juntou aos autos prova que dê alicerce às suas alegações. O documento juntado aos autos pelo contribuinte é uma simples relação de notas fiscais (fls. 98.345 a 98.358). Esse documento não comprova vendas que teriam sido realizadas para destinatários da cidade de Manaus.

Deixada de lado a questão da prova, entendo que o documento preparado pelo contribuinte esclarece a dúvida por ele próprio lançada na impugnação. O documento aponta vendas destinadas a Manaus. Para cada venda é indicado o número da nota fiscal e o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP.

A fiscalização somente considerou como dirigidas à Zona Franca de Manaus as operações em que indicados os CFOP 6109 e 6110. Confira-se a descrição dos referidos CFOP (http://www.sefaz.rs.gov.br/ASP/SEF_root/INF/SEFSIntegraInfo.htm#tabela):

6.109 - Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio

6.110 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio

A relação do contribuinte indica os mais diversos CFOP. Consultando-se a lista completa de CFOP, verifica-se que aqueles códigos são os únicos que contemplam saídas para outros Estados (o Amazonas é um outro Estado) dirigidas à Zona Franca de Manaus.

O impugnante, mesmo assim, deseja que sejam consideradas, para fins da aplicação da alíquota zero, todas as suas vendas que teriam sido encaminhadas para a cidade de Manaus.

A Zona Franca de Manaus compreende região na qual é possível a habilitação para o gozo dos incentivos previstos no Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. A remessa de mercadoria de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus tal qual uma exportação brasileira para o exterior é um desses benefícios (art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967 c/c art. 149, § 2º, da Constituição Federal). A Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa detém a competência para aprovar os projetos que visem a obtenção dos benefícios previstos no Decreto-lei nº 288, de 1967 (art. 11 do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967). Assim, venda destinada à Zona Franca de Manaus não é uma venda para um cliente residente e domiciliado em Manaus, mas sim para pessoa devidamente habilitada perante a Suframa para fins do gozo dos benefícios previstos no Decreto-lei nº 288, de 1967. A nota fiscal de venda deve, inclusive, identificar a habilitação dos destinatário (art. 16 da Portaria Suframa nº 529, de 28 de novembro de 2006, dando-se atenção especial para o § 4º). Diante disso, inviável, para fins da aplicação da alíquota zero, a consideração de vendas simplesmente destinadas a Manaus, ainda mais levando em conta que o próprio contribuinte não reconheceu tais operações como destinadas à Zona Franca de Manaus, porquanto não apontou o CFOP específico nas notas fiscais. Assim, mesmo vencida a questão probatória, o contribuinte não faria jus ao benefício em função das razões alegadas.

Irresignada, a recorrente retoma seus argumentos nos itens 4.10.1, 4.10.2 e 4.10.3 do recurso voluntário.

No item 4.10.1, a recorrente pleiteia a aplicação da alíquota zero nas situações previstas na Lei nº 11.196/2005, regulamentadas pelo Decreto nº 5.602/2005. Para tanto, seria necessário verificar o atendimento às condições previstas na lei e no regulamento, o que foi feito em sede de diligência. No entanto, ao verificar essas condições, o Fisco considerou o preço total de venda, incluído o IPI. No entender da recorrente, o IPI não integra o faturamento, e não deveria, de igual modo, integrar o preço total de venda para os fins de verificação do atendimento às condições para que se possa beneficiar da alíquota zero. Eis o litígio.

Para maior clareza, reproduzo parcialmente abaixo o teor do art. 28 da Lei nº 11.196/2005, que instituiu o benefício fiscal pleiteado pela recorrente (grifos não constam do original):

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo.

[...]

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

A esta altura, faz-se necessário fixar alguns pontos.

A incidência tributária originalmente (antes de qualquer benefício fiscal) se dá sobre o faturamento, este entendido como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, anteriormente transcrito).

Nessa receita bruta, base de cálculo das contribuições, não se inclui o IPI (inciso I do art. 3º da Lei nº 9.718/1998). Não há sobre isso qualquer dúvida. Para tanto, seria suficiente a conceituação contábil, mas a lei veio expressamente espantar qualquer controvérsia. No mesmo sentido, o Perguntas e Respostas da Receita Federal³ diz que o IPI não integra a base de cálculo de PIS e COFINS.

Por certo que, se o IPI não integra a receita bruta, não faz qualquer sentido sua exclusão. Não se exclui algo que não foi anteriormente incluído. No entanto, se, por qualquer motivo (por exemplo, decorrente da forma de contabilização ou registro) o valor do IPI vier a integrar a receita bruta, por certo dela deverá ser excluído, para que se possa corretamente determinar a base de cálculo das contribuições.

Um exemplo numérico hipotético poderá esclarecer e reforçar o anteriormente exposto: uma venda no valor de R\$ 2.000, sobre a qual incida IPI (que é calculado "por fora") no valor de R\$ 200, corresponderá a um preço final de R\$ 2.200. Esse será o total da nota fiscal, o valor desembolsado pelo adquirente. O faturamento (base de cálculo das contribuições), correspondente à receita bruta, será de R\$ 2.000. Não faz sentido falar em exclusão do IPI, porque ele não integra a receita bruta. Se, por algum motivo, nos assentamentos contábeis/fiscais a receita bruta houver sido registrada pelo valor total da nota fiscal (R\$ 2.200), ao determinar a base de cálculo das contribuições o IPI deverá ser retirado, restando, também por esse procedimento, a receita bruta de R\$ 2.000.

Esse foi exatamente o procedimento do Fisco ao efetuar o lançamento. Por entender que os valores de vendas de mercadorias conteriam, em si, também o IPI, procedeu corretamente à exclusão. Vide fl. 23295, item "h".

O art. 28 da Lei nº 11.196/2005 veio introduzir um benefício fiscal. Persiste a incidência tributária, mas a alíquota aplicável passa a ser zero, nas condições ali especificadas.

³ (capítulo XXII, atualizado até 31/12/2014, <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2015-1/capitulo-xxii-contribuicao-para-o-pis-pasep-e-cofins-incidentes-sobre-a-receita-ou-o-faturamento.pdf/view>)

E este ponto é muito importante: a base de cálculo permanece a inalterada: é a receita bruta, na qual não se inclui o IPI, conforme visto.

O § 1º do art. 28 remete ao regulamento a definição das condições para o gozo do benefício, inclusive no que tange ao valor dos produtos. Ressalto: não há qualquer alteração na base de cálculo (faturamento equivalente à receita bruta), muito menos qualquer condição relacionada à receita bruta. A condição (no que interessa a este item) está relacionada ao valor do produto. De se ver, portanto, como o Decreto nº 5.602/2005 regulamentou este ponto (grifos não constam do original).

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de:

[...]

Art. 2º Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:

[...]

O art. 1º do Decreto simplesmente reproduz o *caput* do art. 28 da Lei nº 11.196/2005. Insisto: permanece a incidência tributária sobre a mesma base de cálculo, apenas com a alíquota reduzida a zero. O art. 2º, por sua vez, é que regulamenta as condições para os produtos, especificamente no que tange ao seu valor. E reza que essa condição deverá ser verificada diante do valor de venda a varejo. Não há qualquer condição atinente à receita bruta (base de cálculo das contribuições).

Isto posto, descabe qualquer tentativa de estabelecer ligações entre "faturamento equivalente a receita bruta" (base de cálculo das contribuições) e "valor de venda a varejo" (parâmetro estabelecido para fins de verificação do atendimento às condições para gozo do benefício fiscal). O valor de venda a varejo, por certo, é o preço final de venda ao consumidor varejista, o total efetivamente desembolsado pelo adquirente do produto.

Retomando, então, o hipotético exemplo numérico anterior: o valor de venda a varejo é o total da nota fiscal emitida, R\$ 2.200. É com base nesse total, que inclui o IPI, que deve ser feita a verificação do art. 2º do Decreto. Caso satisfeita a condição (e, por certo, outras condições porventura existentes), a receita bruta de R\$ 2.000 estará sujeita à incidência das contribuições com alíquota zero. Em caso contrário, não satisfeita a condição, a receita bruta de R\$ 2.000 estará sujeita às alíquotas normais das contribuições.

Exatamente esse foi o procedimento da autoridade fiscal que cumpriu a diligência determinada em primeira instância. Ao verificar o limite para fins de aplicação da alíquota zero, considerou esse limite em face dos "*valores de venda bruta constantes das notas fiscais, ou seja, o preço pago pelo adquirente no qual o IPI está incluso*" (fl. 98385).

Assim, embora com raciocínio diverso daquele desenvolvido pelo Julgador de primeira instância, concluo pela correção do lançamento, e que as verificações efetuadas quando do cumprimento da diligência, no que toca a este item, foram igualmente corretas, devendo ser rejeitado o recurso voluntário, quanto ao item 4.10.1.

O item 4.10.2 do recurso voluntário também está relacionado ao benefício fiscal de que trata o art. 28 da Lei nº 11.196/2005, mas por outra vertente. Aqui, a recorrente reclama que não teria sido aplicada a alíquota zero à receita bruta decorrente de vendas efetuadas a diversas empresas que, no entender da recorrente, teriam adquirido produtos para uso próprio, e não para revenda. Desse modo, tais vendas se equiparariam a vendas a varejo, alcançadas pelo benefício fiscal em tela. O Fisco teria simplesmente presumido que se tratava de aquisições para revenda. A recorrente se vale da tabela k.6, elaborada pelo próprio Fisco à fl. 327 do Relatório da Ação Fiscal. Por sua ótica, seria ônus do Fisco provar a destinação dos produtos para revenda, e não para consumo próprio.

Essa mencionada tabela k.6 faz parte da descrição dos critérios adotados pela autoridade lançadora, cabendo a seguinte reprodução (fl. 23300):

k.6) no caso do arquivo com as vendas a PJ, foi feito um filtro preliminar que excluiu as vendas a PJ que, pelo CNAE Fiscal (Código Nacional de Atividades Econômicas), eram a empresas vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática; esses códigos são 4651601 (Comércio atacadista de equipamentos de informática), 4651602 (Comércio atacadista de suprimentos para informática) e 4751201 (Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática). Os CNPJ com os CNAE excluídos estão em planilha anexa a Este Relatório;

Como se vê, na busca da correta base de cálculo das contribuições, o Fisco manteve na base de cálculo (por não considerar tais vendas alcançadas pelo benefício fiscal) as vendas efetuadas a empresas cujos CNAE eram de vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática. Trata-se, realmente, de uma presunção simples, não estabelecida em lei, de que um revendedor atacadista ou varejista de equipamentos de informática, ao adquirir produtos de informática, os destinará à revenda. É o que ocorre, por certo, na grande maioria dos casos. É possível também que, em alguns poucos casos, o vendedor atacadista ou varejista separe alguns desses equipamentos para uso próprio. No entanto, ao contrário do que alega a recorrente, penso que aqui o ônus da prova seria dela, não do Fisco.

A regra geral é da incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parcela dos equipamentos vendidos a empresas que se dedicam ao comércio atacadista ou varejista desses mesmos equipamentos de informática se destinaram a consumo próprio dessas empresas, e não à revenda, cabe a ela provar o que afirma. Ressalto, por relevante: o Fisco não se valeu de presunção simples para tributar. A presunção foi, sim, empregada para afastar parte da incidência tributária, reconhecendo o benefício fiscal sobre parcela das vendas (aquelas não efetuadas a comerciantes atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática). A irresignação da recorrente não é contra o uso da presunção, mas pelo desejo de que essa presunção viesse a alcançar um universo muito maior de vendas.

Ademais, constato que o critério adotado pelo Fisco se revela muito razoável. A tabela k.6 se encontra às fls. 10791/10806 dos autos. Os CNAE dos adquirentes são exatamente aqueles descritos no trecho anteriormente transcrito. De se observar que não é o Fisco que atribui o CNAE à empresa, antes é esta que, ao se cadastrar, declara o código correspondente a sua atividade econômica. Em outras palavras, são essas empresas que se declaram ao Fisco como comerciantes atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática. A recorrente afirma (fl. 105005) que *"a grande maioria das empresas varejistas de serviços de informática ali listadas consistem em micro ou pequenas empresas da área de*

'prestação de serviços de informática' e não de venda de equipamentos", mas não faz prova do que afirma. Embora em alguns poucos casos a palavra "serviço" conste do nome da empresa, em nenhum caso o CNAE declarado por elas à Administração Tributária inclui a prestação de serviços.

Não faço, pois, reparo a decisão recorrida quanto a este ponto, e rejeito o recurso voluntário, no que respeita ao seu item 4.10.2.

Finalmente, o item 4.10.3 do recurso voluntário, o último referente a alegadas irregularidades nas exigências da COFINS e da Contribuição para o PIS. Aqui, a polêmica gira em torno de outro benefício fiscal, as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM), prevista no art. 2º da Lei nº 10.996/2004, o qual, à época dos fatos geradores, tinha a seguinte redação:

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

*§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o **caput** deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

No ato do lançamento, o Fisco excluiu da base de cálculo das contribuições as notas fiscais de vendas cujos CFOP indicavam vendas para a ZFM, a saber, 6109 e 6110 (itens "i" e "j" do Relatório da Ação Fiscal, fls. 23295/23296). Alega a recorrente que muitas outras vendas, não excluídas da base de cálculo, também representariam vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, muito embora tenha havido equívoco no preenchimento do CFOP. Para tanto, ainda em sede de impugnação, fez acostar aos autos a planilha de fls. 98345/98358, com a relação dessas notas fiscais.

Como se viu, a decisão de primeira instância não acatou seus argumentos, por dois motivos: a uma, porque a relação de notas fiscais apresentada não comprova que as vendas correspondentes tenham sido destinadas à cidade de Manaus; a duas, porque, ainda que ultrapassada essa questão probatória, a destinação à Zona Franca de Manaus é requisito diverso da destinação à cidade de Manaus. A propósito, destaco o seguinte excerto (fl. 104892):

Assim, venda destinada à Zona Franca de Manaus não é uma venda para um cliente residente e domiciliado em Manaus, mas sim para pessoa devidamente habilitada perante a Suframa para fins do gozo dos benefícios previstos no Decreto-lei nº 288, de 1967. A nota fiscal de venda deve, inclusive, identificar a habilitação dos destinatário (art. 16 da Portaria Suframa nº 529, de 28 de novembro de 2006, dando-se atenção especial para o § 4º)

Pois bem. Em sede de recurso, a recorrente argumenta que o CFOP não é requisito legal para a fruição do benefício, mas sim a destinação a clientes estabelecidos na Zona Franca de Manaus. Acrescenta (fls. 105008/105009):

A fim de comprovar o ora exposto, a Recorrente junta aos autos (Doc. 01) uma planilha com a lista de todas as notas fiscais selecionadas pelo fiscal responsável pela autuação que não teriam os códigos CFOP corretos e, a fim de espantar quaisquer dúvidas, a Recorrente incluiu a coluna "F" em tal planilha indicando a inscrição SUFRAMA de cada um dos clientes a quem as mercadorias foram destinadas.

Ao realizar tal exercício, a Recorrente acabou verificando que a grande maioria das operações refletidas nas notas fiscais referiam-se a mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus.

[...]

Com efeito, a inscrição na SUFRAMA por si só já confirma que a destinatária das mercadorias objeto da referida nota fiscal trata-se, efetivamente, de empresa localizada na Zona Franca de Manaus, na medida em que apenas empresas localizadas em tal zona franca podem obter tal inscrição.

O Doc. 01, mencionado pela recorrente, se encontra nos autos às fls. 105018/105029. Na sequência, às fls. 105030/105045, encontro cópias de quinze⁴ notas fiscais de vendas, que integram (dentre muitas outras), a planilha intitulada Doc. 01. De seu exame, é possível constatar que se trata de vendas para cinco diferentes pessoas jurídicas⁵, todas da cidade de Manaus. A recorrente indica o sítio da Suframa na internet (<https://servicos.suframa.gov.br/servicos/>), onde pode ser identificado o registro dessas pessoas jurídicas, a partir de seu CNPJ, também presente nas cópias de notas fiscais. De fato, a consulta a esse sítio comprova que essas pessoas jurídicas possuem cadastro na Suframa.

Tenho, assim, que, exclusivamente para essas quinze notas fiscais, a recorrente logrou comprovar que as vendas se destinaram à Zona Franca de Manaus, isto é, a empresas devidamente registradas na Suframa. A indicação errônea do CFOP nas notas fiscais não deve servir de impedimento para a fruição do benefício fiscal, desde que reste inequivocamente comprovado, como é o caso, que os produtos se destinaram a consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. Os valores de receita bruta (não incluído o IPI) correspondentes a essas vendas devem, portanto, ser excluídos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, nos meses correspondentes a sua emissão, conforme quadro abaixo.

Fl.	NF	Destinatário	CNPJ	Data Emissão	Valor (R\$)
				NF	(não incluído o IPI)
105030	145472	Instituto Nokia de Tecnologia	04.802.134/0002-68	04/10/2007	207.448,28
105031	917025	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	29/03/2007	110.412,59
105032	915994	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	28/03/2007	121.104,55
105033	886860	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	23/02/2007	97.056,36
105034	886205	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	22/02/2007	83.576,31
105035	886196	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	22/02/2007	83.576,31
105036	875796	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	07/02/2007	70.264,60
105037	875194	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	06/02/2007	97.056,36
105038	875187	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	06/02/2007	97.056,36

⁴ Há, de fato, dezesseis cópias. No entanto, a NF nº 145472 se encontra duplicada às fls. 105030 e 105040.

⁵ Instituto Nokia de Tecnologia, Moto Honda da Amazônia Ltda., Thomson Multimidia Ltda., Salcomp Industrial Eletrônica da Amazônia Ltda. e HFJ da Amazônia Indústria de Detergentes Ltda.

Fl.	NF	Destinatário	CNPJ	Data Emissão	Valor (R\$)
				NF	(não incluído o IPI)
105039	214990	Thomson Multimidia Ltda	02.773.531/0001-42	30/11/2007	67.322,40
105041	126166	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	19/09/2007	65.005,74
105042	95331	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	30/08/2007	70.264,71
105043	55548	Salcomp Industrial Eletrônica da Amazônia Ltda.	07.637.620/0001-85	04/07/2007	62.735,25
105044	40849	Salcomp Industrial Eletrônica da Amazônia Ltda.	07.637.620/0001-85	13/06/2007	72.546,25
105045	39001	HFJ da Amazônia Indústria de Detergentes Ltda	07.483.145/0001-30	08/06/2007	104.668,80

Para as demais notas fiscais relacionadas na planilha intitulada Doc.01, tenho que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório. A situação é semelhante àquela abordada no tópico anterior. A regra é a incidência tributária. Diante de lei que institui benefício fiscal, recai sobre a empresa que dele pretende usufruir o ônus de comprovar que cumpriu os requisitos para tanto. A exemplo do que ocorreu em primeira instância, a planilha, desacompanhada das respectivas notas fiscais, é insuficiente para provar que essas vendas efetivamente se destinaram ao estabelecimento ali indicado, tornando-se irrelevante a posterior demonstração de um registro junto à Suframa.

Quanto a este item 4.10.3 do recurso voluntário, portanto, sou por seu provimento parcial, para que sejam excluídas das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores constantes do quadro acima, nos respectivos meses de emissão das notas fiscais.

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênia para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos

decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Antes de concluir, devo informar que a matéria aqui tratada não é estranha a este Colegiado, muito embora com diferente composição. Ao decidir nos autos do processo administrativo nº 11080.732426/2011-64, esta 1ª Turma Ordinária proferiu o acórdão nº 1301-001.757, de 04/02/2015, mediante o qual foi negado provimento ao recurso de ofício (por unanimidade) e também ao recurso voluntário (por voto de qualidade). Tratava-se, lá, de autuação do mesmo contribuinte no curso da mesma ação fiscal, apenas sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006. A ementa daquele julgado foi assim redigida pelo ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, designado redator também do voto vencedor:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDENCIA

A parcela exonerada resulta de recálculo promovido pela própria Fiscalização na diligência efetuada relativamente aos equívocos apontados no relatório.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FUNDAMENTOS. PROCEDÊNCIA.

Há de se manter o lançamento tributário na circunstância em que a autoridade fiscal colaciona aos autos elementos suficientes à convicção de que, em virtude de generalizada retificação, a escrituração apresentada pelo contribuinte fiscalizado, diante de inúmeras e graves irregularidades, mostra-se imprestável para determinação do lucro real, justificando, assim, o arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Presente o intuito deliberado de o contribuinte, por meio de retificações contábeis, reduzir o montante dos tributos e contribuições devidos ao Fisco, fato confirmado, inclusive, na conduta adotada no curso do procedimento fiscal e na estratégia utilizada nas peças de defesa, a exasperação da penalidade revela-se procedente.

CADUCIDADE. INOCORRÊNCIA.

Processo nº 11080.731521/2012-28
Acórdão n.º **1301-002.024**

S1-C3T1
Fl. 105.406

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional).

Na data do presente julgamento, este Colegiado iniciou, mas ainda não concluiu, o julgamento de embargos declaratórios opostos contra o acórdão acima referido no processo nº 11080.732426/2011-64.

Em conclusão, voto por rejeitar a preliminar de nulidade parcial da decisão recorrida e a preliminar de decadência do lançamento. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário (admissão também parcial do item 4.10.3 da peça recursal), para determinar que sejam excluídos das bases de cálculo da COFINS e da Contribuição para o PIS os valores que constam da tabela abaixo, nos meses de emissão de cada uma das notas fiscais.

Fl.	NF	Destinatário	CNPJ	Data Emissão	Valor (R\$)
				NF	(não incluído o IPI)
105030	145472	Instituto Nokia de Tecnologia	04.802.134/0002-68	04/10/2007	207.448,28
105031	917025	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	29/03/2007	110.412,59
105032	915994	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	28/03/2007	121.104,55
105033	886860	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	23/02/2007	97.056,36
105034	886205	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	22/02/2007	83.576,31
105035	886196	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	22/02/2007	83.576,31
105036	875796	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	07/02/2007	70.264,60
105037	875194	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	06/02/2007	97.056,36
105038	875187	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	06/02/2007	97.056,36
105039	214990	Thomson Multimidia Ltda	02.773.531/0001-42	30/11/2007	67.322,40
105041	126166	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	19/09/2007	65.005,74
105042	95331	Moto Honda da Amazônia Ltda	04.337.168/0001-48	30/08/2007	70.264,71
105043	55548	Salcomp Industrial Eletrônica da Amazônia Ltda.	07.637.620/0001-85	04/07/2007	62.735,25
105044	40849	Salcomp Industrial Eletrônica da Amazônia Ltda.	07.637.620/0001-85	13/06/2007	72.546,25
105045	39001	HFJ da Amazônia Indústria de Detergentes Ltda	07.483.145/0001-30	08/06/2007	104.668,80

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha