



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

Processo nº 11080.732426/2011-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.757 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO.
Recorrente DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA.I
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA

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.

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros da **3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária** da Primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, 1) Recurso de Ofício: Por unanimidade de votos, negado provimento. 2) Recurso Voluntário: Pelo voto de qualidade, negar provimento, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (Relator) e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Cuida-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 1^a Turma da DRJ em Porto Alegre/RS.

Depreende-se da análise do presente processo administrativo que em desfavor da contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração de IRPJ e reflexos atinentes ao ano-calendário 2006.

Verifica-se que os tributos lançados incidiram sobre base de cálculo arbitrada, afastando-se o lucro real utilizada pela contribuinte, ante a constatada imprestabilidade da sua escrita. Dessa forma, uma 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.

Consta ainda que a multa de ofício foi aplicada com a qualificação (150%), uma vez que o contribuinte teria agido de forma dolosa com a finalidade de ocultar pendências e obter vantagens fiscais ilícitas.

Tendo em vista o bem articulado e minudente relatório elaborado pela decisão recorrida, considerada ainda a extensão, adoto-o na íntegra conforme segue:

[...]

Relatório

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 ocultar pendências e obter vantagens fiscais ilícitas. Esse o resumo da questão ventilada nos autos.

Segundo aponta a Fiscalização (fl. 8.707), 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 (6070%). O próprio contribuinte também exporta produtos e serviços para sociedades ligadas (menos de 20% do total das receitas). O software vendido juntamente com os computadores também é adquirido juntamente a uma 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. 4 a 7). Na oportunidade, foram requeridos (a) os registros contábeis relativos aos anos-calendário 2003 a 2006 (fl. 4, item 5) e (b) esclarecimentos quanto à exclusão de R\$ 52.692.848,36 na apuração do lucro real do ano-calendário 2006 (fl. 5, item 12).

No que diz respeito à exclusão (fl. 5, item 12), foi solicitada pelo contribuinte, em 12 de janeiro de 2011, a prorrogação do prazo para o oferecimento da resposta (fl. 11). Foi, então, concedido o prazo extra solicitado (30 dias – fls. 11 e 12). 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 (fl.14). A manifestação do contribuinte, na oportunidade, foi a seguinte (fl. 14):

“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. 19 e 20):

“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 EQUIPINSTA), 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 servem 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. 28, 29, 34 e 35): “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.

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 lançamento 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 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 extra contábil ou extra lalur.

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 cartaresposta, 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 reais, a Fiscalização intimou o contribuinte a prestar novos esclarecimentos em 20 de maio de 2011. Confira-se a redação da referida intimação (fls. 1.195 a 1.204):

“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. 1.266 a 1.277), nos seguintes termos:

1.1

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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 ERNEST & 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 2006, encontra-se às fls. 1.105 a 1.118. 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 2006 e os ajustes implementados em função da conciliação. Segundo indicado na fl. 1.118, o resultado dos ajustes foi uma perda de R\$ 65.530.734,00, que transformaram o anterior lucro societário de R\$ 60.863.410,00 em um prejuízo de R\$ 4.667.324,00. O ajuste implementado no resultado comercial (R\$ 65.530.734,00) foi lançado na ficha 09A (“Demonstração do Lucro Real”), consoante informado pelo contribuinte à fl. 14.

O ajuste de R\$ 65.530.734,00, objeto do parágrafo anterior, 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.

Relativamente ao ano calendário 2006, o contribuinte efetuou a entrega de duas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

A primeira, original, foi entregue em 29 de junho de 2007 (fl. 4.227). Nessa declaração houve a indicação de lucro líquido antes do IRPJ no valor de R\$ 81.170.273,29. Esse lucro líquido, ajustado por adições e exclusões, montou R\$ 107.351.647,84 de lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais. Efetuada a compensação de prejuízos fiscais no valor de R\$ 3.733.675,56, o contribuinte declarou lucro real após a compensação de prejuízos no montante de R\$ 103.617.972,28 (fl. 4.232).

A segunda, retificadora, foi entregue em 23 de março de 2009 (fl. 4.359). Nessa declaração houve a indicação de lucro líquido antes do IRPJ no valor de R\$ 81.170.273,29. Esse lucro líquido, ajustado por adições e exclusões, montou R\$ 92.896.173,63 de lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais. A diferença entre os ajustes apontados nessa declaração e na anterior está na rubrica “Outras Exclusões”, que passou de R\$ 38.237.374,15 para R\$ 52.692.848,36 (aumento de R\$ 14.455.474,21). Efetuada a compensação de prejuízos fiscais no valor de R\$ 9.573.016,34 (aumento de R\$ 5.839.340,78), o contribuinte declarou lucro real após a compensação de prejuízos no montante de R\$ 83.323.157,29 (fl. 4.364).

A Fiscalização, no “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 8.7057), tratou de demonstrar a envergadura do trabalho de conciliação levado a efeito pelo contribuinte. Apresentou levantamento segundo o qual, no ano-calendário 2006, o contribuinte havia realizado ajustes em 94% 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. 8.707).

Para que se possa ter uma idéia das alterações registrais implementadas, os agentes do Fisco relataram algumas mais relevantes. Confira-se (fl. 8.711):

....

Quanto à eficácia dos ajustes operados, a Fiscalização apresentou a seguinte manifestação (fl. 8.709):

“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. 8.712):

“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. 8.713). 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. 8.713). 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. 1.020, 1.034, 1.048, 1.062 e 1.076). A Fiscalização, sem ter tido a possibilidade de verificar o acerto dos ajustes antes citados (o contribuinte não apresentou 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

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 2006? 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. 8.714).

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 2006, teremos saldos contábeis que já foram objeto de ajustes em anos anteriores (2002, 2003, 2004 e 2005). 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 2006, o valor dos ajustes efetuados nos anos anteriores era de R\$ 113.105.586,34 (fl. 1.111). 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. 1.090) e 2005 (R\$ 3.585.093,00 fl. 1.104). 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, 2006. Dessa forma, só se pode aquilatar a correção dos ajustes operados em 2006 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. 8.7156). 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. 2.405). 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 “Materia-Prima” (estoque no ativo) e crédito das contas “Intercia Fornecimentos” e “Despesas Aduaneiras” (dívida no passivo); quando do pagamento das dívidas, débito das contas do passivo (“Intercia 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. 8.718):

“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 “Intercia 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 (“Intercia 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. 8.719):

“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. 2229/2364.”

Aumentos dos custos pelo novo registro de compras já pagas A Fiscalização identificou lançamentos de ajuste (operados em 31 de janeiro de 2009 – fls. 5.132 a 5.173) 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 “Intercia 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. 8.720).

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. 8.720 a 8.724.

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. 1386/1393.”

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” transscrito às fls. 8.725/6. 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. 8.726). 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. 8.728), assim se manifestando (fl. 8.729):

“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:

“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. 1009/1189. ”

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. 1.282 a 1.308), mas apenas o contrato firmado entre as sociedades ligadas, que “não trata de preço” (fl. 8.731). 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 da licenças reembolsadas” (fl. 8.731).

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 “Intercia 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 “Intercia 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 do 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. 8.733).

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 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 (fl. 8.735). 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. 8.735).

Diante desses elementos, a Fiscalização consignou desrespeito a 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 (fl. 8.737):

“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 (fl. 8.739):

“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 (fl. 8.740):

“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 – fls. 8.742/3). Questionado a respeito o contribuinte apresentou resposta evasiva (fl. 8.743), que ensejou a seguinte manifestação fiscal:

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.

Desta forma, fica plenamente comprovado que a Empresa utilizou-se de prática contábil rejeitada pelos Princípios e Normas Contábeis, ou seja, o uso do regime de caixa, apenas com o intuito de obter vantagem fiscal. Transferiu 38 milhões de reais de custos de 2003 (ajuste não tributado) para o ano de 2004. Também transferiu 63 milhões de custos de 2006 para o ano de 2007 com o objetivo de contrapor o ganho apurado nas variações cambiais deste período, e ainda tentou ludibriar a Fiscalização fazenda parecer que os pagamentos de 2006 eram novas faturas de 2007.”

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 (entre 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 1.85810, 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 1.99114, 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. 8.744), uma vez que preencheu suas declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário 2006 e 2007 apontado 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 1.85810, 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. 8.746). 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.

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 (fl. 8.746). Dessa forma, o resultado final informado ao Fisco a título de variações monetárias foi de R\$ 52 milhões negativos.

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” (fl. 8.747). 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. 8.747). 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. 8.747). Frente a isso, a Fiscalização fez a seguinte afirmativa (fl. 8.747):

“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, por quanto 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. 8.748). 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. 8.749), motivando seguinte manifestação da Fiscalização (fl. 8.749):

“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. 8.750). 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:

Data	Nota Fiscal	Fl.	Valor US\$	Saldo US\$	Taxa US\$	Valor R\$	Saldo R\$
17/07/2006	6288	1.394	984.963,22	984.963,22	0,1733	170.653,74	170.653,74
17/07/2006	6289	1.395	443.184,55	428.147,77	2,2118	980.235,59	1.150.889,33
17/07/2006	6290	1.396	512.667,79	1.940.815,56	2,2118	1.133.918,61	2.284.807,94

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 posse ser atestado no documento da folha 322, 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. 8.756):

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. 8.756):

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. 8.757):

“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 Fornecedor e 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). Feitos 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. 8.758). 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. 8.751 c/c 8.759), ou seja, um ajuste negativo de R\$ 56.318.128,16.

A respeito do reiterados erros a Fiscalização assim se manifestou fl. 8.760):

“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, afirmando que o “que se fez nessas apurações de variações cambiais de 2006 e 2007 é um verdadeira atentado contra as normas fiscais, contábeis, societárias, econômicas, e tudo mais considerado razoável” (fl. 8.763).

Dos ajustes nas contas de estoques

A Fiscalização informa que a escrita do contribuinte continha dez contas retratando a movimentação econômica atinente aos estoques. Quando da realização do “debatido ajuste contábil a empresa diz que a maioria destas contas possuía saldo zero” (fl. 8.763). A baixa dos estoques acarretou o aumento dos custos e a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Diante disso, o agente do Fisco acusa falta de documentação que dê suporte ao ajuste contábil, posto que o contribuinte, após duas intimações, restringiu-se a afirmar que “em decorrência do processo produtivo próprio da Dell não existem produtos em elaboração, sempre matéria-prima ou produto acabado” (fl. 8.764). Em que pese tal informação, o contribuinte voltou, após a realização dos ajustes, a movimentar a conta “Produtos em Processo”.

Confira-se trecho do trabalho fiscal (fl. 8.765):

“Durante uma década a Empresa procedeu assim, contabilizou os estoques em títulos próprios nas várias contas que criou para tal fim, registrou seus livros na Junta Comercial, apurou balanço, declarou ao Fisco em DIPJ. No entanto, vem agora dizendo que aqueles saldos que registrou desde 2002 até 2008 naquelas contas não existiam, eram zero.

A Empresa foi questionada de forma objetiva, no item 5 do Termo de Intimação 03, sobre o que a levou a tais modificações, conforme texto colocado a seguir: “(...) se por uma década a empresa contabilizou estoques de forma discriminada por conta, como que agora em sua conciliação vem dizendo que isso não existia. Como a empresa pode comprovar que ao final de cada ano esses estoques estavam zerados? Ao analisarmos os lançamentos de ajustes constantes do Sped 2009, verificamos que grande parte destes estoques simplesmente é zerado diretamente contra resultado do exercício, outra parte transita pela conta de estoques de matéria-prima, mas acaba indo para o resultado também. Qual foi o embasamento utilizado para realizar esses estoques de períodos passados?”. Não houve resposta a estes questionamentos, tampouco foi apresentado livros ou documentos que justificassem o feito.”

Após analisar algumas das contas de estoque que foram objeto de ajuste, o agente do Fisco dá destaque para a conta “Matéria Prima”, “que centralizou a grande maioria dos ajustes de estoques realizados durante o refazimento contábil...recebeu 75 mil lançamentos de ajuste” (fl. 8.767). Quanto a essa conta, aponta que os ajustes operados no ano-calendário 2006

redundaram em um aumento de custos da ordem de R\$ 73.487.795,23 (fl. 8.768).

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. Segundo o agente do Fisco, “isso nos dá idéia da desorganização que a Fiscalizada mantinha no controle de sua movimentação financeira” (fl. 8.769).

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 (fl. 8.769).

Requeridos os documentos atinentes às conciliações ditas efetuadas, constatou-se “que foram feitos apenas ajustes nos meses de dezembro e não uma efetiva conciliação de toda a movimentação bancária” (fl. 8.770). 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. 2153/2185)” (fl. 8.771).

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 D351013086”. O lançamento contempla desconto concedido. O contribuinte, inquirido a respeito, respondeu após 72 dias da seguinte forma (fl. 8.771):

“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 e não seria incondicional (dependia do atingimento de uma cota), bem como ausência de propósito do referido desconto no âmbito de relação com sociedades ligadas. Não bastasse tudo, como o desconto teria sido concedido em função de uma venda, não haveria sentido na afetação de uma conta de passivo (fornecedores). A conta que deveria ter sido movimentada, no caso de um desconto sobre o valor devido ao contribuinte em função de venda, seria a conta que registra o direito a receber em razão da venda, qual seja a conta do ativo que registra o recebível.

O agente do Fisco apresentou, então, a seguinte conclusão (fl. 8.772):

“Desta forma, conclui-se que foi inserido propositalmente um valor na contabilidade sem o devido amparo documental. Ainda que a Empresa demonstre que recebeu os valores deduzidos daquela parcela de 18%, isso seria considerado mero acerto de conta-corrente entre empresas ligadas, nada tendo a ver com descontos incondicionais.”

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. Quantos 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. 5.317 a 5.323). Dentre os lançamentos, chama atenção um no valor de R\$ 40 milhões “com o seguinte histórico “transf ajuste conta clientes 30/6/2008” (fl. 8.773). 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. 8.774):

“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. 8.775). 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. 8.775).

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. 8.775).

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. 8.776), 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.

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. 8.778). 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. 8.778/9). As contas creditadas foram Ajustes de Exercícios Anteriores e Custo do Produto Vendido.

A Fiscalização explica o histórico dos lançamentos. Confira-se (fl. 8.779):

“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. 8.780). Feita essa consideração, a autoridade lançadora efetua dois questionamentos e apresenta suas respostas. Verifique-se (fls. 8.780/2):

“1º) 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 afirmado e reafirmado a Empresa não demonstra qualquer respeito pelas normas vigentes, tanto na contabilidade original quanto no refazimento foram desprezados princípio 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 a preocupação em seguir normas do País, mas unicamente em ocultar as pendências fiscais existentes.

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 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 software, distorção das variações cambiais, realização retroativa de estoques, entre outros.

2º) 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 centenas 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, mas pelo menos duas são aquelas que estão no rol das irregularidades apontadas pela Fiscalização.

As contas de fornecedores têm natureza credora, ou seja, dentro de uma contabilidade com padrões considerados normais, o saldo tende a ser 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 2 deste tópico “V” – Estornos de Pagamentos Comprovadamente Realizados – foi mencionado que a exclusão de pagamentos comprovadamente existentes nos extratos bancários significa a geração de passivos fictícios. Foi demonstrado lá que centenas de milhões que estava, 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 inflacionou indevidamente o saldo de fornecedores foram as modificações descabidas inseridas nas planilhas de variações cambiais. No item 4 deste tópico “V” – Variações Cambiais – comprovou-se que a Fiscalizada utilizou de subterfúgios ilegais para gerar perdas em variações cambiais. Essas perdas irreais lançadas a crédito de fornecedores e a débito de resultado.

Assim, pode-se afirmar que as duas irregularidades citadas, geradas durante o refazimento contábil contribuíram para a existência desses passivos fictícios que foram baixados no dia 31/01/2009.

A Empresa foi questionada de forma clara e objetiva sobre esses lançamentos (Estatutário X Gerencial) no item 7 do Termo de Intimação 04, porém não houve resposta até o momento.”

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 dos novos ajustes nos saldos das contas que registram relações com sociedades ligadas (fl. 8.782). 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. 8.783/4):

“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 Contábil da Competência, pois cita o período de 02/2008 a 01/2009, sendo lançado tudo em 01/2009. No entanto, nem a apresentação dos documentos que embasaram tais lançamentos foi feita.

A Empresa foi intimada, por meio do item 8 do Termo de Intimação 04, a apresentar os documentos que embasaram os citados lançamentos, porém até a presente data nada foi entregue à Fiscalização.

Desta forma, confirma-se o que foi dito, para sustentar uma infração, cria-se outra. Estes lançamentos juntam-se ao rol de tantos outros com valores relevantes e sem base documental que os sustente. Ainda que a Empresa venha a apresentar algumas faturas, estas devem obedecer rigorosamente o regime de competência.”

...

“Aparentemente a Empresa estaria tributando essa quantia, mas, como pontuado ao longo deste relatório para cobrir uma pendência fiscal sempre é gerada uma outra irregularidade, evitando-se a tributação.”

Dos balancetes fiscais

Os balancetes fiscais preparados pelo contribuinte, que consistem de planilhas nas quais são apontados os ajustes por ele realizados na contabilidade dos anos-calendário de 2002 a 2009 (fls. 1.009 a 1.189), contemplam vícios que, segundo a Fiscalização, maculam os resultados apurados por via das referidas planilhas.

A importância dos referidos documentos é assim enfatizada pelo agente do Fisco (fl. 8.784):

“São os únicos documentos que demonstram a nova composição patrimonial e o novo lucro societário, que na visão da empresa seriam os dados corretos (embora a Fiscalização tenha provado o contrário).”

Diante da importância dos documentos, a Fiscalização esclarece o conteúdo de cada uma das colunas da planilha, nos seguintes termos (fl. 8.785):

“Original P&L: Contabilidade original contas antes do encerramento do resultado (contas resultado com saldo);

Original: Contabilidade original contas após encerramento do resultado;

Adjusted: saldos ajustados após lançamentos de 31/01/2009;

Original Check: apenas um check de saldos;

Adjustments: ajustes, ou seja, a diferença entre saldos após o lançamento de ajustes e os pré-existentes;”

Consoante se observa, os chamados balancetes fiscais são documentos extracontábeis, que partem dos saldos da contabilidade original,

registrada nos livros comerciais, contemplam ajustes e culminam em novos saldos. Esses novos saldos seriam, no entender do contribuinte, os corretos.

A Fiscalização, entretanto, identificou erros, relativamente ao ano-calendário 2006, nos saldos indicados nas planilhas (balancetes fiscais) como sendo aqueles registrados nos livros comerciais. Os saldos de contas patrimoniais (“IRPJ Antecipação”, “CSLL Antecipação”, “IRPJ” devido e “CSLL” – devida) e de resultado (“Resultado do Exercício”) eram outros. A conta de resultado apontava o valor de R\$ 60.863.410,35, enquanto o resultado registrado nos livros comerciais era de R\$ 40.818.289,55 (fl. 8.785). A diferença no resultado monta R\$ 20.045.120,80.

O contribuinte foi perguntado a respeito. O trabalho fiscal indica seguinte resposta (fl. 8.787):

“Em sua resposta (fls. 2365/2386) a Fiscalizada admite que os números usados estão incorretos, mas que isso não teria influência na apuração do lucro tributável.”

A resposta acima referida deu ensejo à seguinte manifestação fiscal (fl. 8.787):

“Isso demonstra claramente a importância que a Fiscalizada dá aos seus registros contábeis. Trata os mesmos como mera planilha de cálculo, onde uma coisa compensa a outra. Se o lucro registrado era de 40 milhões e Ela refletiu 60 milhões em seu balancete, por retirar isso de uma outra base de dados, deixa claro que isso não tem a menor relevância.”

Qual o efeito desse erro?

Vejamos os ajustes que seriam cabíveis, seguida a linha de raciocínio do contribuinte, caso não houvesse os erros na indicação dos saldos das contas patrimoniais, tendo presente, nessa hipótese, que o aumento de um ativo e a redução de um passivo importam em uma receita :

Conta	Saldo Original	Ajuste	Saldo do Balancete	Folhas
IRPJ (Ativo)	R\$ 0,00	R\$16.250.649,38	R\$ 16.250.649,38	1.106 e 8.785
CSL (Ativo)	R\$ 0,00	R\$ 6.048.237,24	R\$ 6.048.237,24	1.106 e 8.785
IRPJ (Passivo)	R\$5.992.599,51	-R\$5.992.599,51	R\$ 0,00	1.110 e 8.785
CSL (Passivo)	R\$7.338.602,20	-R\$7.338.602,20	R\$ 0,00	1.110 e 8.785
Total		R\$35.630.088,33		

Observa-se, então, que caso informados os saldos registrados na contabilidade e admitidos como certos os saldos finais apontados nos balancetes fiscais, o contribuinte teria reconhecido uma receita por via dos balancetes fiscais de R\$ 35.630.088,33.

Mas isso não se deu dessa forma. Verifique-se o registrado nos balancetes fiscais, seguida a linha de raciocínio do contribuinte, tendo presente, nesse hipótese, que a redução de um ativo importa em despesa e a redução de um passivo importa em uma receita:

Conta	Saldo Original	Ajuste	Saldo do Balancete	Folhas
IRPJ (Ativo)	R\$34.359.384,11	-R\$ 18.108.734,73	R\$16.250.649,38	1.106
CSL (Ativo)	R\$12.229.726,2	-R\$ 6.181.489,04	R\$ 6.048.237,24	1.106
IRPJ (Passivo)	R\$25.613.453,62	-R\$ 25.613.453,62	R\$ 0,00	1.110
CSL (Passivo)	R\$ 9.066.122,29	-R\$ 9.066.122,29	R\$ 0,00	1.110
Total		R\$ 10.389.352,14		

Consoante se observa, alterados os saldos nos balancetes fiscais, o contribuinte deixou de reconhecer receita no montante de R\$ 25.240.736,19 (a diferença entre R\$ 35.630.088,33 e R\$ 10.389.352,14).

Cabível lembrar, nesse passo, que o valor líquido dos ajustes operados nas contas patrimoniais redundou no ajuste redutor do resultado tributável de R\$ 65.530.734,00 (vide documentos das folhas 14 e 1.118). Esse ajuste levou em conta saldos equivocados apontados nos balancetes fiscais que acabaram por determinar despesa extra de R\$ 25.240.736,19. Caso esses equívocos não tivessem existido, o ajuste, seguida a linha de raciocínio do contribuinte, teria sido redutor de R\$ 40.289.997,81 do lucro tributável. Esse o motivo da manifestação fiscal da folha 8.789, confira-se:

“Portanto, ao contrário do que afirma a Fiscalizada, esses valores podem impactar sim nas bases tributáveis, pois qualquer quantia inserida a crédito do Patrimônio Líquido sem justificativa legal deve ser oferecida à tributação.”

Seguindo na análise dos balancetes fiscais, a Fiscalização esclareceu a sistemática adotada pelo contribuinte no chamado refazimento contábil. O contribuinte ajustou os saldos das contas patrimoniais (bens e dívidas, ativo e passivo), registrando, ano a ano, o saldo líquido desses ajustes em conta somente existente nesses balancetes fiscais denominada “Encerramento Exercício Ajustes”. No decorrer dos anos, essa conta registra o saldo acumulado dos ajustes efetuados naquele ano e nos anos anteriores. Assim, para se poder verificar os ajustes de um determinado ano, fundamental atestar os ajustes que teriam impactado anos anteriores. Cita como exemplo um saldo acumulado na conta “Encerramento Exercício Ajustes” no valor de 113 milhões de reais.

Diante dessa sistemática, o total dos ajustes operados nas contas patrimoniais durante o ano-calendário 2006 somente seria passível de tributação quando ultrapassado o valor já reconhecido anteriormente, ou seja, um aumento patrimonial de 113 milhões de reais. Por esse motivo, o agente Fiscal protestou, em seu relatório, contra a não “comprovação documental exigida em amostragem” relativamente ao anos-calendário 2002 e 2003, porquanto o valor dos ajustes líquidos daqueles anos montaram 135 milhões de reais e passaram a “compor o saldo acumulado dessa conta [“Encerramento Exercício Ajustes”] influenciando os ajustes dos anos seguintes” (fl. 8.790).

A Fiscalização identificou, também, inconsistência nos saldos da conta “Encerramento Exercício Ajustes”. O saldo acumulado na referida conta em 31 de janeiro de 2008 (íncio do ano societário da Fiscalizada) era de R\$ 80.035.795,48 (fl. 1.068). Ao final daquele ano-calendário o total dos ajustes foi de – R\$ 52.939.524,67 (fl. 1.175). Assim, a conta “Encerramento Exercício Ajustes” deveria conter saldo de – R\$ 132.975.320,15 em janeiro de 2009. O valor apontado no balancete fiscal relativa a janeiro de 2009, entretanto, era de R\$ 202.913.140,21 (fl. 1.182). Frente a isso, assim concluiu o agente do Fisco (fl. 8.790):

“Mesmo com valores estranhos a compor o saldo acumulado dos ajustes em 31/01/2009, a equação patrimonial está fechada, indicando a alteração irregular de contas para possibilitar o fechamento.”

Por fim, a Fiscalização apontou incompatibilidade entre os saldos dos balancetes fiscais de janeiro de 2009 e os saldos contábeis na mesma data. Como os ajustes foram efetuados tendo por data de finalização dos trabalhos o dia 31 de janeiro de 2009, era de se esperar que naquela data os saldos dos balancetes fiscais e da escrita comercial fossem os mesmos. Ocorre, entretanto, que a Fiscalização encontrou as seguintes divergências (fl. 8.791):

Grupo	Balancete Fiscal	Contabilidade Sped
Ativo	R\$ 1.163.418.486,00	R\$ 1.167.011.067,17
Passivo	R\$ 714.545.105,00	R\$ 951.023.365,30
Patrimônio Líquido	R\$ 448.873.382,00	R\$ 215.987.701,87

Diante disso, o interessado foi intimado a se manifestar. A justificativa apresentada foi a orientação de auditor externo para que fossem constituídas provisões de garantia e de contingências, além de receita diferida. Para o agente do Fisco “o balancete já está contemplando os ajustes sugeridos pela auditoria”, motivo pelo qual “aqueles divergências de saldos entre o balancete e a Contabilidade Sped continuam sem explicação” (fl. 8.792).

A Fiscalização esclarece que o período objeto de auditoria externa inicia em 1º de fevereiro de 2008 e termina em 31 de janeiro de 2009, tendo em vista o ano societário adotado pelo contribuinte. Nesse período foram lançados “centenas de milhões” de “registros de grande relevância”, relativos ao “refazimento da contabilidade de uma década” (fl. 8.793). A auditoria externa, em seu parecer, teria sido superficial a respeito, informando “alterações nas provisões para contingências, provisões para garantias, receitas diferidas e despesas com royalties”, referindo a realização de ajustes nos saldos contábeis “conforme a norma NPC nº 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Correção de Erros” (fl. 8.794).

O agente do Fisco cotejou os saldos do balanço patrimonial auditado com aqueles informados por via do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Identificou diferenças da ordem de R\$ 47 milhões de reais (fl. 8.794), tendo questionado o contribuinte a respeito. O interessado respondeu que as diferenças deviam-se aos “ajustes determinados pela auditoria” (fl. 8.795). Diante disso, assim se manifestou a Fiscalização (fls. 8.795/6):

“A Fiscalizada possui duas contabilidades uma auditada e outra constante do Sped, admite isso e aparentemente considera normal, apenas apressa-se em afirmar que isso não afeta o lucro real. Ou seja, as normas civis, societárias e contábeis ficam relegadas a terceiro plano.

Outra questão importante tirada desta resposta é a contradição em relação ao que a Empresa afirmou em manifestação ao item 9.1 do Termo de Intimação Fiscal 03 (fls. 2365/2386), a qual foi reproduzida no item 4 do tópico “VI”, deste, ocasião em que afirma: “O balancete constante na contabilidade Sped referente ao ano societário da Dell findo em 31/01/2009 é fruto da auditoria PwC, finalizada em agosto de 2009, (...) Assim o relatório emitido pela PwC entregue a esta fiscalização em 16/03/2011 é exatamente igual aquele entregue via Sped.”

...

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 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 no balancete fiscal (Dctos às fls. 5327/5342).”

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.

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. 8.798, 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. 8.798 a 8.800):

“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. 3704/4358.

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. 8.801). Diante disso, assim conclui o agente do Fisco (fl. 8.801):

“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. 8.802).

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. 8.803):

Informações	Correto	Lalur
Nome	Fabiano Baroni Larrea	Fabiano Larrea Baroni
CPF	939.031.89049	052.937.36884
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. 8.803).

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. 8.803). Confira-se a conclusão do agente fiscal (fl. 8.804):

“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. 8.805):

“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. 8.805/6):

“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. 8.806). O contribuinte, intimado a apresentar os documentos que deram suporte ao lançamento, assim se manifestou (fl. 8.807):

Documento assinado digitalmente MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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 prescrevido 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. 8.807/8):

“Outra questão, ao analisarmos as cópias dos extratos bancários entregues pela Fiscalizada (fls. 1426/2152), 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. 2365/2386): “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. 8.809) os ajustes contábeis efetuados, quais sejam:

- 1) retificação das DIPJ mediante ajuste único na linha “outras exclusões” mantendo-se dados da contabilidade original;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. 8.809);

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. 8.810);

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. 8.811):

“Somente aqui, não tendo mais como ocultar ao conhecimento do Fisco, obrigou-se a esclarecer que havia refeito 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

pelo Departamento Fiscal, “foi feito apenas um contato pessoal, logo no início da fiscalização, e antes da descoberta do refazimento contábil” (fl. 8.812). Frente a isso, assim se manifestou o agente do Fisco (fl. 8.813):

“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 8.813 a 8.816). A esse respeito assim se manifestou a Fiscalização (fls. 8.813 e 8.817):

“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.

...

Mas, as razões para isso estão aqui expostas, a inserção de forma deliberada de inúmeras irregularidades dentro do refazimento contábil apenas com o objetivo de obter vantagem fiscal. Como a Empresa não tinha justificativas a apresentar, intentou o tempo todo com o objetivo de não ser lançada dentro do ano de 2011, e assim poder argüir futuramente a decadência do ano de 2006. Por isso as respostas fracionadas, falta de atendimento a intimações, tentativa de adiar a ciência em termo de intimação.”

Das vantagens fiscais colhidas

A Fiscalização refere a existência das pendências fiscais já relatadas (fl. 8.817), notadamente perdas cambiais não dedutíveis (falta de adição de perda com variação cambial não dedutível, tratada no 2º § do item “Da renda variável (hedge)” do presente relatório), exclusões indevidas na apuração do lucro real (tratadas no 5º § do item “Das irregularidades na apuração das variações cambiais” do presente relatório) e variações cambiais não apuradas no ano-calendário 2007 (tratadas no 13º § do item “Das falhas na contabilização dos royalties” do presente relatório). Os valores das pendências, somados, montam “173 milhões de reais de base de cálculo não declarada, apenas em relação ao IRPJ e CSL, nos anos 2004 a 2007 (para isso está sendo considerado o saldo de variações cambiais de 2007 apurado pela Empresa, onde há comprovação de irregularidades)” (fl. 8.817). Assim

concluindo a respeito da meta do contribuinte com os ajustes operados em 31 de janeiro de 2009 (fl. 8.817):

“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. 8.818):

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\$ 159.452.136,36	R\$ 159.366.862,26	- R\$ 85.274,10
2008	R\$ 325.313.628,03	R\$ 322.466.672,49	- R\$ 2.846.955,54
Total			- R\$ 15.213.751,74

A Fiscalização apontou, também, vantagem indevida resultante do ajuste operado pelo contribuinte nas contas que registram seus créditos perante clientes nacionais. No ano-calendário 2008, o interessado baixou créditos no montante de R\$ 40 milhões de reais, debitando (despesa) o resultado do período. Segundo o agente do Fisco, do valor baixado somente 15% restou “demonstrado, e ainda de forma precária, carecendo maiores esclarecimentos” (fl. 8.818).

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. 8.819). Implementadas as mudanças, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas permaneceu a mesma (vide quadro da fl. 8.819). Confira-se a posição da Fiscalização a respeito do procedimento adotado pelo contribuinte (fl. 8.820):

“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”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Fiscalização realizou suma do seu trabalho que merece reprise completa. Confira-se (fls. 8.821 a 8.825):

“Durante uma década de operação no Brasil a Empresa manteve 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, enquanto 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, lientes, 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, 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, a Fiscalizada cometeu 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, (item 1 do tópico "V" e itens 1 e 2 do tópico XI);

- 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, onde somaram R\$ 86.894.942,19, R\$ 133.849.952,28 e R\$ 67.111.844,69, respectivamente, (item 2 do tópico "V");
- 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 3 do tópico "V");
- 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 4 do tópico "V");
- e) inseriu dados de forma irregular em suas planilhas de variações cambiais, 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 4 do tópico "V");
- f) depois de quase uma década modificou a realização dos seus estoques em todos os anos passados, e com isso obteve vantagem fiscal. No ano de 2006, essas modificações proporcionaram um aumento de custo de 73 milhões de reais, (item 5 do tópico "V");
- g) fez ajustes em seus extratos bancários apenas para ficarem alinhados com a contabilidade ao final do ano, sem realizar uma efetiva conciliação bancária, (item 6 do tópico "V");
- h) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 2007, de forma lobalizada, aí de 8 milhões de reais a título de descontos concedidos, descontos esses não comprovados (item 7 do tópico "V");
- i) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 2008, de forma globalizada, a crédito de Clientes e a débito de Resultado do Exercício, mais de 40 milhões de reais, sem qualquer comprovação documental da procedência desse ato. (item 8 do tópico "V");
- j) baixou de sua contabilidade, em 31/01/2009, mais de 98 milhões de reais da conta de Intercia Fornecimentos, de forma globalizada e sem base documental, (item 9.1 e 9.2 do tópico "V");
- k) 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, e não houve comprovação da origem dos mesmos, (item 9.3 do tópico "V");

l) inseriu inúmeras irregularidades em seus balancetes fiscais, os quais embasaram as DIPJs retificadoras. (tópico "VI");

m) apresentou três balanços diferentes para o fechamento de 31/01/2009, um na contabilidade Sped, outro nas demonstrações auditadas, e um terceiro nos balancetes fiscais, (tópicos "VI" e "VII");

n) 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", (tópico VIII);

o) 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 (tópico "IX");

p) deixou de refletir em suas DIPJs retificadoras todas as modificações contábeis implementadas no refazimento de 31/01/2009. (tópico "X");

q) 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 (tópico "XII");

r) diminuiu as pendências fiscais existentes antes do refazimento contábil (mínimo de 173 milhões de base de IRPJ e CSLL), e ainda diminuiu em 15 milhões a soma do lucro real em todos os anos reformados, (itens 1 e 2 do tópico "XIII");

s) 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 3 do tópico "XIII").

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 nos itens 8 e 9 do tópico "V" acima, fica comprovado que em 31/01/2009 a referência mor, a única base confiável, 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 01/2009, vindo a desaguar nos lançamentos da contabilidade Sped em 31/01/2009 e em alguns 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.

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 conferir documento a documento de todas as operações da Empresa desde o início de suas operações em 1999, pois conforme mencionado foram baixados saldos de fornecedores referindo aquele ano, e esses saldos influenciam nas apurações das variações cambiais pelo regime de competência no presente, além de embasarem cálculo de renda variável. 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 meio 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 apenas 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.

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. 8.825 e 8.827):

“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 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999. 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. 8.828). O valor das receitas está demonstrado nas planilhas das folhas 8.829 e 8.830.

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. 8.831):

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

A apuração da base de cálculo do IRPJ consta da folha 8.831. Sobre a referida base de cálculo foi aplicada a alíquota de 15% e incidiu o adicional de 10% (fl. 8.831).

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. 8.833):

- 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 8.833. Sobre a referida base de cálculo foi aplicada a alíquota de 9% (fl. 8.834).

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 (fls. 8.832 e 8.834).

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 8.835 a 8.842).

Da aplicação da multa qualificada

A acusação é clara (fls. 8.842/3):

“A conclusão a que se chega do procedimento fiscal em curso, é que todo esse refazimento contábil de uma década teve como intuito principal de ocultar pendências fiscais preexistentes e de obter vantagens fiscais de forma ilícita. Para isso foram inseridas inúmeras irregularidades nos registros contábeis e em planilhas auxiliares.”

“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, ...”

Do prazo para lançar

A Fiscalização aponta a aplicabilidade do prazo decadencial previsto no art. 173, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN.

Sustenta isso em função do registro da escrita contábil perante a Junta Comercial ocorrida em 22 de maio de 2007 (vide Livro Diário às fls. 3.371 a 3.430 – pág. 35).

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 todas essas contabilidades, inserindo irregularidades de forma a ocultar as bases 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.

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. As ferramentas disponíveis pela Receita Federal hoje, para análise de registros contábeis, 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. Além disso, a contabilidade Sped pode ser acessada por qualquer Auditor-Fiscal para eventual esclarecimento.

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.” (fl. 8.845)

O auto de infração foi cientificado ao contribuinte no dia 15 de dezembro de 2011, consoante se verifica dos documentos das folhas 8.848/9.

No dia 16 de janeiro de 2012, o contribuinte apresentou sua

impugnação ao lançamento (fl. 8.851).

Da impugnação

A “Introdução” da impugnação contempla resumo da tese da defesa. Confira-se (fl. 8.852):

“Insurge-se a Impugnante contra Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lavrados em função do arbitramento de ofício do lucro por ter a Fiscalização considerado imprestável a contabilidade da empresa para a apuração do lucro real. O valor total dos lançamentos por arbitramento ultrapassa R\$320.000.000,00 (trezentos e vinte milhões de reais)!

A guisa de introdução já convém registrar que, de plano, saltam aos olhos profundas incoerências decorrentes da própria fundamentação constante da autuação fiscal. É que ela, ao invés de se assentar na ausência da escrituração (seja em decorrência de extravio, inexistência ou simples recusa na entrega) ou na ausência ou imprestabilidade da documentação que a lastreia, aponta (e quantifica) uma série de supostas irregularidades incorridas pela Impugnante na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Sabendo-se que o arbitramento é medida extrema, somente admitida em caso de inexistência de escrita ou, havendo escrituração, essa seja infundada, falsa ou de má-fé, é desconcertante que a Fiscalização tenha tirado ilações somente possíveis a partir do exame minucioso da escrita e da documentação que a lastreia. E, se houve exame minucioso da escrita e da documentação, perdem-se no vazio as alegações de imprestabilidade da escrituração contábil da Impugnante.

De fato, demonstrar-se-á na presente impugnação que o lançamento combatido não tem condições de prosperar, seja por força da decadência em relação aos valores de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2006 e do PIS e COFINS de janeiro a novembro daquele ano, seja pelo fato de o arbitramento ter sido aplicado de forma totalmente indevida. A fiscalização teve acesso a todos os elementos que necessitava para apurar (o que de fato apurou) as bases de cálculo que entendeu devidas. Não existe comprovação de fraude. Não há sequer alegação de que a empresa teria se valido de documentos viciados ou notas calçadas ou, ainda, contrafatadas. Ainda, demonstrar-se-á que todas as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização são plenamente justificáveis a partir de uma análise minuciosa dos lançamentos contábeis e documentos suporte que compõem a documentação contábil da empresa. Uma análise mais acurada do auto de infração e do seu contexto demonstra que a vasta argumentação trazida não passa de um instrumento retórico, todo delineado para justificar a aplicação do arbitramento com uma finalidade manifestamente ilegal, qual seja: punir a Impugnante. Portanto, impõe-se seja o mesmo integralmente cancelado.”

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

Da tempestividade

O impugnante confirma ter tomado ciência do lançamento

Documento assinado digitalmente em 15 de dezembro de 2011, sustentando ser tempestiva a impugnação
Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apresentada no dia 16 de janeiro de 2012. Protestou contra a escassez de tempo para a formulação da defesa, uma vez que o “Relatório da Ação Fiscal” conta com 150 páginas e o processo possui mais de 8.500 páginas. O prazo impugnatório de 30 dias não seria suficiente para a 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 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” (fl. 8.855). 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. 8.855). Sobre auditoria externa no Brasil, assim se manifesta (fl. 8.856):

“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. 05), 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. Além disso, por se tratar de uma empresa global, as demonstrações financeiras de suas subsidiárias, inclusive a brasileira, são consolidadas e formam uma única demonstração financeira, a qual é então submetida à auditoria.”

Referiu a realização de auditoria fiscal anterior, nos seguintes termos (fl. 8.857):

“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 OBVIAMENTE qualquer indicação quanto à imprestabilidade da contabilidade da empresa (Doe. 07), fundamento do arbitramento do lucro de 2006 determinado no auto de infração ora impugnado. E não se diga que a contabilidade e registros fiscais da empresa dos anos de 2006 e demais não foram analisados, pois conforme se verifica pelo Termo de Intimação anexo (Doc.08) 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. 8.857/8):

“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 2006, 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 (fls. 8.858/9):

“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 “regularidade de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ relativas aos anos-calendário 2006 a 2008” (fl. 8.859). Em função desse trabalho adveio o lançamento objeto de impugnação que diz respeito ao ano-calendário 2006. “A fiscalização relativa aos anos-calendário 2007 e 2008 continua em aberto” (fl. 8.859). No entender do contribuinte, a provável motivação da fiscalização foi a retificação de diversas declarações encaminhadas pelo interessado ao Fisco. Confira-se (fl. 8.859):

“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. 8.860). 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. 8.860). 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. 8.860). 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. 5). A solicitação, à época, de esclarecimentos quanto à variação cambial também permitiriam concluir pelo conhecimento dos ajustes.

O interessado aponta 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. 8.862). Os “fiscais responsáveis pela fiscalização em evidência passaram menos de 24 horas de trabalho dentro das dependências da empresa” (fl. 8.862), 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, o arbitramento teria sido o “resultado 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. 8.863).

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.8.865). Informa ter contado com a assessoria da auditoria Ernest & Young e a Deloitte, bem como da “empresa de

contabilidade Pryor Consulting Services Ltda, hoje incorporada à empresa Grant Thornton, para executar a reconciliação e correção de eventuais erros de lançamentos" (fl. 8.865). 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. 8.865). Reprisa, então, trechos do relatório emitido pela Grant Thornton a respeito. Vale reprimir (fls. 8.865/6):

"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.8.866). Com esse desiderato, objetivou "corrigir saldos contábeis e qualquer risco deles advindos" (fl. 8.866). 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. 8.866/7). Vale reprimir o trecho relativo às contas bancárias (fl. 8.867):

"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. 8.867):

“Num total foram reconciliadas 187 contas no ano de 2006, sendo que destas, 114 eram patrimoniais e correspondiam a 52% do plano de contas patrimoniais daquele ano e não os 94% (fls. 10 do Relatório da Fiscalização), conforme referido no auto de infração. 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 intérprete a acreditar na falaciosa argumentação de imprestabilidade da contabilidade da empresa. Nesse sentido, note-se que de um total de 2.925.505 de registros na contabilidade original de 2006, 155.340 foram objeto de ajuste em janeiro de 2009, ou seja, os ajustes relativos ao ano de 2006 representaram menos de 6% 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. 8.868):

“Saliente-se que nenhum processo dessa magnitude, considerando que a Dell vendeu só no ano de 2006 mais de 6 milhões de mercadorias, emitiu 443.133 notas fiscais, procedeu a mais de 2,9 milhões de registros contábeis em seu livro diário e que faturou a quantia de R\$ 2,1 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 e metódico para eliminar as inconsistências contábeis então existentes em sua contabilidade, envolvendo para tanto uma 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 mesma auditora fiscal que compartilhou a fiscalização ora em evidência, 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. 8.870):

“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, do CTN. Assim, o lançamento dos fatos geradores do IRPJ e da CSL atinentes aos três primeiros trimestres do ano-calendário 2006, ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro, já estaria fulminado pela decadência quando da efetivação do ato administrativo ora guerreado. 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. 8.875):

“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.”

Alega o impugnante que “efetuou o pagamento das antecipações devidas ao final do ano-calendário 2006” (fl. 8.875), não podendo ser alegada a falta de pagamento.

Não bastasse isso, mesmo que aplicado o art. 173, I, do CTN, a decadência do direito de lançar também teria se verificado. O

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. 8.876). Forte nessa interpretação, reafirma a decadência do IRPJ e da CSL relativamente aos três primeiros trimestres de 2006.

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 novembro do ano-calendário 2006, 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. 8.879).

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. 8.880). O termo 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. 8.881). 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 (fl. 8.882):

“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.”

Reprisa, 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. 8.882).

Retoma o art. 148 do CTN para assim se manifestar (fl. 8.882):

“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. 8.885).

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. 8.886):

“(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 (fl. 8.887):

“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 como exemplo a quantificação das irregularidades indicadas “nos pontos “III.2” e “V” do auto de infração”, tachou o trabalho fiscal de contraditório, nos seguintes termos (fl. 8.888):

“...de um lado classifica a contabilidade da Impugnante como “imprestável”, mas por outro lado realiza minuciosa apuração de todos os lançamentos e

valores que entende indevidamente deduzidos ou acrescidos na base de cálculo pela Impugnante.

Desta forma, considerando que a Fiscalização foi plenamente capaz de qualificar e quantificar as supostas irregularidades cometidas pela Impugnante, mostra-se indevida a opção pelo arbitramento. No caso, 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 2006” (fl. 8.889). 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 2006 são pontuais e, inclusive, foram plenamente identificadas e quantificadas” (fl. 8.889).

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. 8.892). Sob a ótica do impugnante, esse não foi o caminho trilhado pela Fiscalização pelos seguintes motivos (fl. 8.892):

“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 (fl. 8.894):

“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
Do passivo fictício

O interessado contesta a abrangência temporal das pretensas irregularidades indicadas pelo Fisco como forma de imputar a escrita comercial de imprestável. São tomados “supostos erros em lançamentos contábeis relativos aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, já decaídos” (fl. 8.895), bem como “descontos concedidos, ajustes de clientes nacionais e bancos, todas elas dizem respeito aos balanços de 2007 e 2008” (fl. 8.896). Esses fatos não teriam relação com os ocorridos no ano-calendário 2006, aqueles que deram ensejo ao lançamento ora atacado.

Circunscreve as supostas deficiências da escrita ao movimento de duas contas. Confira-se (fl. 8.895):

“Assim, o que se verifica a partir de uma análise mais detalhada das supostas irregularidades apontadas no auto de infração é que a absoluta maioria delas está relacionada a duas contas da contabilidade da empresa: Intercia Fornecimentos (211122063) e Fornecedores Estrangeiros (211022004). Ou seja, a partir dos lançamentos realizados nessas duas contas a Fiscalização lança suspeita sobre diversas outras contas da contabilidade, as quais nada mais são do que as contrapartidas dos lançamentos realizados naquelas duas contas do passivo. Daí que a reconciliação dessas duas contas é explorada pela Fiscalização para construir a absoluta maioria das supostas irregularidades apontadas no auto de infração, e que em síntese dizem respeito (1) à constituição de passivos fictícios; (2) à variação cambial das obrigações registradas naquelas contas, (3) aos limites de dedutibilidade dos hedges contratados pela empresa para protegê-la das obrigações registradas naquelas contas, (4) aos saldos das contas de estoque cuja contrapartida está vinculada naturalmente àquelas duas contas, e (5) à contabilização, pelo regime de caixa, de royalties reembolsados à Dell Americana relativos à aquisição de direitos de reprodução de softwares, obrigação essa registrada em uma daquelas contas (Intercia Fornecimentos).”

Especificamente 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. 8.896), o impugnante alega que os agentes do Fisco não compreenderam o registro dos fatos. À folha 8.897, o contribuinte reprisa os lançamentos que teria efetuado, alegando que os lançamentos de conciliação teriam tido como objetivo a

seria possível em função da deficiência dos lançamentos originalmente procedidos. Confira-se a manifestação do contribuinte (fls. 8.896/7):

“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. 8.898):

“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 pág. 24 (fls. 5132/5173 do PA) com a relação de lançamentos mencionada nas págs. 37, 41 e 42, 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. 8.899). 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. 8.899/8.901).

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

Alega, ainda quanto ao pretenso 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. 8.902):

“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.”

Da variação cambial

O contribuinte reclama da identificação pelo Fisco de erros na apuração das variações cambiais relativamente ao ano-calendário 2007. Tais fatos, caso existentes, não guardariam relação com os ocorridos no ano-calendário 2006, 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. 8.903). 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. 8.903). Presta, então, o seguinte esclarecimento (fls. 8.903/4):

“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. 50 no Relatório do auto de infração). 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. 51 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. 8.905).

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. 8.907):

"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.

Do estoque

O impugnante alega que os agentes do Fisco não compreenderam o trabalho de reconciliação por ele levado a efeito. De todos os pontos incompreendidos, o pior eria sido o presente. Na tentativa de explicar, apresentou o seguinte histórico (fl. 8.908):

"Preliminarmente é importante que se esclareça que o projeto de reconciliação teve como um dos seus objetivos principais o necessário ajuste nas contas de estoque, eis que, conforme anteriormente relatado, os lançamentos de entrada de produtos e matéria-prima não eram feitos, até então, no nível de transação ou seja, não havia o detalhamento e o histórico

de cada transação, porque a empresa fazia lançamentos fechados que englobavam um total de transações a cada período. Como a empresa não possuía livro auxiliar, além de violação ao artigo 258 do RIR/99, tal circunstância trazia insegurança quanto aos controles e valores lançados a estoque.”

Para corrigir as falhas acima referidas, o contribuinte lançou mão do seu sistema de controle físico de estoques, denominado Glovia, que avaliaria os estoques consoante o custo de aquisição. Segundo relata a impugnante, os agentes do Fisco teriam reclamado da falta da contagem física dos estoques quando do ajuste das contas. Essa reclamação não teria sentido frente à existência do Glovia. Confira-se a argumentação (fl. 8.909):

“Ora, para conciliar e validar os dados do Glovia e, consequentemente, atestar os saldos físicos a empresa procedia periodicamente com a contagem dos estoques (Doc. 13). Se após essa contagem houvesse a necessidade de ajustes, esses eram então levados a registro no Glovia.”

Os estoques, portanto, teriam sido contados, sendo “que nenhuma pergunta foi feita pela Fiscalização quanto ao funcionamento do Glovia” (fl. 8.908).

Frente aos dados do Glovia, o contribuinte informa que reclassificou seus estoques levando em consideração não mais a localização física dos bens, mas seu estado de transformação. Como a industrialização por ele efetuada tem um ciclo médio de duas horas, restou sem saldo a conta que registrava os produtos em produção. Somente existiriam matérias-primas ou produtos acabados.

Os valores lançados a título de custos com a produção foram ajustados em função dos saldos dos estoques e cada período de apuração. Assim, o custo de produção foi calculado em função da fórmula “estoque inicial mais compras do período menos devoluções e menos estoque final, tudo isso depois de estornados os débitos originalmente lançados na conta de resultados e advindos da conta de matéria-prima original” (fl. 8.911).

Frente a isso, o impugnante conclui (fl. 8.911):

“Portanto, em face do exposto, fica claro que a reconciliação realizada pela Impugnante nos saldos de suas contas de estoque jamais poderia ter dado azo ao arbitramento, eis que (1) o procedimento se justificava, (2) foi realizado com boa técnica, (3) todos os ajustes foram identificados pela Fiscalização e qualquer erro que possa ter efeitos sobre a apuração do lucro real é perfeitamente quantificável.”

Dos royalties

O contribuinte relata que a acusação fiscal estaria baseada em erro quanto ao regime de reconhecimento dos gastos com softwares. O software é adquirido dos detentores dos bens por intermédio da Dell americana. A impugnante/reembolsa a Dell americana. Originalmente os

lançamentos teriam sido feitos segundo o regime de competência. Na reconciliação, os lançamentos teriam tomado por referência as “faturas no exercício do pagamento”, tendo tido “tratamento de caixa” (fl. 8.911).

Esse procedimento, no entender do impugnante, jamais acarretaria a formação de passivos fictícios, uma vez que “o crédito desses valores à conta de resultados do exercício de sua competência, demonstra que não há que se falar em passivos fictícios” (fl. 8.912).

Defende-se, então, nos seguintes termos (fl. 8.912):

“No que tange ao tratamento de caixa dado às despesas de royalties, sem querer entrar no mérito dessa acusação, o fato é que os efeitos desse procedimento não maculam a contabilidade de tal forma a torná-la imprestável. Isso porque tais despesas poderiam facilmente ter sido adicionadas aos respectivos exercícios em que lançadas pelo regime de caixa. Toda essa despesa não só é identificável, como também quantificável a partir dos lançamentos realizados pela Impugnante em sua contabilidade. Estão todas elas nos registros do SPED e destacadas pela própria Fiscalização no auto de infração.”

Defende-se, também, da acusação de que teria colhido benefício com eventual dedução mais conveniente das despesas em períodos diversos dos corretos. Apresenta simulação para alicerçar suas razões (fl. 8.912).

Com relação às despesas com royalties incorridas em janeiro de 2009, no valor de quase R\$ 60 milhões, que os agentes do Fisco imputam de ficção, o contribuinte afirma que foram efetivamente incorridas. Anexa “invoices”, contratos de câmbio e outros documentos (fl. 8.913).

Das contas bancárias

“No que tange às alegadas inconsistências na conciliação dos saldos das contas bancárias e dos lançamentos relativos a descontos concedidos e ajustes de clientes nacionais, sem querer entrar no mérito das impropriedades contidas nas acusações da Fiscalização, há que salientar que todas elas dizem respeito a lançamentos nos balanços de 2007 e seguintes e que nenhum efeito tem sobre o balanço de 2006, razão pela qual não servem como fundamento de imprestabilidade da contabilidade da Impugnante referente ao ano objeto do arbitramento. Tais acusações exemplificam a utilização da retórica pelo auto de infração como instrumento para induzir o intérprete ao equivocado entendimento pela imprestabilidade da Impugnante.” (fl. 8.914)

Das divergências entre os balancetes fiscais e a escrita

Alega o impugnante que as diferenças apontadas pela Fiscalização decorrem da constituição de provisões para o pagamento do IRPJ e da CSL. Isso já teria sido explicado ao Fisco em resposta ao Termo de

Intimação nº 3 (item 4), momento no qual o contribuinte teria apresentado versão atualizada do balancete fiscal. Confira-se os termos da impugnação (fl. 8.915):

“Com esta alteração, a coluna original P&L passou a estar alinhada com o livro diário e DIPJ. No entanto, conforme informado pela Impugnante à Fiscalização em sua resposta ao Termo de Intimação 03, este valor em nada interferiu no lucro real tributável daquele exercício, uma vez que as provisões de IR e CSLL são lançadas a resultado após do lucro de partida utilizado para apuração do lucro tributável, não incidindo sobre sua própria base.”

Como as referidas provisões somam R\$ 20 milhões, também justificam a diferença de saldo observada pelos agentes do Fisco na conta “Resultado do Exercício” (249012082). Em razão disso, assim se manifestou o contribuinte (fls. 8.915/6):

“Esta acusação reforça mais uma vez a falta de interesse da Fiscalização em buscar a verdade dos fatos, pois mesmo com a resposta apresentada pela Impugnante no Termo de Intimação 3, item 4, e consequente apresentação de balancete fiscal atualizado, a Fiscalização não percebeu que nesse balancete apresentado houve a correção mencionada nos parágrafos acima, a qual teve reflexo direto na conta de patrimônio líquido e no saldo acumulado da conta 249012082, na coluna “Adjusted”, a qual passou a ser exatamente os R\$ 87.961.103,88 citados pela Fiscalização; para verificar que não havia divergência bastava que a Fiscalização tivesse analisado o balancete atualizado que lhe fora entregue. Não, preferiu ainda analisar o primeiro balancete que lhe fora entregue e cujas divergências haviam sido já esclarecidas pela Impugnante.”

O mesmo teria se verificado com relação às divergências encontradas pelos agentes do Fisco relativamente (a) à conta “Encerramento Exercício Ajustes” (24901999) e (b) a soma das contas do ativo em contraste com as contas do passivo e do patrimônio líquido. A utilização de balancetes desatualizados teria sido a causa das aparentes divergências.

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. 8.918):

“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:

- País;*
- 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. 8.919):

“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 2006.

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. 8.921):

“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 (fl. 8.924):

“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 8.500 páginas. Estamos falando de uma empresa que só no ano de 2006 fez mais de 2,9 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, respeitando assim ao já mencionado princípio da verdade material, assim como o caráter subsidiário do lançamento por arbitramento.¹

Conforme se depreende dos tópicos anteriores da presente impugnação (itens 4.3 e seguintes), 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. 8.927):

“(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. 8.927). 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. 8.937):

“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 explicita 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 (fl. 8.937):

“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 embargos 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 “751 esclarecimentos e documentos solicitados ao longo da fiscalização” (fl. 8.938).

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.8.940):

“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 presta-se para a apuração do lucro real, mesmo assim entende que seria necessário a realização de perícia contábil na espécie para comprovar o alegado e demonstrado em sua impugnação. Somente a perícia contábil espancaria qualquer dúvida quanto à higidez da contabilidade da empresa em 2006.”

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. 8.942):

“Neste aspecto, a ora Impugnante entende que não era factível à Fiscalização avaliar a higidez da contabilidade da empresa tendo passado somente 24 horas em um dos seus estabelecimentos, quando a empresa de auditoria externa contratada para auditá os anos de 2008, 2009 e 2010 dedicou mais de 10.000 horas de trabalho para essa tarefa.”

Lança, então, os seguintes quesitos (fls. 8.942/4):

“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 brasileira para os anos de 2006 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 identificado data dos registros e número do volume) para o Ano de 2006 e 2009? Sendo positiva a resposta, estaria a DELL em conformidade com as disposições legais exigidas?

3. 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?

4. Os registros nos Livro Diário e Razão de 2006 e 2009 são feitos com os dados relativos a data do evento, histórico e valores de débito ou crédito? Os registros são feitos na forma de partidas dobradas?

5. Referente ao ano de 2006, 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 a boa técnica contábil?

6. 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 2006 e 2009 permitem a identificação de documentos como as notas fiscais, as 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.

7. 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 2006 e 2009 e certificar que os mesmos estão de acordo com as exigências legais?

8. O registro no Livro Diário de 2006 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?

9. A partir de qual período a Impugnante começou a ter suas demonstrações financeiras auditadas e publicadas? A data da opinião de auditoria abrange o período no qual ocorreram os ajustes, objeto dos Autos de Infração lavrados pela Superintendência da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, em 09 de Dezembro de 2011? Transcreva o Sr. Perito a referida opinião publicada e diga em que modalidade de parecer ela se enquadra.

10. Queira o Sr. Perito informar se a Impugnante teve as suas demonstrações financeiras auditadas posteriormente ao período em que ocorreram os ajustes contábeis (2009)? Sendo positiva a resposta, favor transcrever quais foram os anos auditados e qual a opinião de auditoria apresentada no parecer dos auditores. Adicionalmente, favor informar em qual modalidade de parecer se encaixam as referidas opiniões de auditoria.

11. Apresente o Sr. Perito, de forma resumida, um histórico e o perfil da empresa que emitiu a opinião de auditoria transcrita na resposta oferecida ao quesito anterior.

12. Consta no parecer de auditoria transcrita na resposta oferecida ao quesito 8 alguma menção sobre a imprestabilidade ou falta de escrituração mercantil da Impugnante?

13. Queira o Sr. Perito informar quais são os procedimentos obrigatórios de auditoria dispostos na NPA 01, (Instrução vigente na data da auditoria de 2009) com relação ao primeiro ano de auditoria de uma empresa que não fora auditada anteriormente. Favor informar como deve se portar o auditor

tiverem a extensão necessária que lhe assegurem segurança quanto à não existência de efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras.

14. *Queira o Sr. Perito informar se a PWC efetuou os referidos procedimentos para os saldos de abertura.*

15. *Levando em consideração as respostas oferecidas aos quesitos anteriores, pode o Sr. Perito afirmar que, ao avaliar os saldos iniciais do balanço de 31 de janeiro de 2009, ou seja, os saldos em 01 de fevereiro de 2008, a PWC já tinha conhecimento dos ajustes efetuados pela Impugnante?*

16. *Os auditores independentes estão sujeitos a NBC T11. Se positiva a resposta, favor informar o que dispõe a NBC T11 no que tange aos seguintes temas: (i) fraude ou erro nas demonstrações financeiras e (ii) Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos.*

17. *Queira o Sr. Perito informar se, segundo a NBC T11, pode uma empresa de auditoria emitir uma opinião de auditoria para uma empresa que possui contabilidade "imprestável"?*

18. *Queira o Sr. Perito informar qual foi o total de horas despendidas pela Auditoria promovida pela empresa PWC e quantas pessoas participaram do processo de auditoria. Além disso, queira o Sr. Perito informar qual foi o tempo despendido pelo Auditor Fiscal dentro da Dell ao promover suas diligências.*

19. *Considerando que a PwC auditou todas contas e demonstrações financeiras da Impugnante (com as horas e a equipe listadas na resposta oferecida ao quesito anterior) e considerando as horas de campo que teriam sido incorridas pelo auditor fiscal nas instalações da Impugnante examinando apenas as contas ajustadas, queira o Sr. Perito atestar se o procedimento adotado pelo auditor fiscal mostra-se apto à desqualificação dos livros e registros contábeis da Impugnante".*

20. *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.*

21. *O procedimento da empresa de lançar o resultado da reconciliação dos saldos das contas de 2006 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.*

22. *Diga o Sr. Perito se os lançamentos realizados pela Impugnante no ano de 2009, oriundos do processo de reconciliação de 2006, foram registrados com a descrição apropriada e serviram para detalhar as transações comerciais conforme exigido pelo artigo 258 do RIR.*

23. *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?"*

E, então, indica perito, nos seguintes termos (fl. 8.944):

"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 1SP168744, sócio da empresa Ernst & Young Terco, com endereço à Av. Juscelino Kubitscheck, 1830 Torre 1- 10º 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) 25733215 ou (11)75431683 ou, ainda, pelo email josefrancisco.compagno@br.ey.com."

Dos equívocos na apuração da Cofins e do PIS

O impugnante acusa os seguintes equívocos:

- a) não consideração, para fins da aplicação da alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, de todas as unidades em vendas que contemplaram mais de uma unidade, segundo exemplo indicado no último parágrafo da folha 8.947;
- b) não consideração de monitores indicados pelo contribuinte com os códigos 8528.41.20 e 8528.51.20 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que estariam albergados pela aplicação da alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005;
- c) não exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no cálculo dos valores dos produtos vendidos que fariam jus aos benefícios da Lei nº 11.196, de 2005;
- d) tributação de diversas operações que estariam amparadas pela aplicação da alíquota zero, segundo relação de notas fiscais apresentada pelo contribuinte (referida no item II do documento da fl. 82.690);
- e) afastamento do benefício da alíquota zero em operações envolvendo vendedores atacadistas e varejistas de equipamentos de informática identificados pelo Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, que contempla códigos de atividade econômica;
- f) não exclusão da base de cálculo dos valores das vendas realizadas a clientes localizados em Manaus, tendo em vista os benefícios atribuídos às operações efetuadas em relação à 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 910100.722, em 8 de novembro de 2010. Defende, em suma, o seguinte (fl. 8.956):

“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 recolhê-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. 8.957/8):

“preliminarmente:

a) que se operou a decadência sobre todos os lançamentos realizados pelo auto de infração impugnado relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2006; 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 novembro de 2006;

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" (fl. 125) 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) que a multa majorada foi aplicada sem a devida motivação e/ou comprovação da existência de dolo;

j) 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, 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.

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.”

Dos documentos juntados após a impugnação

Em 12 de março de 2012, o contribuinte juntou aos autos planilhas de cálculo com o objetivo de mensurar os erros apontados na impugnação relativamente à apuração da Cofins e do PIS (fl. 82.690).

Mais adiante, em 3 de junho de 2012, o contribuinte juntou aos autos laudo emitido por Ernest & Young Terco (fls. 82.786 a 82.911), contemplando respostas aos quesitos lançados na impugnação (fls. 8.942/4). Na oportunidade, o contribuinte reafirmou sua convicção quanto ao não cabimento do arbitramento, por falta de pressupostos para tanto, e pela possibilidade da quantificação dos tributos eventualmente devidos por meio da contabilidade, que não seria imprestável. O contribuinte deu destaque aos seguintes aspectos do laudo:

a) os testes efetuados identificaram “a possibilidade de rastrear o documento suporte dos lançamentos contábeis” (fl. 82.773/4);

b) “as inconsistências e divergências identificadas nas

Royalties...são quantificáveis e permitem a mensuração dos seus respectivos impactos na apuração do Lucro Tributável" (fl. 82.774);

c) "Durante a nossa análise não foi identificado nenhum procedimento adotado para a reconciliação contábil da empresa que não estivesse de acordo com as boas práticas contábeis, independente de eventuais inconsistências identificadas na contabilidade da companhia, o processo adotado para a conciliação contábil estava de acordo com as boas práticas contábeis" (fl. 82.775);

d) "os valores ajustados de 2002 a 2005 identificados nas contas de balanço não afetaram o resultado de 2006 e sim dos seus respectivos anos, portanto não tiveram efeito na base de cálculo da apuração do Imposto de Renda e Contribuição social de 2006, por este motivo não foram efetuados testes destes valores" (fl. 82.777);

e) "Não consta no parecer de auditoria de 31 de janeiro de 2009 qualquer menção sobre a imprestabilidade ou falta de escrituração mercantil da impugnante. Cabe salientar que caso a contabilidade da Impugnante apresentasse características de imprestabilidade, a NPA 01 indica que a opinião tecnicamente adequada seria a Abstenção de Opinião já que a empresa auditada não estaria em conformidade com os requerimentos legais conforme determina o parágrafo 04 da NPA 01" (fl. 82.778);

f) "não é possível confirmar se o procedimento adotado pelo Auditor-Fiscal mostra-se apto ou não para a desqualificação dos registros contábeis da impugnante. Cabe mencionar que considerando (a) Histórico e "knowhow" da empresa PwC, (b) Abrangência dos testes efetuados, (c) Volume total de horas incorridas, e (d) quantidade de profissionais envolvidos com o processo de auditoria, (e) extensão dos procedimentos efetuados pelo auditor Fiscal (que somente analisou um grupo específico de Contas Contábeis, conforme demonstrado em seu Auto de Infração), verificamos que a análise procedida pela PwC da contabilidade da Dell para fins de emissão de seu parecer em 009 foi mais abrangente do que a inspeção efetuada para emissão do auto de infração lavrado contra a Dell" (fl. 82.779);

g) quanto às inconsistências apontadas pela Fiscalização na escrita do contribuinte no que diz respeito às variações cambiais e aos royalties, o laudo confirmaria os erros, mas esses erros seriam mensuráveis e não dariam azo ao arbitramento (fls. 82.779 a 82.781).

Requer, por fim, a juntada da prova documental nova com lastro no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997.

Analizando-se o laudo (fls. 82.786 a 82.912), é possível colher outros elementos além daqueles explorados pelo impugnante.

Quanto aos livros comerciais do impugnante, o signatário do laudo percorre caminho formal para concluir pela adequação dos referidos livros. Confira-se (fls. 82.795/6):

“Para o ano de 2006, foram analisados os 76 Livros Diário. Verificamos que os mesmos se encontram devidamente encadernados, possuem Termo de Abertura e Encerramento, estão escriturados na forma de partidas dobradas, estão registrados e autenticados pela junta comercial e estão devidamente assinados pelo representante legal e contador da Companhia.”

Mesmo louvando-se em formalidades, refere problemas em relação ao livro registro de inventário, nos seguintes termos (fls. 82.794/5):

“Livro Registro de Inventário Destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, existentes em cada estabelecimento do contribuinte na data do balanço e por ocasião de transferência ou baixa do estabelecimento.

...

Para os anos de 2006 e 2009 a Companhia possui o Livro de Inventário escriturado, porém os mesmos não foram registrados em Junta Comercial.”

O trabalho juntado aos autos indica a metodologia seguida que permitiu concluir pela existência de sólida base documental a alicerçar a escrita do contribuinte. Confira-se (fls. 82.800 e 82.798):

“Conforme detalhado abaixo, com base na análise da estrutura e processo de rastreamento da Archivum (Empresa Responsável pela guarda de documentos da Dell) e nos testes efetuados, onde foram analisadas 30 Transações saindo do Razão Contábil e se chegando ao documento suporte e 30 Transações saindo do documento suporte e se chegando ao lançamento contábil, entendemos que os procedimentos de guarda dos documentos de suporte aos lançamentos contábeis e seu devido processo de rastreamento estão de acordo com as boas práticas contábeis e requerimentos exigidos pelo RIR/99.”

“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.”

Os testes acima referidos, consoante se observa das planilhas constantes das folhas 82.801 a 82.803, tomaram por foco notas fiscais.

Quanto aos ajustes operados nas contas da escrita que deveriam retratar a movimentação financeira por meio de instituições

financeiras, se colhem as seguintes afirmações, relativamente à situação pretérita aos ajustes (fls. 82.831 a 82.833):

“Conforme demonstrado abaixo, os ajustes do processo de reconciliação contábil afetaram o saldo da conta de Disponível em R\$ 32.718.708 (partindo de um saldo de R\$ 73.483.217 para um saldo de R\$ 40.764.509), deste total R\$ 32.735.371 se referem a ajustes que ocorreram no ano de 2006.”

“Os ajustes desta classificação se referem a lançamentos realizados na contabilidade original que a Dell não conseguiu identificar no extrato bancário. Segundo a companhia, o procedimento adotado no processo de reconciliação contábil foi estornar todos lançamentos que não possuíam documento suporte.”

“Durante a execução dos nossos procedimentos identificamos que todos os lançamentos selecionados para teste se tratavam de lançamentos contábeis que afetaram a conta contábil do Disponível e que não estavam suportados por nenhum valor listado no extrato bancário.”

A respeito dos ajustes efetuados nas contas atinentes ao estoques, são efetuados os seguintes esclarecimentos (fls. 82.838 a 82.840):

“Outro ajuste que foi efetuado no processo de reconciliação do ano de 2006 na conta de estoques está relacionado com a revisão do cálculo do Custo do Produto Vendido (CPV), visto que a companhia utiliza o critério fiscal para a valorização do estoque e com as alterações ocorridas nas contas de estoque durante o processo de reconciliação, se fez necessário o recalcular do CPV.

Inicialmente, para proceder com o recalcular do CPV a Dell estornou todos os lançamentos de CPV calculados na contabilidade pré-ajustes, sendo que este processo totalizou 188 lançamentos e um total ajustado a débito foi de R\$ 2.053.760.714 e a crédito 958.280.251, tendo ambos como contrapartida a conta de estoques. Estes ajustes foram classificados dentro da classificação “Reversão de CPV anterior”.

Após a reversão dos lançamentos originais de CPV, a Dell recalcular o estoque final e o inicial pelo critério fiscal e o valor do CPV, através da fórmula abaixo:

$$CPV = El + C EF$$

Onde,

El = Estoque Inicial

C = Compras

EF = Estoque Final

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Este procedimento totalizou 12 lançamentos (um para cada mês de 2006) que somaram R\$ 1.153.992.228 lançados a crédito na conta de estoques. Estes lançamentos foram classificados como "Apuração de CPV Critério Fiscal".

"Considerando o procedimento efetuado pela Dell, efetuamos procedimentos específicos para cada parte da fórmula, segue abaixo o procedimento efetuado para cada conta:

Estoque Inicial: Não foram efetuados testes uma vez que o saldo é a posição final do exercício de 2005, fora do escopo de nossas análises e do processo de Autuação da Receita Federal. O valor do estoque inicial de 2006 era de R\$ 104.580.801.

...

Estoque Final: O saldo de estoque final da Dell também foi objeto de análise durante o processo de reconciliação. O valor do estoque final foi construído através da multiplicação da quantidade física extraída do sistema de estoque da Dell (Sistema Glória) com o maior custo de aquisição calculado pela Dell. "

Esses os aspectos mais relevantes do laudo juntado aos autos pelo impugnante.

Em 31 de julho de 2012, houve a determinação da realização de diligência. O ato então adotado teve a seguinte redação (fls. 82.915/6):

"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.

O contribuinte, em sua impugnação (fls. 8.945 a 8.954), reclama de equívocos fiscais na apuração da Cofins e do PIS segundo o regime cumulativo, com o qual não concorda (labora protesto alternativo).

Diante das alegações apresentadas, solicita-se à unidade preparadora que, observadas as limitações impostas pela legislação, sejam apurados os valores devidos a título de Cofins e PIS, segundo o regime cumulativo, resultantes da adoção dos seguintes critérios:

a) consideração, para fins da aplicação da alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, de todas as unidades em vendas que contemplaram mais de uma unidade, segundo exemplo indicado no último parágrafo da folha 8.947;

b) consideração de monitores indicados pelo contribuinte com os códigos 8528.41.20 e 8528.51.20 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados –²TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro

de 2006, quando compatíveis com a aplicação da alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005.

Determino, também, que seja efetuado trabalho de avaliação, por amostragem, da relação de notas fiscais apresentada pelo contribuinte (referida no item II do documento da fl. 82.690). Essa relação de notas fiscais contemplaria diversas vendas que fariam jus aos benefícios da Lei nº 11.196, de 2005.

A manifestação da autoridade administrativa, fruto da presente diligência, deverá ser científica 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.”

O resultado da diligência consta das folhas 88.891 a 88.901. À folha 88.895 consta planilha indicativa dos valores exigidos de Cofins e PIS após os ajustes indicados nas letras “a” e “b” da Diligência, acima transcritos. Esses valores se contrapõe aos valores apontados na folha 8.842 (integrante do “Relatório da Ação Fiscal”). Posteriormente a esse cálculo, a autoridade administrativa relatou seu trabalho de avaliação, por amostragem, da relação de notas fiscais apresentada pelo contribuinte (referida no item II do documento da fl. 82.690). A conclusão fiscal foi de que, excetuados os casos já abarcados pelo recálculo antes referido, o contribuinte não fazia jus aos benefícios por ele alegados.

Cientificado o contribuinte, ele manifestou sua concordância com o novos cálculos relativamente (1) à aplicação da alíquota zero sobre a venda de monitores e (2) à aplicação da alíquota zero sobre a venda de conjuntos de CPU, monitor, teclado e mouse. Confira-se, a respeito, os precisos termos adotados pelo impugnante (fls. 88.908 e 88.909):

“4. O recálculo foi realizado pela diligência e a impugnante nada tem a opor ao mesmo nesse particular aspecto da aplicação da alíquota zero sobre os códigos TIPI 8528.4120 e 8528.5120, ressalvado o fato de que trata-se de pedido subsidiário ao cancelamento integral do auto de infração face a absoluta ilegalidade do arbitramento na espécie.

5. A contribuinte também demonstrou na impugnação que para a apuração das vendas sujeitas a alíquota zero foram desconsideradas inadvertidamente o valor total de certas notas fiscais que representavam a venda de mais de um conjunto de CPU+Monitor+Mouse+Teclado, os quais se considerados individualmente sujeitavam-se ao benefício. Esse recálculo foi feito e a Impugnante nada tem a opor senão que, da mesma forma, trata-se de pedido subsidiário ao total cancelamento do auto de infração.”

Apresentou, a seguir, reclamação quanto à inclusão do IPI

no cálculo do benefício assegurado pelo art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, uma vez que a receita bruta de vendas não contemplaria o valor daquele Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributo nos termos do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda. Ademais, reprimir protesto quanto ao arbitramento, que entende descabido.

Colhida essa manifestação, os autos retornaram a esta Delegacia de Julgamento para a continuidade dos trabalhos. Observou-se, então, a necessidade da realização de nova diligência, tendo por foco a dissonância entre os termos do trabalho fiscal e a manifestação do impugnante. Confira-se a redação da referida diligência adotada em 4 de outubro de 2012 (fls. 88.913 a 88.915):

“O processo contempla o lançamento de tributos, sendo que os tributos incidentes sobre a renda e o lucro tiveram as bases de cálculo arbitradas. No caso em exame, o contribuinte efetuou ajustes em sua contabilidade com a finalidade de torná-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. 8.865)

“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 eliminá-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 em bolsa (Nasdaq).” (fl. 8.866)

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. 8.867)

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, confirmado 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. 8.769)

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. 8.770). 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. 2153/2185).” (fl. 8.771)

Quanto aos ajustes operados pelo contribuinte em sua escrituração relativamente ao ano-calendário 2006, assim se manifestou o impugnante:

“No que tange às alegadas inconsistências na conciliação dos saldos das contas bancárias e dos lançamentos relativos a descontos concedidos e ajustes de clientes nacionais, [1]sem querer entrar no mérito das impropriedades contidas nas acusações da Fiscalização, [2]há que salientar que todas elas dizem respeito a lançamentos nos balanços de 2007 e seguintes e que nenhum efeito tem sobre o balanço de 2006, razão pela qual não servem como fundamento de imprestabilidade da contabilidade da Impugnante referente ao ano objeto do arbitramento. Tais acusações exemplos da utilização da retórica pelo auto de infração como instrumento para induzir o intérprete ao equivocado entendimento pela imprestabilidade da Impugnante.” (fl. 8.914)

Após a impugnação, o contribuinte juntou aos autos “Laudo Pericial Contábil Extrajudicial”. 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. 82.798).

Diante dos elementos expostos, solicita-se à unidade preparadora que, à luz de trabalho de auditoria, se manifique conclusivamente a respeito dos ajustes operados na escrita do contribuinte relativamente às contas que registram a movimentação bancária por ele desenvolvida no ano-calendário 2006, esclarecendo quanto à integralidade ou não dos registros. Em outras palavras, a contabilidade do ano-calendário 2006 ajustada contempla toda a

movimentação bancária ou os ajustes somente alinharam 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 2005 e 2006, tanto para a contabilidade original quanto para a ajustada.

A manifestação da autoridade administrativa, fruto da presente diligência, deverá ser científica 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.”

O trabalho então desenvolvido apresentou as seguintes conclusões (fl. 92.007 a 92.010):

“2.6.2 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 os 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) Não contabilização da movimentação bancária de aplicações e resgates, entre conta corrente e conta de aplicação float do Citibank em todo o primeiro semestre de 2006, envolvendo centenas de registros bancários, e centenas de milhões de reais – item 2.4.2.2.*
- b) Não contabilização diária da movimentação bancária de aplicações e resgates, entre conta corrente e conta de aplicação float do Citibank nos meses de julho a outubro e dezembro de 2006, envolvendo centenas de registros bancários, e centenas de milhões de reais – sendo contabilizada apenas por partidas mensais item 2.4.2.3.*
- c) Não contabilização diária da movimentação bancária de transferências entre os vários bancos distintos no mês de dezembro/06, nos quais a empresa mantinha conta, envolvendo dezenas de registros bancários e dezenas de milhões de reais, sendo feito apenas por partidas mensais – itens 2.4.2.4, 2.4.3.2 e 2.4.4.2.*
- d) Lançamentos de aplicações e resgates para os meses de agosto e setembro, além de serem por partidas mensais, foram registrados no início do mês, antes da ocorrência dos fatos – item 2.4.2.4.*

- e) Não contabilização diária da movimentação bancária de aplicações e resgates, entre conta corrente e conta de aplicação float do Bankboston no mês de dezembro de 2006, envolvendo dezenas de registros bancários, e dezenas de milhões de reais – sendo contabilizada apenas por partidas mensais item 2.4.3 e 2.4.3.2.*
- f) Contabilização em data posterior ao fato contábil, sem mencionar no histórico a data de origem – item 2.4.3.2 e 2.4.4.2.*
- g) Não contabilização de valores transitados em conta corrente do HSBC, que seriam transferências de recursos de empregados para o exterior – item 2.4.4.2.*
- h) 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 2.5.1 e 2.5.2.*
- i) 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*
- j) Ainda sobre o ajuste globalizado acima, como se deixou de tratar individualmente cada uma das inconsistências, e as quais envolviam 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.*
- k) 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 – item 2.5.3.2.*
- l) 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 extra contábil.*

O resumo acima não substitui o que é detalhado em cada uma dos itens ao longo deste relatório.

2.6.3 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 2006, esclarecendo quanto à integralidade ou não dos registros. Em outras palavras, a contabilidade do ano-calendário 2006 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. 90.846/90.925.

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. 89.822/89.823) e da extração dos registros contábeis (fl. 89.869).

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

Documento assinado digitalmente e resumidos nas letras “a” e “l” deste item de conclusão, à luz dos Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

princípios e normas contábeis, concluímos que a contabilidade do ano calendário 2006 (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 aos livros para Registro do Inventário, houve a juntada dos documentos original e ajustado para o ano-calendário 2005 e apenas ajustado para o ano-calendário 2006. A par desses documentos a Fiscalização efetuou as seguintes constatações (fl. 92.011):

“3.1 Constatações sobre os Registros de Inventário

Da contabilidade original para a contabilidade ajustada, a Empresa modificou os valores de estoques finais e consequentes estoques iniciais do período seguinte em todos os exercícios revisados. Isso pode ser visualizado nos balancetes fiscais constantes das fls. 1009/ 1147.

Dos registros de inventários citados acima, apenas o livro original de 2005 tem registro de autenticação na Junta Comercial. O livro ajustado de 2005 não possui qualquer registro, e o inventário de 2006 apresenta apenas um protocolo, mas sem a devida autenticação do órgão.

As formalizações (ou a falta) citadas acima são comprovadas por meio de resposta de ofício da Junta Comercial do Rio Grande do Sul, onde anexa listagem de todos os livros autenticados por aquele órgão (fls. 91.521/ 91.522), constando como último livro de inventário registrado o original de 2005 (livro com 492 folhas – autenticado em 28/07/2006).

Assim, os livros de 2005 (original e ajustado) passam a ser a referência formalizada para analisarmos as modificações implementadas pela Empresa no tocante a apuração dos estoques. Essa análise apontará os fatores que levaram à modificação dos estoques finais em cada exercício.”

Ao analisar os registros atinentes ao início (31 de dezembro de 2005) e ao final do período (31 de dezembro de 2006), o agente do Fisco teceu os seguintes comentários (fls. 92.016, 92.016 e 92.017):

Sobre os Registros de Inventário de 2005:

“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 poderia ser estendida 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.”

Sobre o Registro de Inventário de 2006

“3.1.4 Registro de Inventário de 2006

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 2006, 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. 1.107), os estoques finais de 2006 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, 114011043 – Deposito Fechado PAMC, 114011044 – Produtos em Processo, na contabilidade original os saldos das três contas totalizavam R\$ 118.034.543,00, já na contabilidade ajustada, os saldos, agora unificados na conta Matéria Prima, passaram a R\$ 105.367.873,06, ou seja, houve uma diminuição de saldo final de estoques em mais de 12 milhões de reais.”

Adicionalmente, a Fiscalização trouxe à baila (1) fatos ocorridos em relação ao controlador do contribuinte e (2) elementos atinentes à habilitação do contribuinte para o despacho aduaneiro expresso (Linha Azul). Confira-se (fls. 92.017 a 92.020):

“4.1 Investigação sobre Fraude Contábil nos EUA

Na continuidade desta fiscalização, após o encerramento parcial, observou-se que na impugnação a este lançamento a Empresa propala que é uma organização com ações negociadas em bolsa nos Estados Unidos, que participa da Nasdaq (fls. 8854/ 8856). 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.

Analisando-se as informações contidas nas matérias jornalísticas e no website da companhia Dell Inc., verificamos divulgações sobre implementação de uma revisão contábil na Dell Americana. Ao compararmos os dados divulgados da reforma contábil nos Estados Unidos com os do refazimento contábil aqui no Brasil, identificamos vários pontos em comum, dentre eles o período de início da revisão e os exercícios revisados.

Esse assunto foi levado para o processo de encerramento parcial relativo ao ano calendário 2007 (nº 11080.731521/201228), onde o item 1.1 do Relatório da Ação Fiscal traz uma série de constatações relativas ao tema.

Para mantermos o alinhamento das informações, o que facilita as manifestações tanto do julgador quanto da empresa, juntamos, neste processo, cópia do Relatório da Ação Fiscal relativo ao lançamento do AC 2007 e cópias dos mesmos anexos relativos à questão juntados naquele processo.

Listamos a seguir os documentos juntados sobre o referido tema:

Relatório da Ação Fiscal – lançamento AC 2007 – fls. 91.535/ 91.874;

Intimação Fiscal 09 (fiscalização) – fls. 91.875/ 91.884;

Resposta Intimação 09 – fls. 91.885/ 91.888;

Notícia da imprensa – Globo – G1 – fl. 91.889;

Notícia da imprensa – Uol – IDG – fl. 91.890;

Notícia da imprensa – Forbes – fl. 91.891;

Notícia da imprensa – Forbes traduzido – fl. 91.892;

Notícia da imprensa – New York Times – fls. 91.893/ 91.894;

Notícia da imprensa – New York Times traduzido – fls. 91.895/ 91.896;

Notícia da imprensa – The Economist fls. 91.897/ 91.899;

Notícia da imprensa The Economist traduzido 91.900/91.901;

Relat. Dell Inc. Ano Fiscal 2007 – fls. 91.902/ 91.904;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relat. Dell Inc. Ano Fiscal 2007 traduzido – fls. 91.905/ 91.910;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – special note – fl. 91.911;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – special note traduzido fl. 91.912;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – item I – 3 – fls. 91.913/ 91.914;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – item I – 3 traduzido – fl. 91.915;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – II item 6 – fls. 91.916/ 91.917;

Relat. Dell Inc. F10k 07 II item 6 traduzido – fls. 91.918/ 91.920;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – item 8 note 2 – fls. 91.921/ 91.922;

Relat. Dell Inc. F10k 07 – item 8 note 2 traduzido – fls. 91.923/ 91.924;

Relat. Dell Inc. F10k 08 – item 8 note 10 – fl. 91.925;

Relat. Dell Inc. F10k 08 – item 8 note 10 traduzido – fl. 91.926;

Relat. Dell Inc. F10k 08 – item 9A – fl. 91.927;

Relat. Dell Inc. F10k 08 item 9A traduzido – fl. 91.928;

Relat. SEC – fls. 91.929/ 91.931;

Relat. SEC traduzido – fls. 91.929/ 91.931.

4.2 Processo de Habilitação à Linha Azul

Objetivando mais uma vez trazer luz ao Contraditório, tendo em vista manifestação da Empresa em sua impugnação (fl. 8857), quando aventa que fora auditada para obtenção de habilitação ao despacho expresso Linha Azul: “Mas não foram somente estas as auditorias externas realizadas junto à Dell. Em 2009 o Consórcio Linha Azul auditou a contabilidade da empresa referente ao anos de 2007/08 para fins de habilitação da mesma junto ao Linha Azul e concluiu pela regularidade em termos gerais. A Dell é uma das poucas empresas no Brasil habilitada nesse programa (Doc. 6).”

O Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul é um procedimento especial de facilitação aduaneira, criado pela Receita Federal do Brasil que consiste no tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia da empresa interessada junto à Receita Federal.

Como esta habilitação é de interesse da área aduaneira, e não fazia parte do escopo deste procedimento fiscal para apurar tributos internos, inicialmente a Fiscalização deixou de buscar qualquer informação sobre o tema até o encerramento parcial que gerou este processo. No entanto, como a Dell trouxe informassunto em sua impugnação, fomos até o processo físico (nº

10.521000008/201021) que concedeu a referida habilitação para conhecimento de todo o teor do mesmo.

Do referido processo constatamos que a Dell passou por auditoria externa executada por empresas participantes do chamado Consórcio Linha Azul, necessária ao atendimento da legislação atinente ao Linha Azul. Essa auditoria externa apontou uma série de inconsistências em seus registros contábeis e fiscais. Dentre as quais podemos citar o que foi dito sobre a valorização dos estoques finais (fl. 91.943):

“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.” Em função do grande rol de irregularidades a serem corrigidas pela Dell, o Ato Declaratório concedendo a referida habilitação foi emitido somente em 10/06/2010. Assim como o procedimento adotado no item anterior, para manter o alinhamento com as informações contidas no processo de encerramento parcial do AC 2007, o conteúdo completo dos dados apontados pela Fiscalização para o referido tema está contido no item 1.2 do Relatório da Ação Fiscal daquele lançamento (fls. 91.583/ 91.597). Também juntamos as partes do processo de habilitação ao Linha Azul citadas pela Fiscalização (fls 91.935/91.957).”

Repriso, então, trecho do Relatório da Ação Fiscal adotado no curso do processo 11080.731521/201228 que trata da fraude identificada pelas autoridades norte-americanas:

“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.200703.30.8839661244>)

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, manipulado 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 Comission. A companhia acrescentou que a investigação da SEC está em curso.

http://www.forbes.com/2007/08/17/dellcomputerinvestigationmarketsecuritiescx_b_jl_0817markets19.html

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 as 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 10K para o ano fiscal (AF), que terminou em 2 de fevereiro de 2007, disponível neste site ou em www.sec.gov.

O citado Form 10k, cujo link 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 10K 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). Segundo 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 consequente revisão nos EUA. No item 6 da parte II do form 10K 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 10K 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 III 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 10K. 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 a 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 a 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 conselheiro independente do comitê de auditoria. Willkie Farr, 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

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalm

ente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 p

or WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, balanços 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 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 incluiram 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 práticas 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 10K do ano fiscal 2007 (nota acima) que a investigação interna estava encerrada, no Form 10K 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 note 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 às requisições de informação da SEC, o Comitê de Auditoria da Dell, por recomendação da direção e concordância da PriceWaerhouse, 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)"

Diante desses elementos, o contribuinte apresentou nova

manifestação em 22 de abril de 2013, dentro, portanto, do prazo de trinta dias.

Documento assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por

WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. 92.121):

“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 e que a contabilidade da empresa contempla toda a movimentação bancária da Impugnante, nada justificando o arbitramento do lucro no ano calendário de 2006.”

Quanto ao resultado da diligência relativamente às contas bancárias, assim se manifesta o contribuinte (fl. 92.122):

“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, nenhum pagamento que não tivesse documentação suporte e origem, nenhuma conta bancária que não estivesse contabilizada, nenhum lançamento sem documentação de suporte, nada que impedissem a apuração do lucro real da empresa.

10. Se inconsistências foram alegadas ao longo do extenso relatório elaborado pela Fiscalização, foram todas elas relativas à forma de contabilização. E se o relatório é extenso nessas alegações, é porque a Fiscalização explora determinados lançamentos sob diversos ângulos, tudo para tentar enfatizar as alegadas inconsistências.”

Alega que as conclusões fiscais em torno da falta de contabilização da movimentação levada a efeito por meio das contas “float” deve-se “unicamente a alguns lançamentos fechados ... , no mesmo banco, e que não tem qualquer impacto patrimonial e no resultado tributável” (fl. 92.122). A respeito da prova da regularidade dos lançamentos, faz a seguinte afirmação (fl. 92.123):

“13. A prova disso é que de todos os lançamentos fechados identificados na amostragem da fiscalização, citados no relatório conclusivo e alegados como inconsistentes, somente para dois deles pode-se notar que a contrapartida utilizada não foi a mais adequada. A correção de tais exceções foi identificada pela própria Fiscalização ao longo de seus trabalhos.”

Sobre os dois lançamentos inconsistentes referidos acima, assim se manifesta o impugnante (fls. 92.123 a 92.126):

“14. A primeira dessas exceções foi o lançamento contábil no valor de R\$ 7.482.769,26 realizado em junho 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 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. 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 nacionais foi realizado contra resultado, quando deveria ter sido feito contra a conta 111031038 Bankboston Rend. Flutuante, a empresa em junho de 2007 procedeu com a regularização da referida conta. Ocorre que tal regularização, que deveria ter sido feita contra resultados acumulados, foi feita com contrapartida a crédito da conta 111031084 Citibank Conta Vinculada. Assim, ao invés de corrigir o lançamento equivocado na conta de resultado, transferiu 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 de 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 corrigido posteriormente, e com ganho para o fisco, pois se primeiramente havia se reduzido o resultado sem deixar de oferecer essa parcela reduzida a tributação, quando da efetiva correção ofereceu-se o mesmo valor novamente a tributação!!”

“21. O único caso de lançamento fechado nas contas do Citibank, apontado pela Fiscalização, que não observou adequadamente a natureza das transações e, portanto, configurou a segunda exceção mencionada no item 13 acima, foi o lançamento de R\$ 3.537.643,07 em 31/01/2009 a débito da conta 111031084 e a crédito da conta 372013161 Outras Receitas.

22. Conforme esclarecido pela Impugnante à Fiscalização, o valor de R\$ 3.537.643,07 foi um lançamento fechado, realizado quando da reconciliação, necessário a ajustar lançamentos a crédito e a débito da conta 111031084 Citibank conta Vinculada, identificados em conciliação entre essa conta bancária e o respectivo extrato desta conta. Dentre os lançamentos pendentes de ajuste encontrava-se o lançamento de R\$ 7.482.769,26, equivocadamente realizado na referida conta conforme relatado no tópico 14 acima, bem como o valor de R\$ 3.722.167,91 relativo a despesa de hedge indevidamente registrada como despesa no ano de 2007. Todos esses lançamentos foram plenamente identificados na planilha alcançada à Fiscalização em resposta ao item 13 do Termo de Intimação 02, citada à fl. 40 da informação fiscal conclusiva da diligência.

23. 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

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 um ajuste fechado que abrangeu outros valores, inclusive a reversão desta despesa de hedge, entre outros. Daí que o efeito líquido a impactar o resultado foi de R\$ R\$ 3.537.643,07. Todos esses valores estão detalhadamente discriminados na planilha entregue à Fiscalização anteriormente mencionada abaixo transcrita.”

Lastreado nesses elementos, o contribuinte aponta qual seria a resposta correta ao questionamento efetuado no âmbito da diligência (fl. 92.127/8):

“27. Por conseguinte, a resposta que deveria ter sido dada a pergunta da 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 anocalendário 2006 foram feitos de tal forma que a contabilidade da empresa passou a contemplar toda a sua 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//70a/) de um mesmo banco sem que isso afetasse o resultado. Os únicos dois ajustes fechados relativos a movimentações bancárias que foram indevidamente refletidas no resultado, tiveram sua correção com contrapartida no próprio resultado e a documentação suporte foi apresentada. Além disso, as movimentações financeiras abrangidas por esses lançamentos fechados foram identificadas na contabilidade e informadas pela Impugnante à Fiscalização.

28. Ora, não tendo sido sequer apontada e muito menos identificada qualquer omissão de receita na contabilização da movimentação financeira da Impugnante; estando toda a movimentação registrada na contabilidade, mesmo que por vezes através de lançamentos fechados; e podendo todas as movimentações financeiras ser identificadas, inclusive aquelas abrangidas por lançamentos fechados, não há qualquer razão para que se arbitre o lucro do contribuinte, como o fez a Fiscalização na espécie, conforme atestam a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do CARF sobre o assunto, a seguir transcrita”

Quanto aos livros Registro de Inventário, o impugnante alega que a “Fiscalização sustenta-se apenas em presunções desenvolvidas a partir da análise do livro original de 2005” (fl. 92.129). Esclarece que o fundamento dos Livros Registro de Inventário do ano 2005 é o sistema Glovia. As diferenças encontradas entre os livros decorrem da falta de consideração de alguns itens, bem como da não consideração, no livro original, “de itens para os estoques de ARB e em poder de terceiros” (fl. 92.130). Entende inatacável o livro referente ao ano 2006 por não conter diferenças em relação à escrita reconciliada.

Quanto aos fatos novos, entende o contribuinte que não

fraco. O contribuinte aponta contradições entre o trabalho fiscal e as práticas contábeis adotadas pelo ora interessado. Segundo o impugnante, suas demonstrações contábeis não passam por conversão para fins de consolidação. Confira-se (fl. 92.134):

“53. Ou seja, a consolidação das demonstrações financeiras da Dell Brasil junto a Dell Inc. não se dá pelo ajuste das demonstrações financeiras feitas localmente em Brasil GAAP e a sua conversão em US\$, mas sim pela elaboração de demonstrações financeiras próprias em US\$ e de acordo com os padrões do US GAAP.

54. Assim, toda e qualquer manipulação que eventualmente fosse feita na contabilidade brasileira, tal como estorno de provisões de garantia e estorno de fretes, conforme alegado pela autoridade fiscalizadora, não era passível de afetar as demonstrações financeiras da Dell Inc., a qual prepara as demonstrações e a contabilidade da subsidiária brasileira diretamente a partir dos princípios contábeis americanos.

55. A partir do registro das operações locais no chamado sistema gerencial, toda a contabilidade da Dell Brasil para fins de consolidação nas demonstrações da Dell Inc. é efetuado pela própria Dell Inc.. À Dell Brasil cabe a responsabilidade de preparar a contabilidade brasileira, de acordo com os princípios contábeis brasileiros, para fins societários e fiscais brasileiros.”

Com base nas considerações acima, o contribuinte afastou as ilações fiscais, nos seguintes termos (fl. 92.135):

“58. Por conseguinte, a ilação feita pela autoridade fiscalizadora de que a Impugnante teria feito a reconciliação de sua contabilidade, manipulando-a para compensar, via conversão e consolidação, ajustes na contabilidade da controladora Dell Inc. não tem qualquer procedência, pois a autoridade fiscalizadora sabia que nenhuma conversão era feita e foi avisada de que existe um sistema gerencial a partir do qual a contabilidade da Impugnante é elaborada em US\$, com base em US GAAP para fins de consolidação das demonstrações da Dell Inc..”

Não bastasse isso, caso houvesse a conversão das demonstrações contábeis locais para fins de consolidação, os ajustes contábeis contestados foram realizados em 2009, enquanto a consolidação foi efetuada em 2007. Dessa forma, seria impossível, pelo aspecto temporal, a realização fática da hipótese aventada pelo agente do Fisco.

Além disso, o contribuinte alega a irrelevância dos negócios levados a efeito no Brasil frente à envergadura mundial da controladora. Não seria possível ao contribuinte, que “representa menos de 2% da receita líquida e do lucro líquido global do grupo econômico” (fl. 92.136), afetar os resultados da entidade global.

Conclui, assim, que as ilações são irreais, decorrentes da manipulação dos fatos.

Quanto à habilitação ao Linha Azul, questiona como poderia o Fisco habilitar o contribuinte ao despacho expresso, que exige controles contábeis eficazes, e, ao mesmo tempo, desqualificar a escrita para fins de apuração do lucro real? Indica que os aprimoramentos contábeis requeridos para fins de concessão do regime diziam respeito “à introdução de um sistema integrado de controle de custos de estoque, o que saliente-se é uma exigência específica para a habilitação ao Linha Azul e que acabou sendo implantado pela empresa conforme plano de ação acordado com o Consórcio do Linha Azul” (fl. 92.139). Mais adiante, apontou o sistema arbitrário do qual fazia uso (fl. 92.141):

“87. Ora, como os auditores do Consórcio Linha Azul verificaram que a Impugnante fazia a valoração de seu estoque de produtos acabados com base no artigo 296, porque não possuía ela um sistema de controle integrado de custos, e como a habilitação para o Linha Azul requer o controle integrado de custos, a conclusão foi de que para fins de Linha Azul o cálculo do custo médio desse estoque dava-se de modo arbitrário ou seja, arbitrário aos propósitos do Linha Azul.”

Quanto às deficiências do sistema de valoração dos seus estoques, o contribuinte acusou a Fiscalização de manipulação dos dados na tentativa de fragilizar os registros do contribuinte. O impugnante defende seu sistema com as seguintes palavras (fl. 92.141):

“89. E finalmente, ainda nessa mesma linha, a autoridade fiscalizadora distorce as conclusões e efeitos do relatório elaborado pelo Consórcio Linha Azul quanto ao controle de produtos acabados. De acordo com a autoridade fiscalizadora, o relatório do Linha Azul confirmaria a fragilidade dos registros da Impugnante, eis que ela não faria o controle desses produtos através de seu sistema corporativo, mas mediante a utilização de planilhas eletrônicas (fls. 61 e 62 do Relatório). ”

90. Ora, em que pese a Impugnante não fizesse o controle do estoque desses produtos através do seu sistema, isso não significa que os seus controles sejam deficientes. Esses controles simplesmente estão fora do seu sistema corporativo, mas apresentam todos os elementos necessários à rastreabilidade e contabilidade desse estoque. Além disso, conforme destacado no próprio relatório do Consórcio Linha Azul (item 4.2.9.7), “notamos que a empresa não mantém controle dos estoques de produtos acabados, pois devido a 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”.

Após essa consideração, o impugnante conclui sua manifestação da seguinte forma (fl. 92.142):

“V. Conclusão e Requerimento

95. Assim, em face de todo o exposto e em especial, diante do fato de a diligência em evidência demonstrar que a contabilidade da Impugnante

abrange a integralidade de sua movimentação financeira, e tendo em vista que os laudos realizados pela PricewaterhouseCoopers e pela Ernst & Yonug, juntados pela Impugnante, confirmaram a prestabilidade da contabilidade da empresa, não fazendo qualquer ressalva quanto aos lançamentos contábeis relativos à movimentação bancária, reitera-se o pedido para que seja o presente auto de infração cancelado em sua integralidade.”

[...]

A 2^a Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, nos termos do acórdão nº 10-44.242, julgou o lançamento parcialmente procedente para os fins de reconhecer cabível o arbitramento, realizando apenas ajustes relativos ao PIS e à COFINS.

Em relação à viabilidade do arbitramento a decisão recorrida, após a relatada diligência, valeu-se de três fundamentos: **i)** a contabilização das contas bancárias revelaria que a recorrente não contabilizava a integralidade da movimentação financeira; **ii)** haveria vícios na contabilização dos estoques e **iii)** a escrita revelaria indícios de fraude.

No mais, afastou-se a preliminar de decadência, considerada a fraude e o cômputo consequente pela regra do artigo 173, do CTN.

A parcela exonerada foi submetida a Recurso de Ofício e a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando seus argumentos e formulando preliminar de parcial nulidade da decisão recorrida ante a alegada inovação no critério da imputação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O Recuso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade, bem assim, o Recurso de Ofício atende aos pressupostos legais e regimentais, admito-os para julgamento.

Tal como se verifica do exaustivo e bem elaborado relatório da DRJ em Porto Alegre/RS, o qual adoto na íntegra e assinalo fazer parte do presente voto para todos os fins, inclusive reservando o direito de fazer mera referência para assim evitar repetições desnecessárias, a contribuinte foi autuada por verificada omissão de receitas, constatada, a dita omissão, mediante expediente de arbitramento do lucro, considerando a Fiscalização ser imprestável sua contabilidade para os fins de apurar-se o Lucro Real do período.

O conteúdo decisório da DRJ em Porto Alegre/RS, ora recorrida de ofício e voluntariamente, em síntese manteve a viabilidade do arbitramento do lucro e a qualificação da multa de ofício aplicada, matérias de que se ocupa o Recurso Voluntário, sendo que a parte relativa à parcial procedência da Impugnação deveu-se à exoneração das exigências parciais de PIS e da Cofins, ante o recálculo promovido pela Fiscalização, com anuência da contribuinte em pleito meramente alternativo e com chancela da decisão recorrida e que, mesmo assim subsiste para reexame de ofício.

I – RECURSO VOLUNTÁRIO – ARBITRAMENTO DO LUCRO

De início, é imperioso marcar aos limites objetivos do enfrentamento a ser promovido na apreciação do Recurso Voluntário, consideradas, por óbvio, as imputações e o quanto decidido no acórdão recorrido.

Nesse passo, conquanto muitos sejam os tópicos ventilados, muitas as páginas dedicadas a relatórios e recursos, e complexas as abordagens contábeis e de escrituração versadas na espécie, é fato que a questão jurídica subjacente, mas determinante, é sobremodo singela, cuida-se de perquirir se deu-se uma (ou mais) hipótese de arbitramento do lucro.

Concordo com a decisão recorrida, portanto, ao dispor que “*são essencialmente duas as questões ventiladas nos autos: o cabimento da adoção da sistemática do lucro arbitrado e a presença do evidente intuito de fraude no agir do contribuinte*”, em verdade, considero que a questão central mesmo seja a viabilidade do arbitramento do lucro, porquanto ele, arbitramento, é que lastreia a exigência.

Tal como se extrai dos autos, a base legal para a adoção do lucro arbitrado foi o art. 530, inciso II, letras “a” e “b”, do RIR/1999, que assim dispõe:

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;***

[...]

Os fundamentos que levaram a Fiscalização a concluir pelo arbitramento do lucro foram dispostos no resumo constante das folhas 8.821 a 8.825, que a despeito de comporem o relatório do presente voto, considero relevante a transcrição para firmar as premissas fáticas pelas quais reputou-se “imprestável” a contabilidade da recorrente no período em questão, confira-se:

[...]

“Durante uma década de operação no Brasil a Empresa manteve 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, enquanto 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, 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, a Fiscalizada cometeu 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, (item 1 do tópico "V" e itens 1 e 2 do tópico XI);*
- 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, onde somaram R\$ 86.894.942,19, R\$ 133.849.952,28 e R\$ 67.111.844,69, respectivamente, (item 2 do tópico "V");*
- 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 3 do tópico "V");*
- 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 4 do tópico "V");*
- e) inseriu dados de forma irregular em suas planilhas de variações cambiais, 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 4 do tópico "V");*
- f) depois de quase uma década modificou a realização dos seus estoques em todos os anos passados, e com isso obteve vantagem fiscal. No ano de 2006, essas modificações proporcionaram um aumento de custo de 73 milhões de reais, (item 5 do tópico "V");*
- g) fez ajustes em seus extratos bancários apenas para ficarem alinhados com a contabilidade ao final do ano, sem realizar uma efetiva conciliação bancária, (item 6 do tópico "V");*

- h) 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 7 do tópico "V");
- i) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 2008, de forma globalizada, a crédito de Clientes e a débito de Resultado do Exercício, mais de 40 milhões de reais, sem qualquer comprovação documental da procedência desse ato. (item 8 do tópico "V");
- j) baixou de sua contabilidade, em 31/01/2009, mais de 98 milhões de reais da conta de Intercia Fornecimentos, de forma globalizada e sem base documental, (item 9.1 e 9.2 do tópico "V");
- k) 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, e não houve comprovação da origem dos mesmos, (item 9.3 do tópico "V");
- l) inseriu inúmeras irregularidades em seus balancetes fiscais, os quais embasaram as DIPJs retificadoras. (tópico "VI");
- m) apresentou três balanços diferentes para o fechamento de 31/01/2009, um na contabilidade Sped, outro nas demonstrações auditadas, e um terceiro nos balancetes fiscais, (tópicos "VI" e "VII");
- n) 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", (tópico VIII);
- o) 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 (tópico "IX");
- p) deixou de refletir em suas DIPJs retificadoras todas as modificações contábeis implementadas no refazimento de 31/01/2009. (tópico "X");
- q) 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 (tópico "XII");
- r) diminuiu as pendências fiscais existentes antes do refazimento contábil (mínimo de 173 milhões de base de IRPJ e CSLL), e ainda diminuiu em 15 milhões a soma do lucro real em todos os anos reformados, (itens 1 e 2 do tópico "XIII");
- s) 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 3 do tópico "XIII").

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 nos itens 8 e 9 do tópico "V" acima, fica comprovado que em 31/01/2009 a referência mor, a única base confiável, 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 01/2009, vindo a desaguar nos lançamentos da contabilidade Sped em 31/01/2009 e em alguns 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.

Diante de todas as irregularidades identificadas nos lançamentos de ajustes, todas em pontos considerados chaves dentro das operações da Empresa, irregularidades essas que se espalharam 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 que conferir documento a documento de todas as operações da Empresa desde o início de suas operações em 1999, pois conforme mencionado foram baixados saldos de fornecedores referindo aquele ano, e esses saldos influenciam nas apurações das variações cambiais pelo regime de competência no presente, além de embasarem cálculo de renda variável. 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 meio 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 apenas 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.”

[...]

A decisão recorrida, por seu turno, não se valeu da individualização de cada item apresentado pela Fiscalização, de sorte que após determinar a realização das diligências relatadas aliás, fundou o arbitramento no verificado vício da contabilização das contas bancárias, para concluir que a escrituração não contemplaria a íntegra da movimentação, bem como apurou vícios na contabilização dos estoques, concluindo ao fim, estar evidenciado o evidente intuito de fraude.

Sendo este o cenário do acórdão recorrido, verifico assistir razão à contribuinte ao propagar que os demais “vícios” apontados parecem superados pela decisão recorrida ou, no mínimo, sem relevância após configuradas as duas hipóteses que ao juízo da decisão impugnada já seriam bastantes a impor o arbitramento.

Sendo este o cenário factual (vícios da escrituração da movimentação bancária e estoques), seja um cenário mais amplo traçado pela Fiscalização, o que de fato se deve perquirir é se ficou configurada a impossibilidade de apuração da base tributável, no ano-calendário em referência, pela metodologia do lucro real.

Digo isso, porquanto os fatos apresentados pela Fiscalização são graves e evidenciam erros procedimentais da contribuinte, ninguém mesmo questiona que a contabilidade primitiva da contribuinte era inservível, como, aliás, a decisão recorrida frisou já de saída, contudo, para prevalência do arbitramento, medida que se afigura extrema, é preciso saber com segurança que estes erros procedimentais – graves, repito – não eram passíveis de glosa mediante a modalidade de tributação pela qual o contribuinte optou, o lucro real.

É ponto sobremodo pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo que o arbitramento do lucro é medida excepcional, a ser adotada apenas na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto, de sorte que, podendo as receitas omitidas ser identificadas e quantificadas, não servem elas como fundamento para arbitrar-se o lucro. Veja-se o que decidido nos acórdãos 101-94.227/2003 – DOU de 05/08/03 e 01-04.557/2003 – DOU de 12/08/2003, exemplificativamente).

O que se deve deixar bem claro, portanto, é que este colegiado sempre tem primado pela excepcionalidades da medida de arbitramento do lucro.

Observe-se no exemplo abaixo - *e digo exemplo porque diversos casos poderiam ser aventados* – enfrentado no acórdão nº 105-16.887, na Quinta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Ofício, no qual o eminente Conselheiro Waldir Veiga Rocha, analisou a questão a importância de demonstrar a impossibilidade de apurar-se a base tributável na modalidade do lucro real, *in verbis*:

[...]

Não se trata, por certo, de valores desprezíveis. Ao contrário, os montantes omitidos são expressivos, e revelam regularidade ao longo dos três anos examinados, o que denota o intuito doloso, conforme se discutirá adiante, quando da análise do recurso voluntário. Mas para fins de desqualificação da escrita, não vejo claramente demonstrada sua imprestabilidade.

No ano-calendário 2001, em que o contribuinte optou pelo Lucro Presumido, bastaria aplicar o percentual correspondente à atividade da interessada sobre as receitas omitidas, e aí estaria o lucro tributável.

Nos dois anos seguintes, tendo o contribuinte optado pelo Lucro Real, a questão deve ser analisada com mais cautela. Pelo que consta dos autos, e à vista dos valores omitidos e de sua relação percentual com os totais declarados, não vislumbro desproporção tal que permita

do Lucro Real, apenas adicionando-se ao lucro contábil as omissões apuradas. Mas, mesmo firmando seu convencimento sobre a imprestabilidade da escrita, caberia à fiscalização dar à então fiscalizada a oportunidade de refazê-la, em boa devida forma, incluindo as operações omitidas, mediante intimação formal com prazo razoável.

A menção da fiscalização à existência de conta bancária não escriturada não restou comprovada no processo. O Fisco supõe que assim tenha sido, possivelmente em face dos valores envolvidos e do que ocorre normalmente em termos de pagamentos de quantias elevadas, mas as investigações não foram aprofundadas nesse sentido.

Também o argumento de que seria impossível apurar os custos das compras não se sustenta, já que a acusação foi de omissão de receitas, quantificada em face dos pagamentos não escriturados, os quais foram minuciosamente apurados e comprovados.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício. [...]

(meus os destaques)

Antes de analisar as minúcias do caso concreto, portanto, é preciso ter mente duas premissas: **i)** o arbitramento é medida excepcional; **ii)** é inarredável a comprovação de que seria impossível aferir a base tributável pela modalidade do lucro real.

Com essas premissas assentadas é que passo ao exame da decisão recorrida propriamente dita, para os fins de avaliar se merece trânsito o entendimento da viabilidade da medida de arbitramento.

Inicia-se o dito confrontamento como uma discordância que revela-se preponderante, pois a decisão recorrida menciona que a contribuinte teria confessado que seus registros originais eram imprestáveis e por isso já se imporia a aplicação do art. 47, VII, da Lei nº 8.981/95. Ao partir com tal afirmação, pode-se ter a falsa impressão de o que o desencadeamento da hipótese do arbitramento a ser verificada é anterior ao processo espontâneo de refazimento da escrituração a que se submeteu a contribuinte, quando de fato não é. Me parece equivocado o raciocínio inicial da decisão recorrida e mesmo que não tenha comprometido o seu posicionamento final, pode corromper a correta compreensão do que se precisa aferir.

Feita esta ressalva, anoto que a decisão recorrida, para avaliar os efeitos dos ajustes contábeis promovidos pela recorrente, no âmbito da escrituração da movimentação financeira, determinou a realização de Diligência, visando, como dito, analisar a movimentação financeira, e saber se a escrita ajustada contemplava ou não a integralidade da movimentação financeira do contribuinte.

e, as irregularidades, em resumo, seriam duas: **i)** deficiências na contabilização das operações “float” (aplicação financeira dos valores recebidos dos clientes) e **ii)** ajustes contábeis globais nas contas bancárias mantidas perante o Citibank e o BankBoston com a finalidade de alinhar saldos contábeis com aqueles apontados nos extratos bancários.

De acordo com a decisão recorrida, quanto aos ajustes globais nas contas bancárias, foi identificado inicialmente um ajuste de R\$ 7.482.769,26, efetuado na “BankBoston Rendimentos Flutuantes” no dia 4 de junho de 2007, sendo que a conta antes referida, que havia sido encerrada em 16 de março de 2007, foi debitada, tendo por contrapartida lançamento a crédito na conta “Citibank Conta Vinculada”, o que significaria um depósito na conta mantida perante o BankBoston com recursos oriundos da conta mantida perante o Citibank.

Segundo a decisão recorrida na construção dos seus fundamentos, frisou-se que foram solicitados esclarecimentos ao contribuinte, o qual informou que se tratava de um equívoco, porquanto não teria havido a transferência de recursos, e que “tal lançamento em duplicidade foi ao fim e ao cabo corrigido mediante lançamento a débito na conta 111031084 – Citibank Conta Vinculada no valor de R\$ 3.537.643,07, conforme demonstrado no item 13 do termo de intimação de diligência fiscal 02” (fl. 89.842).

Contudo, segundo a decisão recorrida, a demonstração referida no parágrafo anterior, constante da folha 89.822, apresenta uma série de ajustes operados na conta “BankBoston Rendimentos Flutuantes” em função de “recebimentos de boletos” (pagamento de clientes) e aplicações, que não foram contabilizados na época própria, e que o lançamento, efetuado em 4 de junho de 2007, faz referência a fatos ocorridos em junho, agosto, setembro e novembro de 2006 e que o saldo remanescente na conta “BankBoston Rendimentos Flutuantes” após a contabilização dos “recebimentos de boletos” e aplicações, no montante de R\$ 7.482.769,26 credor (uma dívida na escrita), foi transferido para a conta “Citibank Conta Vinculada”, sendo que esse o motivo do lançamento a débito da conta “BankBoston Rendimentos Flutuantes” e a crédito da conta “Citibank Conta Vinculada”, efetuado em 4 de junho de 2007, no valor de R\$ 7.482.769,26, ou seja, reduziu a zero o saldo de uma conta que já havia sido encerrada em 16 de março de 2007, levando o saldo anterior para a conta “Citibank Conta Vinculada”, adotando o histórico “ajuste lançamento errado investimentos”.

Para a decisão recorrida, no entanto, não se tratava do estorno (retificação) de um lançamento em duplicidade, mas do acerto do saldo de uma conta extinta cumulada com a transferência do saldo contábil para outra conta da escrita, frisando que o referido lançamento se deu entre contas contábeis que registram a movimentação bancária efetuada em duas instituições financeiras distintas (BankBoston e Citibank) e que a conta “Citibank Conta Vinculada”, destinatária do saldo da conta “BankBoston Rendimentos Flutuantes”, também passou por ajuste tendente à correção do seu saldo, em janeiro de 2009, o que ficou explicitado em demonstração constante das folhas 89.822 e 89.823.

Ainda de acordo com a decisão recorrida, no enfretamento da questão relativa à escrituração da movimentação bancária após os ajustes promovidos, na referida composição se constata a existência de acertos em função de aplicações, resgates, incidência de CPMF, estornos e outros, que fariam referência a fatos ocorridos em agosto, novembro e dezembro de 2006, bem como meses de 2007, 2008 e 2009. Pois bem, o valor líquido desses ajustes montou R\$ 3.537.643,07 credor, sendo esse o motivo lançamento a débito da conta “Citibank Conta Vinculada” e a crédito de uma conta de receita, identificada pelo código 3.7.2.01.3161, efetuado em janeiro de 2009, no valor de R\$ 3.537.643,07, cujo histórico adotado foi “ajuste referente diferença reconciliação”.

Segundo a decisão recorrida, para dar fim a um saldo contábil sem lastro, lançou o indesejado valor em uma conta de resultado, pelo que, ficaria fácil concluir que a escrita do contribuinte, relativamente ao ano-calendário 2006, não retrata a sua movimentação financeira, uma vez que o seu titular se viu forçado a efetuar lançamentos com a única finalidade de corrigir os saldos das contas bancárias, alinhando-os com aqueles constantes dos extratos bancários, de sorte que a necessidade desses lançamentos se explicaria pela parcialidade da escrita, em razão do que que, indagou de forma retórica quantos lançamentos deixaram de ser registrados de sorte a forçar lançamentos desse jaez?

Reavivados os fundamentos da decisão recorrida para verificar imprestável a escrituração por ausência de contemplação total da movimentação financeira da contribuinte, o que verifico, ao contrário, é a perfeita identificação do apontado vício, o que permitia ao Fisco valer-se dos expedientes próprios para impor eventual censura sem a necessidade de arbitrar o lucro.

Perceba-se que a decisão recorrida foi capaz de percorrer todo o histórico da recomposição, identificou valores com exatidão numérica, identificou as competências, de sorte que a rigor era viável lançar mão inclusive de presunções legais para impor a glosa, nada justificando a medida extrema de arbitramento.

E mesmo que se transcendia a investigação para as primitivas imputações da Fiscalização, igualmente se vai verificar que as ditas inconsistências foram passíveis de mensuração, valendo lembrar que em relação, por exemplo, ao estorno de pagamentos realizados a fornecedores, chegou a Fiscalização ao valor exato de R\$ 67.111.844,69 (fl. 8.720), a despesa de variação cambial tida como irregular, foi de R\$ 36.082.836,77 (fl. 8.751), enquanto que os registros com royalties, também indicados como motivos para desqualificar a escrita, foram de R\$ 89.087.690,58 (fl. 8.733), ou seja, a rigor, todas as imperfeições na escrituração da contribuinte, eram passíveis de apuração e quantificação numericamente exatas, em nada impondo a excepcional medida de arbitramento.

Demais disso, a contribuinte tem defendido, com acerto a meu juízo, que o fato de algumas movimentações financeiras terem sido registradas em lançamentos fechados, não significa que a contabilidade não as tenha levado em conta, mas o que é determinante para mim, é que igualmente não significa que toda a escrituração deva ser desprezada por isso, eis que esta parcela, eventualmente omitida, poderia ser lançada facilmente no âmbito de uma exigência fiscal, sem a necessidade de arbitramento, ainda mais por se tratar de movimentação financeira.

Impressiona o fato de que não foi apontada nenhuma omissão de receita na contabilização da movimentação financeira, de sorte que as justificativas da contribuinte conduzem à afirmação de que estava ela, movimentação financeira, toda contabilizada, ainda que por lançamentos fechados, porém, podiam ser identificadas, mesmo aquelas objetos de lançamentos fechados, ou seja, não há justificativa, ao menos não pela alegada deficiência da escrituração da movimentação financeira, para o arbitramento do lucro.

Discordo, portanto, com a afirmação da decisão recorrida de que “*o fato do ajuste ter redundado no reconhecimento de uma receita é irrelevante. Se a escrita não permite a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, é cabível o arbitramento (art. 530, II, “a”, do RIR/1999)*”, a prevalecer a tese da decisão recorrida, bastará certa dose de retórica à Fiscalização e todo lançamento tributário poderá ser feito mediante arbitramento, cenário que se afiguraria impensável.

Torno a dizer, em conclusão, a premissa da decisão recorrida é equivocada, porquanto “verifica” que a totalidade da movimentação financeira do contribuinte não estaria contemplada na contabilidade, “identifica” quais seriam os valores alegadamente ausentes, mas prestigia ainda a excepcional medida de arbitramento.

Resta saber se o outro fundamento invocado pela decisão recorrida, atinente aos efeitos dos ajustes promovidos, quanto aos estoques, é capaz de sustentar a prevalência do arbitramento.

Quanto a este item específico, a decisão recorrida, após tecer considerações genéricas sobre a forma de apuração e registro do inventário, bem como discorrer sobre o procedimento da contribuinte, que denominou como “híbrido”, assinalou que o principal elemento de prova quanto aos estoques é o livro Registro de Inventário, que aponta o estoque do seu titular ao final do período de apuração (“inventário das matérias primas, das mercadorias ou produtos manufaturados existentes na época do balanço” – art. 2º, “a”, da Lei nº 154, de 1947), devendo contemplar, além das existências, os valores dos bens, adotando “especificações que facilitem sua identificação”.

Segundo assinalou a decisão recorrida, os registros constantes do livro Registro de Inventário configuraram, então, a prova de um fato, qual seja a existência de estoques (com especificações que permitam a sua identificação) em determinada data (na época do balanço). Adicionalmente, o registros contemplam, também, a valorização das existências físicas e tendo em vista a importância dos registros escriturados no livro Registro de Inventário, a legislação exigiu o seu registro e autenticação perante a Junta Comercial, sendo que esse procedimento administrativo tem por foco garantir a contemporaneidade da escrituração, eis que a Junta Comercial não confere os registros, mas garante a data em que a ela foram apresentados. Ainda para a decisão recorrida, como forma de garantir o registro sucessivo no tempo dos livros, o legislador determinou que a autenticação de um novo livro só se faria “mediante a exibição do livro ou registro anterior a ser encerrado”.

Após essa digressão, em análise dos elementos de prova que constam dos autos, reputou a decisão recorrida, que para fins da apuração do resultado do ano-calendário 2006, o contribuinte apresentou três livros Registro de Inventário: dois atinentes ao ano 2005 (31 de dezembro de 2005) e um relativo ao ano 2006 (31 de dezembro de 2006), sendo que, dos três livros apresentados, apenas um foi submetido ao rito da autenticação e do registro. A Junta Comercial informou, em 12 de junho de 2012, que o último livro Registro de Inventário do contribuinte que havia sido registrado e autenticado perante aquela repartição pública foi o Livro nº 8 (fls. 91.504 e 91.522).

Mencionou-se que o registro e a autenticação desse livro se deu no dia 28 de julho de 2006. O Livro nº 8 diz respeito ao ano 2005 (31 de dezembro de 2005 – fls. 90.993 e 91.040), o qual apontaria um valor total do estoque de R\$ 98.051.175,78 (fl. 91.039), e posteriormente, a Junta Comercial não efetuou o registro ou a autenticação de qualquer outro livro Registro de Inventário, sendo que os outros dois livros apresentados pelo contribuinte, desprovidos de autenticação e registro, contemplam seus estoques em 31 de dezembro de 2005 e 2006 consoante ajustes operados na escrita.

Sendo assim, para a decisão recorrida, seria evidente que os livros escriturados em função dos ajustes contábeis, operados em 2009, não preenchem os requisitos de validade exigidos legalmente. Esse fato é motivo suficiente para desconsiderar os livros consoante a contabilidade ajustada, mas vamos além, passemos à análise dos registros e que a Fiscalização cotejou os dois livros apresentados relativamente ao ano-calendário 2005 (31 de

dezembro de 2005), identificando alterações (1) nos valores unitários dos itens e (2) nas quantidades dos itens, bem como (3) a inserção de novos itens no estoque (fl. 92.016).

Concluiu-se assim (*por falta de registro dos livros de inventário na Junta Comercial*), que os registros do contribuinte quanto aos seus estoques se constituem em um verdadeiro terreno pantanoso, e que esses registros quanto a um fato verificado em 31 de dezembro de 2005 (existência físicas) não são confiáveis, como também não o seria, a informação constante do sistema Glovia, uma vez que diversos da informação constante do livro Registro de Inventário registrado e autenticado, documento formalmente válido segundo a lei.

Foi diante disso que se considerou cabível o arbitramento e impossível se determinar o lucro real, uma vez que não se conheceria o valor dos estoques no início e no final do ano-calendário 2006.

Confira-se a oportuna passagem da decisão recorrida, extraída da página 98 e 99:

[...]

Para fins da apuração do resultado do ano-calendário 2006, o contribuinte apresentou três livros Registro de Inventário: dois atinentes ao ano 2005 (31 de dezembro de 2005) e um relativo ao ano 2006 (31 de dezembro de 2006).

Dos três livros apresentados, apenas um foi submetido ao rito da autenticação e do registro. A Junta Comercial informou, em 12 de junho de 2012, que o último livro Registro de Inventário do contribuinte que havia sido registrado e autenticado perante aquela repartição pública foi o Livro nº 8 (fls. 91.504 e 91.522). O registro e a autenticação desse livro se deu no dia 28 de julho de 2006. O Livro nº 8 diz respeito ao ano 2005 (31 de dezembro de 2005 – fls. 90.993 e 91.040). Esse livro aponta um valor total do estoque de R\$ 98.051.175,78 (fl. 91.039). Posteriormente, a Junta Comercial não efetuou o registro ou a autenticação de qualquer outro livro Registro de Inventário. Os outros dois livros apresentados pelo contribuinte, desprovidos de autenticação e registro, contemplam seus estoques em 31 de dezembro de 2005 e 2006 consoante ajustes operados na escrita. É evidente que os livros escriturados em função dos ajustes contábeis, operados em 2009, não preenchem os requisitos de validade exigidos legalmente. Esse fato é motivo suficiente para desconsiderar os livros consoante a contabilidade ajustada, mas vamos além, passemos à análise dos registros.

A Fiscalização cotejou os dois livros apresentados relativamente ao ano-calendário 2005 (31 de dezembro de 2005),⁹⁰ identificando⁹¹ alterações (1) nos valores unitários

dos itens e (2) nas quantidades dos itens, bem como (3) a inserção de novos itens no estoque (fl. 92.016). O contribuinte se escuda na desconsideração, no livro Registro de Inventário registrado e autenticado, de itens identificados pelo sistema Glovia (fl. 92.130). Ou seja, o livro válido formalmente seria falso materialmente. Diante disso, só posso concluir que os registros do contribuinte quanto aos seus estoques se constituem em um verdadeiro terreno pantanoso. Esses registros quanto a um fato verificado em 31 de dezembro de 2005 (existência físicas) não são confiáveis. Não é confiável, também, a informação constante do sistema Glovia, uma vez que radicalmente dispare (quantidades unitárias e valores unitários) da informação constante do livro Registro de Inventário registrado e autenticado, documento formalmente válido segundo a lei.

Frente a isso, cabível o arbitramento pela impossibilidade de se determinar o lucro real, uma vez que não se conhece o valor dos estoques no início e no final do ano-calendário 2006, seja no plano formal (livros adequadamente autenticados e registrados), seja no plano material (registros confiáveis). Consoante inicialmente explanado no presente tópico, o valor dos estoques é determinante para a apuração do lucro. O ato administrativo do lançamento aponta justamente a imprestabilidade da escrita em razão de deficiências que inviabilizam a identificação da movimentação financeira e a determinação do lucro (art. 530, II, do RIR/1999 fls. 8.659 e 8.675).

[...]

Outra vez me parece que o esforço da decisão recorrida em prestigiar um arbitramento, que revelou-se açodado, esbarra na flagrante viabilidade de impor-se eventual censura ao registro do inventário da contribuinte sem a necessidade de valer-se da medida extremada de arbitramento.

Tem razão a contribuinte ao propagar que se a Fiscalização e a decisão recorrida não aceitaram o ajuste promovido por ocasião dos procedimentos relatados neste processo, os quais ajustaram o estoque inicial no importe de R\$ 6.529.625,67, cumpria-lhes glosar o valor dos custos levados a débito do resultado, não se afigurando necessário arbitra-lhe o lucro.

Ademais, ignorar os registros de inventário unicamente porque não foram levados a registro e a partir daí impor-se um arbitramento de lucro, me parece medida um tanto desproporcional e incongruente com a sistemática do processo administrativo fiscal.

Considero, portanto, que por qualquer ângulo que se queira abordar o arbitramento promovido no presente processo, se vai chegar à conclusão de que os vícios apontados, todos indicadores de efetivo equívoco de escrituração da contribuinte, nem mesmo se considerados juntos, foram capazes de indicar que a Fiscalização não poderia ter promovido ajustes pontuais, sem a necessidade de desconsiderar-se o lucro real.

A rigor o lançamento é improcedente, e as alegações de fraude ficam por certo comprometidas, bem como a aplicação da multa qualificada.

Em vista de todo o exposto, voto no sentido de DAR integral provimento ao Recurso Voluntário, considerando incabível, na espécie, o arbitramento do lucro promovido.

Preliminar de Decadência:

Considerando que o arbitramento por si não é suficiente para qualificar a multa, acato a Decadência dos lançamentos relativos ao IRPJ e a CSLL para os três trimestres do ano calendário 2006, bem como dos lançamentos de PIS e Cofins relativos aos 11 primeiros meses daquele ano.

Multa Qualificada:

Considerando que o arbitramento por si não é suficiente para qualificar a multa, afasto a qualificação.

II – DO RECURSO DE OFÍCIO

A rigor o objeto do recurso de ofício fica esvaziado ao ter-se conta que o auto de infração é improcedente, eis que não se afigurou na hipótese causa de arbitramento.

Contudo, acaso fique superado o entendimento contido no enfrentamento do Recurso Voluntário, o desprovimento do Recurso de Ofício é medida que se impõe. Em verdade, a parcela exonerada se refere a equívocos da Cofins e Pis que foram apontados em relatório de Diligência.

Assim se manifestou a decisão recorrida:

[...]

Relativamente aos equívocos “a” e “b” apontados no relatório foi efetuada diligência, que culminou em recálculo da dívida por parte da Fiscalização. Quanto a esse recálculo (fl. 88.895), o contribuinte manifestou sua concordância (fls. 88.908 e 88.909), tendo ressalvado que se tratava de argumento alternativo. Dessa forma, adoto as alterações implementadas pela Fiscalização, passando o valor das dívidas de PIS e Cofins para os seguintes valores (fl. 88.895)

[...]

Vê-se assim, que a parcela exonerada resulta de recálculo promovido pela própria Fiscalização, com o qual a contribuinte anuiu, em pleito alternativo, e a decisão recorrida apenas chancelou.

Sendo assim, prevalecendo a medida de arbitramento, o desprovimento do Recurso de Ofício é medida que se impõe.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

CÓPIA

Voto Vencedor

Wilson Fernandes Guimarães, redator designado.

Rendendo homenagens ao bem fundamentado pronunciamento, o Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu das conclusões trazidas ao processo pelo Ilustre Conselheiro Relator, relativamente ao arbitramento do lucro e à qualificação da multa de ofício aplicada.

De início, é importante registrar que, diferentemente do esposado no pronunciamento do Ilustre Conselheiro Relator, o que se encontra em discussão é a peça acusatória elaborada pela autoridade autuante, e não, exatamente, o ato decisório de primeiro grau.

A decisão prolatada em primeira instância poderia, por exemplo, servir-se de fundamentos não declinados na peça de autuação para entender que determinado lançamento tributário é procedente, o que, à evidência, representaria inovação que, por revelar cerceamento do direito de defesa, faria com que ela, a decisão, fosse passível de nulidade. Todavia, se os fundamentos esposados na peça de autuação em referência mostram-se subsistentes, o lançamento tributário deve ser mantido, independentemente do fato de a autoridade revisional de primeiro grau entender que ele, o lançamento, só poderia subsistir com base nos argumentos declinados por ela.

Não obstante, tenho por absolutamente improcedente a alegação da Recorrente de que, no caso, houve inovação por parte do acórdão recorrido, capaz de ensejar a sua nulidade parcial, eis que, como admite ela própria, o auto de infração cita o art. 530 do RIR/99 “*como um todo*” e, além disso, não se pode olvidar que, tratando-se de conduta dolosa, a decretação da imprestabilidade da escrituração com base no pressuposto da existência de vícios e deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, à evidência, atrai a caracterização da existência de fraude em tais vícios e deficiências. Ademais, mais relevante do que o enquadramento legal utilizado pela autoridade autuante são os fatos retratados na peça acusatória, sendo relevante destacar que, quanto a esse aspecto, a Fiscalização descreveu de forma clara as deficiências detectadas nos registros contábeis, o que demonstra de forma cabal que os motivos justificadores do arbitramento foram muito além do apontado pela alínea “b”, inciso II, do art. 530 do RIR/99.

Incorre em certa impropriedade o Ilustre Conselheiro Relator quando, para “*avaliar se merece trânsito o entendimento da viabilidade da medida de arbitramento*”, dirige o foco da sua análise tão somente para o que foi espelhado na decisão de primeiro grau, deixando de lado todo o conjunto fático trazido pela Fiscalização.

A estratégia adotada pela defesa foi simplesmente a de abandonar inúmeras irregularidades apontadas pela Fiscalização, que igualmente serviram de suporte para o arbitramento e para a exasperação da penalidade, e centrar suas alegações para aquelas que, isoladamente, não poderiam ser utilizadas como lastro para as medidas (arbitramento e qualificação).

Diante de tal estratégia, a decisão de primeira instância cuidou de rebater cada uma das alegações da autuada, cingindo-se, obviamente, às matérias relacionadas aos argumentos expendidos na peça impugnatória.

Com efeito, na impugnação interposta, os argumentos da fiscalizada foram direcionados tão somente para as seguintes matérias: decadência; arbitramento; passivo fictício; variação cambial, *hedge*; *royalties*; movimentação financeira; “balancetes fiscais” e escrituração (higidez da contabilidade e colaboração com a Fiscalização); multa qualificada; perícia; equívoco na apuração do PIS e da COFINS; e juros sobre a multa de ofício.

Ora, tratando a impugnação desse número limitado de matérias, o ato decisório de primeiro grau cuidou, apenas, de enfrentar os argumentos a elas associadas.

O fragmento abaixo reproduzido, extraído do voto condutor da decisão de primeiro grau, revela que, diferentemente do alegado pela Recorrente e que aparentemente foi acolhido pelo Conselheiro Relator, a Turma Julgadora de primeira instância não entendeu que, excluídas as questões associadas à movimentação bancária e aos estoques, os demais elementos trazidos ao processo não autorizavam o arbitramento do lucro, senão vejamos:

[...]

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”.
Repriso trecho do trabalho fiscal que trata do tema (fl. 8.827):

“...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 número de irregularidades ali inseridas, não resta outra solução que não seja o arbitramento do lucro.

...

conforme demonstrado nenhuma das duas apurações podem ser aceitas, e, com base nos registros contábeis da Empresa não há como se chegar ao um novo lucro líquido do exercício de forma confiável.”

(GRIFEI)

São merecedoras de destaque ainda as seguintes passagens do ato decisório recorrido:

Quanto ao arbitramento do lucro

[...]

Correto o contribuinte em seu protesto: o arbitramento não é uma opção da autoridade administrativa, mas uma imposição legal. A lei determina quando a sistemática do arbitramento deva ser aplicada para a apuração do lucro. No caso dos autos, ~~consoante explanado no início do voto, a adoção da sistemática do arbitramento se impôs diante da comprovação de que a escrita era imprestável, nos~~

termos da lei. Como era inviável a aferição do lucro a partir da escrita, tendo em vista a inobservância dos requisitos legais, a autoridade administrativa seguiu a prescrição legal: apurou o lucro arbitrando-o a partir da receita conhecida (art. 532 do RIR/1999). Não fosse conhecida a receita, teria adotado alternativas legais (art. 535 do RIR/1999). A sistemática do arbitramento busca a maior aproximação possível do lucro do contribuinte, esse o motivo pelo qual antes se apela à receita conhecida para somente depois tomar o valor das compras, da folha de pagamentos ou outros parâmetros. Dessa forma, correto também o contribuinte ao afirmar que o arbitramento não é uma penalidade. O lucro não é uma penalidade. A penalidade pelo inadimplemento do dever de recolher tributos é a multa pecuniária incidente sobre o tributo faltante prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso dos autos, foi aplicada a multa qualificada (150%). Quanto à reclamada adoção de outras provas diretas para a identificação do lucro, não vejo margem legal para o procedimento. O lucro real é calculado a partir do lucro contábil. O lucro contábil advém da escrita. Se a escrita é imprestável, a lei determina o arbitramento do lucro em função da receita conhecida. **O impugnante deseja adoção de seus registros gerenciais. Não há previsão legal para tanto.** (GRIFEI)

Quanto às irregularidades referenciadas na peça impugnatória

[...]

Do passivo fictício

Inicialmente é dever esclarecer que o presente processo não contempla a presunção de omissão de receitas prevista no art. 281 do RIR/1999. A receita considerada para fins da apuração do lucro arbitrado foi a constante “dos Livros de Apuração do ICMS (vendas de mercadorias e produtos) e de Apuração do ISS (vendas de serviços), e ainda os livros de Apuração do IPI para conhecimento de quanto foi pago em relação a este tributo e diminuir da receita apurada” (fl. 8.828). **Não houve qualquer presunção de receitas.**

A referência fiscal a passivos fictícios diz respeito a lançamentos a crédito em contas de fornecedores (aumento das dívidas) relativamente a operações já quitadas (fl. 8.725). A contrapartida (débito) foi efetuada em conta de resultado (custos), diminuindo o resultado. Veja-se a respeito tópico “Aumento dos custos pelo novo registro de compras já pagas” do relatório, que aponta acusação fiscal quanto ao aumento indevido dos custos (fator redutor do resultado).

Segundo alega o impugnante, a revisão contábil (ajustes) por ele levada a efeito teria objetivado registrar as aquisições a partir das notas fiscais, e não mais dos processos de importação (“Efetuado o estorno da conta de estoques, a Impugnante procedeu então com o lançamento nessa conta de cada aquisição a partir da respectiva nota fiscal de entrada e com a contrapartida registrada na respectiva conta de fornecedores – fls. 8.896/7).

Com o intuito de comprovar o alegado, o impugnante aponta uma série de lançamentos de ajustes que não teriam sido considerados pela autoridade lançadora em sua acusação (fls. 8.898/9). Segundo defende, esses registros seriam o estorno de custos anteriormente apropriados, referidos aos processos de importação. Esses registros são lançamentos a crédito em conta do passivo (“Intercia Fornecimentos” conta nº 211122063), ou seja, lançamentos que aumentam o passivo. Esses lançamentos de nada servem para provar contra um passivo inexistente, porquanto estão aumentando o saldo de uma dívida que foi comprovadamente quitada por meio dos extratos bancários.

Mais adiante, o impugnante apresenta nova relação de lançamentos, que seriam relativos ao estorno de custos atinentes aos anos calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 8.900/1). Esses lançamentos são preponderantemente a débito de conta do passivo (conta nº 211122063). A conta movimentada não é de custos, mas de passivo. Com esse elemento o impugnante não consegue comprovar que os custos não foram aumentados indevidamente. A conta não é de custos. Ademais, se houve apenas alteração do referencial do lançamento (processo de importação X nota fiscal), por qual motivo ocorreu o acusado vultoso acréscimo de custos?

Por fim, o contribuinte ainda apresenta uma terceira relação de lançamentos. Esses registros movimentam a mesma conta “Intercia Fornecimentos” (conta nº 211122063) em lançamentos opostos no valor total de R\$ 12.122.154,80, apontados pela Fiscalização e pelo contribuinte. Tudo indica que seja um estorno, em valores bem inferiores aos referidos pela Fiscalização, mas não se comprova seja infundada a acusação de aumento irregular dos custos.

Em que pese a precariedade da prova trazida aos autos pelo impugnante, o resultado do julgamento não seria alterado em função da eventual comprovação de que o registro das aquisições a partir das notas fiscais, e não mais dos processos de importação, tivesse sido perfeito. O lançamento, consoante a sistemática do lucro arbitrado, se sustentaria mesmo assim, tendo em vista as razões apontadas no início do voto.

Da variação cambial

O contribuinte preencheu suas declarações de rendimentos dos anos calendário 2006 e 2007 como se tivesse adotado a apuração das variações cambiais pelo regime de caixa (a regra geral, por exceção, para as variações cambiais). O impugnante acusou erro no preenchimento da declaração do ano calendário 2006, afirmando que o correto seria a adoção do regime de competência (fl. 8.746), uma opção. O momento da opção se dá, atualmente, no mês de janeiro de cada ano (art. 3º, § 2º, da Instrução Normativa nº 1.079, de 3 de novembro de 2010). Na época (anos calendário 2006 e 2007), a opção poderia ser exercida em prazo mais largo. Esse prazo é o da entrega da declaração de rendimentos para as pessoas tributadas de forma anual, o caso do contribuinte nos anos calendário 2006 e 2007 (fls. 4.359 e 4.600).

Querer alterar o exercício da opção em função da retificação da declaração de rendimentos equivale à inexistência de prazo para o exercício da opção. Interpretação desse jaez não se coaduna com a redação do art. 30, § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, não seria possível mais a troca da opção exercida mediante a entrega da declaração original, aquela que o impugnante diz conter erro. A indicação pelo agente do Fisco de “erro” equivalente no ano calendário 2007 não desqualifica o trabalho fiscal. Pelo contrário, demonstra uma ação reiterada. **Por mais que o impugnante não queira, não há como afastar a existência de erros generalizados.**

Quanto às variações cambiais, muito mais relevante do que o regime de reconhecimento das receitas para fins do presente processo é a fraude no cálculo das referidas variações, tratada no início do presente voto, que foi efetuada no ano calendário 2006 e repetida no ano calendário 2007 (fl. 8.763). A esse respeito o impugnante cala.

O lançamento, consoante a sistemática do lucro arbitrado, se sustenta em função das razões apontadas no início do voto. Inviável, por esse motivo, o cálculo do tributo faltante consoante sistemática do lucro real. O tributo recolhido, no qual se considerada o recolhimento estimado, foi deduzido da dívida para fins da cobrança de ofício (fls. 8.831 a 8.835).

Do hedge

O impugnante não se manifesta quanto ao erro no cálculo das perdas indedutíveis em operações de cobertura cambial. Contesta a imprestabilidade da escrita em função desse erro. Não concorda com o arbitramento.

O lançamento, consoante a sistemática do lucro arbitrado, se sustenta em função das razões apontadas no início do voto.

Do estoque

O contribuinte defende seu sistema de controle físico de estoques, denominado Glovia. Afirma a existência de contagens físicas periódicas para a conferência dos registros relativamente ao referido sistema. Diz ter desconsiderado bens em transformação em razão de seu rápido processo produtivo (duas horas). Adotados os valores indicados pelo Glovia, teria apurado seus custos em função da fórmula “estoque inicial mais compras do período menos devoluções e menos estoque final, tudo isso depois de estornados os débitos originalmente lançados na conta de resultados e advindos da conta de Matéria-prima original” (fl. 8.911).

O impugnante afasta por completo os registros lançados no seu livro Registro de Inventário, lavrado em função do estoque existente em 31 de dezembro de 2005.

Esse elemento é fundamental para o cálculo dos custos. Referido livro, da lavra dele, foi registrado e autenticado perante a Junta Comercial em 28 de julho de 2006. O livro adequadamente formalizado contempla dados completamente distintos do novo livro Registro de Inventário, baseado nos dados do Glovia. Há diferenças nas quantidades de itens equivalentes. Há diferenças nos valores unitários de itens equivalentes. Existem itens diferentes. Frente a dois documentos que retratam um mesmo fato com tantas diferenças, só se pode concluir pela total insegurança dos assentamentos, motivo suficiente para a adoção da sistemática do arbitramento, consoante já explicado, de forma minudente, no início do voto.

Dos royalties

Já tratei da questão dos royalties no início do voto. A adoção do regime de competência para o registro das receitas e despesas é uma regra básica da contabilidade. Para fins fiscais, podem ser adotadas exceções a essa regra, como o caso das variações cambiais. **O contribuinte adotou o regime de caixa para o registro dos gastos com a aquisição de software, um item relevantíssimo na operação por ele explorada, de forma completamente inusitada. É evidente o “equívoco” de contabilização.** De nada adianta trazer aos autos prova dos desembolsos (“invoices”, contratos de câmbio e outros documentos), pois o método de contabilização é que macula o procedimento. Adoto, quanto a esse tópico, as razões expendidas no início do voto.

Das contas bancárias

Inicialmente, o contribuinte não quis “entrar no mérito das impropriedades” por entender que elas diziam respeito ao ano-calendário 2007. Mais adiante, colhido o resultado da diligência, o impugnante defendeu a completa contabilização da movimentação bancária, que estaria alicerçada em documentação comprobatória. Quanto às contas “float”, não contabilizadas de forma completa no

ano-calendário 2006, escudou-se na realização de lançamentos fechados, que não teriam tido impacto patrimonial.

Sobre os efeitos da adoção de lançamentos fechados na escrita, confira-se a opinião do próprio impugnante (fl. 8.908):

“Preliminarmente é importante que se esclareça que o projeto de reconciliação teve como um dos seus objetivos principais o necessário ajuste nas contas de estoque, eis que, conforme anteriormente relatado, os lançamentos de entrada de produtos e matéria-prima não eram feitos, até então, no nível de transação ou seja, não havia o detalhamento e o histórico de cada transação, porque a empresa fazia lançamentos fechados que englobavam um total de transações a cada período. Como a empresa não possuía livro auxiliar, além de violação ao artigo 258 do RIR/99, tal circunstância trazia insegurança quanto aos controles e valores lançados a estoque.”

Consoante o contribuinte, os lançamentos fechados são irregulares, porquanto contrários à lei, e geradores de “insegurança quanto aos controles e valores lançados”. É a palavra do impugnante.

A questão dos estoques, entretanto, já foi tratada no início do voto.

Demonstrei, então, que a contabilidade não contemplava a integralidade da movimentação financeira do contribuinte. Ficou claro que o impugnante efetuou lançamento com a única finalidade de ajustar, por diferença, o saldo da conta à realidade fática. Frente a isso, cabível o arbitramento.

Das divergências entre os balancetes fiscais e a escrita

A discussão aqui gira em torno da fidedignidade dos balancetes fiscais preparados pelo impugnante. Esses documentos extra-contábeis tem por objetivo segregar, por períodos, os efeitos dos ajustes lançados em janeiro de 2009. Por tal motivo, a Fiscalização reclamou da não apresentação desses documentos, bem como do suporte documental, relativamente aos períodos decaídos, uma vez que objetivava verificar a efetiva pertinência temporal daqueles ajustes. Diziam respeito aos períodos decaídos ou não? Por menos que o contribuinte aceite, não se pode negar que os ajustes lançados em janeiro de 2009 estejam imbricados, ou seja, ajustes efetuados relativamente a um período repercutem no seguinte e assim por diante. **Especificamente quanto aos erros apontados pela Fiscalização no preparo dos balancetes fiscais, erros esses reconhecidos pelo impugnante, só posso concluir pela falta de zelo no preparo de peças tão importantes, definidoras das novas bases de cálculo do IRPJ e da CSL.** Lamentável essa falta de cuidado. Não tomo esses erros como ensejadores do arbitramento, uma vez que o lançamento por esse sistemática mantém-se pelas razões expandidas no início do voto.

Da higidez da contabilidade

O contribuinte prende-se a critérios formais para defender sua escrita. Seus livros não conteriam vícios extrínsecos e intrínsecos ditados pela legislação. **Ocorre, entretanto, que a escrita está viciada em função do seu conteúdo.** Já esclareci, no início do presente voto, que a escrita não retrata a movimentação financeira e contém vícios materiais que a tornam imprestável para fins de apuração do lucro real.

Da colaboração com a Fiscalização

Quanto à reclamada colaboração, entendo pertinente referir as circunstâncias

empreendido, consoante já relatado, revisão completa da sua escrita. Os lançamentos de ajuste, que retroagiram 7 anos, foram efetuados em janeiro de 2009. Os procedimentos de fiscalização iniciam tomando por foco os anos-calendário 2006 e 2008 (fls. 4 a 6), que são períodos ajustados. O contribuinte, de início, responde as intimações sem mencionar a radical alteração do cenário em decorrência dos ajustes efetuados. Escuda-se na entrega da escrita de forma digital. Três meses após o início do procedimento de fiscalização, em função da investigação efetuada, o contribuinte finalmente refere a realização dos ajustes. Isso não me parece razoável em função da magnitude dos ajustes levados a efeito. Essa questão, entretanto, não foi determinante para fins do lançamento, ou seja, não alterou a exigência fiscal ora objeto de impugnação. O mesmo pode ser dito relativamente às rusgas em torno do atraso no atendimento das solicitações fiscais.

Os registros acima demonstram que a apreciação feita em primeira instância, muito embora tenha sido direcionada para as alegações trazidas por meio da peça impugnatória, não deixou de mencionar a existência de inúmeras outras irregularidades que, apesar de sequer terem sido tangenciadas na peça de defesa, também concorreram diretamente tanto para o arbitramento do lucro quanto para a exasperação da multa de ofício aplicada.

A premissa, pois, apontada pela contribuinte em sua peça recursal no sentido de que “*o acórdão utiliza-se de três argumentos para manter o Auto de Infração lavrado*”, quais sejam, vícios na contabilização das contas bancárias; vícios na contabilização dos estoques; e indícios de fraude da escrituração, com o devido respeito, além de revelar-se tendenciosa, eis que fruto de mera associação entre os argumentos expendidos na peça impugnatória e a análise efetuada em sede de julgamento de primeira instância em relação a esses mesmos argumentos, efetivamente não encontra lastro nos autos.

Extrai-se dos autos que em 31 de dezembro de 2009, a contribuinte refez toda a sua contabilidade do período de 2002 até 2008. Não obstante, no denominado “refazimento da escrituração” foram identificadas citações a retificações efetuadas em relação aos anos de 1999 a 2001, cabendo destacar que 1999 corresponde ao ano em que efetivamente a fiscalizada iniciou as suas atividades operacionais no Brasil.

As declarações apresentadas à Receita Federal, de natureza retificadora, haja vista o refazimento da escrituração, não refletiram as modificações promovidas nos saldos das contas patrimoniais e as alterações dos resultados contábeis, vez que nelas preencheu-se uma única linha para retratar as retificações.

A ação fiscal empreendida na Recorrente foi iniciada sem conhecimento da revisão contábil que havia sido efetuada, e mais: intimada a entregar os arquivos contábeis do período de 2003 a 2006, a contribuinte simplesmente enviou os dados da contabilidade original, sem fazer qualquer menção às retificações efetuadas por ela.

Analizando os registros contábeis originais da contribuinte, a Fiscalização detectou inúmeras irregularidades, que desapareceram com a revisão efetuada (o que não significa dizer que outras não foram verificadas, como adiante restará demonstrado).

A alegação da contribuinte foi de que a revisão contábil mostrou-se necessária, em razão da constatação de inconsistências na escrituração original. Indagada acerca da responsabilidade pela decisão de promover referida revisão, ela informou que era da administração da empresa, não oferecendo, contudo, qualquer documento para confirmar a assertiva.

Alegou ainda a contribuinte que a revisão contábil em referência foi efetuada por equipe dela própria, com a colaboração ocasional das empresas DELOITTE e ERNST & YOUNG, entretanto, intimada a apresentar os contratos eventualmente assinados com as referidas empresas, nada trouxe, e, posteriormente, informou que os documentos requisitados não estavam previstos no art. 919 do RIR/99, abaixo reproduzido.

Art. 919. Os que desacatarem, por qualquer maneira, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções e os que, por qualquer meio, impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal, lavrando o funcionário ofendido o competente auto que, acompanhado do rol das testemunhas, será remetido ao Procurador da República pela repartição competente ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#)).

Parágrafo único. Considera-se como embaraço à fiscalização a recusa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Livro Caixa, o Livro Registro de Inventário, o Contas-Correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa.

Para os anos de 2002 e de 2003, períodos em relação aos quais o Fisco já não detinha meios legais para promover revisão de qualquer natureza, haja vista a caducidade, a Recorrente simplesmente aumentou o lucro em algo em torno de cento e trinta e cinco milhões, **considerando, contudo, os prejuízos fiscais que foram registrados nas declarações originais.**

Diante da constatação que a escrituração original apresentava, de fato, inconsistências, fato admitido pela própria Recorrente, a expectativa da Fiscalização era a de que, promovida a revisão contábil, o problema seria sanado, porém, tomando-se por base o Termo de Verificação Fiscal (fls. 8.697 e seguintes) o que restou apurado foi o seguinte:

- i) existência de registros sem base documental;
- ii) alterações indevidas em contas de estoque;
- iii) exclusões de pagamentos efetivamente realizados;
- iv) adoção de regime de caixa para alguns contratos;
- v) adulterações em planilhas relativas a variações cambiais;
- vi) incorreção em lançamentos contábeis;
- vii) incorreções nos balancetes apresentados;
- viii) ausência de observância de princípios contábeis básicos;
- ix) registro de fornecedores sem comprovação de pagamento;
- x) realização de ajustes genéricos (exemplo: diversos processos de 1999 a 2001);
- xi) inclusão no Patrimônio Líquido de conta transitória (249019999 – ENCERRAMENTO EXERCÍCIO AJUSTES), representativa de saldos líquidos dos ajustes praticados nas contas de resultado dos anos anteriores;

xii) ajustes realizados nos anos de 2002 e de 2003, desprovidos de documentos de suporte, que não foram tributados mas influenciaram os valores tributáveis nos anos subseqüentes;

xiii) estornos indevidos de passivos tributários;

xiv) transformação de pagamentos a fornecedores em custo na apuração do resultado, gerando passivos fictícios;

xv) estorno de importações em 2006 na ordem R\$ 785.514.993,47, em que, requisitada a documentação para uma amostra constituída por dez lançamentos, nada foi apresentado;

xvi) transformação da contabilização de *royalties* para o regime de caixa;

xvii) ajustes nos registros de variações cambiais direcionados, apenas, para os meses em que houve perda;

xviii) realização retroativa de estoques (a contabilidade original registrava saldo nas dez contas que refletiam o estoque, mas, na retificação da escrituração, a fiscalizada informou que a maioria das contas possuía saldo “zero”);

xix) registros irregulares da movimentação bancária (exemplificadamente: 2006 – conta do CITIBANK – saldo reduzido de R\$ 21.210.485,03 para R\$ 67.095,34; BANKBOSTON – saldo reduzido de R\$ 12.491.279,55 para R\$ 1.630.016,03; foram identificadas também divergências entre os lançamentos contábeis e os extratos bancários);

xx) descontos concedidos em 2007 que, na contabilidade original não existiam (intimada a apresentar as notas fiscais, a contribuinte, depois de transcorridos setenta e dois dias, disse que se tratava de ajuste de preço na exportação e, tendo apresentado uma listagem, embora intimada, não apresentou as notas fiscais e os “fechamentos de câmbio” correspondentes).

As irregularidades acima apontadas, na visão do Colegiado, suficientes para demonstrar a imprestabilidade da escrituração, não representam lista exaustiva do que foi apontado no Termo de Verificação Fiscal.

Diante desse contexto, em que múltiplas irregularidades foram constatadas, o Colegiado concluiu que a contribuinte efetivamente, nos termos em que foi assinalado pela Fiscalização, pretendeu com o chamado “refazimento contábil” eliminar pendências fiscais e reduzir o lucro real por meio de geração de custos indevidos e apropriação, também indevida, de prejuízos fiscais e bases negativas.

Contrariando, até certo ponto, a linha de argumentação adotada pelo Ilustre Conselheiro Relator, andou bem a Fiscalização quando afirmou que “*não há maiores óbices quanto aos procedimentos de registro adotado pela fiscalizada sob o 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 principais contas*”.

Reporta também o ato decisório recorrido registro feito em decorrência de diligência fiscal promovida na contribuinte, acerca de fatos relacionados ao seu controlador e à habilitação dela no denominado despacho aduaneiro expresso (linha azul) que, certamente, não colabora com o juízo de idoneidade que se poderia fazer sobre os procedimentos por ela adotado no refazimento da escrituração, senão vejamos:

[...]

Adicionalmente, a Fiscalização trouxe à baila (1) fatos ocorridos em relação ao controlador do contribuinte e (2) elementos atinentes à habilitação do contribuinte para o despacho aduaneiro expresso (Linha Azul). Confira-se (fls. 92.017 a 92.020):

“4.1 Investigação sobre Fraude Contábil nos EUA

Na continuidade desta fiscalização, após o encerramento parcial, observou-se que na impugnação a este lançamento a Empresa propala que é uma organização com ações negociadas em bolsa nos Estados Unidos, que participa da Nasdaq (fls. 8854/ 8856). 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.**

Analizando-se as informações contidas nas matérias jornalísticas e no website da companhia Dell Inc., verificamos divulgações sobre implementação de uma revisão contábil na Dell Americana. Ao compararmos os dados divulgados da reforma contábil nos Estados Unidos com os do refazimento contábil aqui no Brasil, identificamos vários pontos em comum, dentre eles o período de início da revisão e os exercícios revisados.

Esse assunto foi levado para o processo de encerramento parcial relativo ao ano calendário 2007 (nº 11080.731521/201228), onde o item 1.1 do Relatório da Ação Fiscal traz uma série de constatações relativas ao tema.

Para mantermos o alinhamento das informações, o que facilita as manifestações tanto do julgador quanto da empresa, juntamos, neste processo, cópia do Relatório da Ação Fiscal relativo ao lançamento do AC 2007 e cópias dos mesmos anexos relativos à questão juntados naquele processo.

Listamos a seguir os documentos juntados sobre o referido tema:

...

4.2 Processo de Habilitação à Linha Azul

Objetivando mais uma vez trazer luz ao Contraditório, tendo em vista manifestação da Empresa em sua impugnação (fl. 8857), quando aventa que fora auditada para obtenção de habilitação ao despacho expresso Linha Azul: “Mas não foram somente estas as auditorias externas realizadas junto à Dell. Em 2009 o

2007/08 para fins de habilitação da mesma junto ao Linha Azul e concluiu pela regularidade em termos gerais. A Dell é uma das poucas empresas no Brasil habilitada nesse programa (Doc. 6)."

O Despacho Aduaneiro Expresso Linha Azul é um procedimento especial de facilitação aduaneira, criado pela Receita Federal do Brasil que consiste no tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia da empresa interessada junto à Receita Federal.

Como esta habilitação é de interesse da área aduaneira, e não fazia parte do escopo deste procedimento fiscal para apurar tributos internos, inicialmente a Fiscalização deixou de buscar qualquer informação sobre o tema até o encerramento parcial que gerou este processo. No entanto, como a Dell trouxe o assunto em sua impugnação, fomos até o processo físico (nº 10.521000008/201021) que concedeu a referida habilitação para conhecimento de todo o teor do mesmo.

Do referido processo constatamos que a Dell passou por auditoria externa executada por empresas participantes do chamado Consórcio Linha Azul, necessária ao atendimento da legislação atinente ao Linha Azul. Essa auditoria externa apontou uma série de inconsistências em seus registros contábeis e fiscais. Dentre as quais podemos citar o que foi dito sobre a valorização dos estoques finais (fl. 91.943):

"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."

Em função do grande rol de irregularidades a serem corrigidas pela Dell, o Ato Declaratório concedendo a referida habilitação foi emitido somente em 10/06/2010.

Assim como o procedimento adotado no item anterior, para manter o alinhamento com as informações contidas no processo de encerramento parcial do AC 2007, o conteúdo completo dos dados apontados pela Fiscalização para o referido tema está contido no item 1.2 do Relatório da Ação Fiscal daquele lançamento (fls. 91.583/ 91.597). Também juntamos as partes do processo de habilitação ao Linha Azul citadas pela Fiscalização (fls 91.935/91.957)."

No que tange à qualificação da penalidade, os fatos colacionados aos autos, apreciados em seu conjunto, levaram o Colegiado à convicção de que a intenção da Recorrente foi, a partir das retificações contábeis, efetivamente fazer desaparecer pendências fiscais e reduzir a incidência tributária.

Concorreram para referida convicção o fato de a Recorrente, em sua peça recursal, sequer tangenciar algumas das graves irregularidades apontadas na peça acusatória, bem como os fatos trazidos por meio da diligência fiscal realizada posteriormente.

Nesse contexto, não foram identificados argumentos específicos relacionados à existência de registros sem base documental; às exclusões de pagamentos efetivamente realizados; às incorreções em lançamentos contábeis; às incorreções nos balancetes apresentados; à ausência de observância de princípios contábeis básicos; a registro de

fornecedores sem comprovação de pagamento; à realização de ajustes genéricos; aos ajustes realizados nos anos de 2002 e de 2003; aos estornos indevidos de passivos tributários; aos registros de descontos concedidos em 2007 que, na contabilidade original não existiam; ao aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e bases negativas; à conduta de, no atendimento inicial à Fiscalização, simplesmente apresentar a documentação relativa à contabilidade original, sem fazer qualquer consideração acerca do denominado “refazimento da escrituração”; aos fatos associados à DELL americana, que, por envolver também retificações contábeis em período similar ao objeto de retificação no Brasil, guarda inteira relação com as irregularidades apontadas pelo procedimento de fiscalização; e à auditoria promovida no processo de admissão à chamada LINHA RÁPIDA, que, ao menos no que diz respeito aos estoques, identificou irregularidades de igual gravidade das que foram indicadas pela Fiscalização.

É importante destacar que a argumentação direcionada na peça recursal (para apenas algumas das irregularidades apontadas na autuação, como já dito), em boa parte, não torna insubstancial a irregularidade detectada pela Fiscalização, visa, tão somente, sustentar que seria possível a partir da sua quantificação promover a tributação com base no lucro real, isto é, sem o arbitramento do lucro. Contudo, como reiteradamente esclarecido, as irregularidades apuradas no curso do procedimento fiscal vão muito além das que foram contestadas por meio do recurso voluntário interposto.

Aproveito aqui citação que tem sido comum nos julgamentos realizados no âmbito deste Colegiado: seja para apreciar a procedência do arbitramento do lucro, seja para identificar motivos capazes de justificar a qualificação da penalidade, é necessário, no presente caso, não se prender a cenas episódicas, mas, sim, fazer uma leitura do “filme” como um todo. A estratégia adotada pela Recorrente, sem sombra de dúvida, foi exatamente a de pinçar determinadas “cenas” com o intuito de demonstrar a insubstancialidade do arbitramento do lucro, circunstância que simplesmente cancelaria as exigências formalizadas, tornando despicienda, assim, maiores considerações acerca da exasperação da penalidade. Contudo, visitados os fatos como um todo, restou indubitável a imprestabilidade da escrituração resultante do refazimento e o intuito deliberado da autuada de, com isso, impedir ou menos retardar o conhecimento por parte do Fisco da sua verdadeira capacidade contributiva.

Presente o dolo na conduta, descabe falar em aplicação, para fins de caducidade do direito de se efetuar o lançamento, das disposições do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

No caso, a decadência é regida pelo disposto no inciso I do art. 173 do mesmo diploma legal.

Assim, considerando que a contribuinte foi cientificada dos lançamentos tributários em 15 de dezembro de 2011, não merece acolhimento a alegação de que, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2006, teria ocorrido caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos tributários, vez que, para eles, considerada a regra estampada no já citado inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, a data fatal seria 31 de dezembro de 2011.

Pelas razões expostas, decidiu o Colegiado, rejeitar a caducidade do direito de se efetuar os lançamentos tributários, manter o arbitramento do lucro e a penalidade qualificada de 150%.

“assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

CÓPIA