



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

Processo nº 11080.732426/2011-61
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.041 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria ARBITRAMENTO LUCRO
Embargante DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se verificando as alegadas omissões, os embargos de declaração devem ser rejeitados.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RE-JULGAMENTO DA MATÉRIA. *ERRO IN JUDICANDO*. IMPOSSIBILIDADE.

A pretensão formulada no bojo do presente recurso ressoa como manifesta inconformidade em relação ao *decisum*, pretendendo a Embargante, com isso, o re-julgamento da causa em sede de embargos declaratórios, o que é juridicamente inviável diante da inexistência do vício apontado, sendo impossível a atribuição do pleiteado efeito modificativo, pois a peça recursal ora em análise não se presta para correção de *erro in judicando*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 21/06/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por

WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assina

do digitalmente em 21/06/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 22/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos PARCIALMENTE para, no mérito, por maioria de votos, NEGAR-LHES provimento, vencidos os conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), Jose Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que, relativamente aos itens 6 e 7 da peça de defesa, EMPRESTAVAM-LHES efeitos infringentes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães – Presidente

(assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Correa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interposto pela pessoa jurídica **DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA**, em face da decisão da 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara de Julgamento que:

- 1) por unanimidade de votos, negado provimento ao Recurso de Ofício; e
- 2) pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

Da análise do presente processo administrativo identifica-se que em desfavor da contribuinte 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 vez 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 CSLL, 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.

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 (60-70%). 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 empresa ligada (Dell americana), que negocia diretamente com a titular dos direitos (Microsoft).

Esse o cenário negocial.

Quanto ao trabalho fiscalizatório propriamente dito, assim resumiu a Fiscalização o seu trabalho (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, 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 espriam 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.

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 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.

Ainda que o arbitramento seja uma medida extrema, mas legal, dentro do caso concreto, entendeu-se ser a mesma necessária e mandatária. Assim procedeu-se 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), conforme 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 CSLL, 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 CSLL 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 CSLL 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).

No entendimento da Fiscalização, todo o 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. Ficando claro, que a Empresa, por meio de seus administradores quis praticar esses atos em busca de benefícios ilícitos.

Portanto, a multa de ofício a ser aplicada é aquela prevista no Art. 44, II da Lei 9.430/96.

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).

A “Introdução” da impugnação contempla resumo da tese da defesa, *in verbis* (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, contrafeitas. 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 acima, a impugnante passou ao detalhar um a um todos os pontos do auto de infração para, ao final, concluir com os seguintes pedidos:

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.

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.

Em 31 de julho de 2012, houve a determinação da realização de diligência.

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. Discordou 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 tributo nos termos do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda. Ademais, reprisou 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.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, nos termos do acórdão nº 1044.242, 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.

Em sessão do dia 04 de fevereiro de 2015, esta 1ª Turma Ordinária julgou os Recursos de Ofício e Voluntário, tendo o acórdão sido assim ementado:

*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).

Nos termos do "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, datado de 18/08/2015, o contribuinte teve ciência do acórdão de recurso de ofício e voluntário em 17/08/2015 (fl. 92.825). Na mesma data o recorrente, interpõe os presentes embargos de declaração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

Trata o presente de embargos de declaração interpostos tempestivamente pela **DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA**, relativamente ao acórdão nº 1301-001.757, prolatado por esta Primeira Turma na sessão de julgamento realizada em 04 de fevereiro de 2015.

No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se no sentido de negar provimento, por unanimidade, ao Recurso de Ofício e por voto de qualidade negar provimento ao Recurso Voluntário.

Alega a Embargante que o Colegiado, ao analisar os argumentos trazidos no bojo do seu recurso voluntário, foi **omisso** em relação a ponto de fundamental importância para o deslinde da controvérsia jurídica dos presentes autos, mais precisamente quanto à procedência do lançamento via arbitramento dos lucros, decadência do direito de lançar quanto ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e incorreções na apuração da base de cálculos das duas últimas contribuições (PIS e COFINS).

Em sua peça recursal a Embargante aduz que o acórdão embargado omitiu-se quanto às seguintes questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário, bem como de Manifestação de Inconformidade:

- 1) Nulidade do arbitramento devido à ausência de intimação da ora embargante com o fim específico de lhe determinar e propiciar a regularização da escrita quanto aos alegados equívocos identificados na fiscalização, de tal forma a evitar o arbitramento;
- 2) ausência de demonstração da inviabilidade da impossibilidade de se apurar o lucro real;
- 3) ausência de prova da fraude alegada;
- 4) a aplicação do art. 173, I do Código Tributário Nacional no julgamento da decadência resultaria, na espécie, no cancelamento do lançamento de ofício do IRPJ e da CSL relativo aos três primeiros trimestres do ano de 2006, uma vez que o lucro arbitrado é lançado por períodos trimestrais, conforme disposto nos artigos 530, caput do RIR/99 e 1º da Lei nº 9.430/96;
- 5) a aplicação do art. 173, I do Código Tributário Nacional no julgamento da decadência resultaria, na espécie, no cancelamento do lançamento de ofício do PIS e da COFINS relativos aos dez primeiros meses do ano de 2006, uma vez que esses tributos são lançados por períodos mensais;
- 6) erros apontados pela Embargante na apuração dos valores máximos de venda de equipamentos de informática condicionante da aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 28 da Lei nº 11.196/05 e Decreto nº 5.602/05; e
- 7) ausência de prova que excluiria da aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS certas vendas de equipamentos ao longo do ano de 2006 para uso e consumo de clientes atacadistas e varejistas.

Quanta às omissões alegadas nos itens 1 a 3 acima, vejo que o acórdão embargado tratou especificamente da questão, se não vejamos:

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 (exemplificativamente: 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. (grifos meus)

Portanto, não procede a alegação de omissão, haja vista que o Colegiado se manifestou conclusiva e fundamentadamente quanto à imprestabilidade da contabilidade do contribuinte.

Quanto à omissão/contradição apontadas nos itens 4 a 5, entendo que elas não se referem à vício ocorrido entre as proposições e conclusões do acórdão embargado, mas sim, à possível erro no lançamento, uma vez que é plausível o argumento do embargante quanto à possibilidade de que os julgadores não tenham se atido ao fato de que o lucro arbitrado tem seu

fato gerador apurado em bases trimestrais e o PIS e a COFINS em bases mensais e que tais fatos geradores teriam impacto no computo do prazo decadencial.

Ocorre que o *erro in iudicando*, não é uma contradição que possa dar ensejo à clarificação do julgado via embargos de declaração. A meu ver, o que se pretende aqui é a reforma do acórdão, corrigindo-se os alegados erros cometidos pelos julgadores. Tal fato, a meu ver, destoa do conceito de contradição que se pretende corrigir pela via dos embargos.

Registre-se o conceito do vício de contradição, extraído dos doutos ensinamentos de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, *in verbis*:

Verifica-se este defeito quando no acórdão se incluem proposições entre si inconciliáveis. Pode haver contradição entre proposições contidas na motivação [...] ou entre proposições da parte decisória, isto é, incompatibilidade entre capítulos do acórdão [...]. Também pode ocorrer contradição entre alguma proposição enunciada nas razões de decidir e o dispositivo [...]. É ainda concebível a ocorrência de contradição entre a ementa e o corpo do acórdão. Não fica excluída a hipótese de contradição entre proposições constantes da própria ementa (cf., infra, o comentário nº 359 ao art. 556). Tampouco o fica a de contradição entre o teor do acórdão e aquilo que resultara da votação apurável pela minuta de julgamento, pela ata, pelas notas taquigráficas ou por outros elementos. [...] Não há que se cogitar de contradição entre o acórdão e outra decisão porventura anteriormente proferida no mesmo processo, pelo tribunal ou pelo órgão de grau inferior. Se a questão estava preclusa, e já não se podia voltar atrás do que fora decidido, houve sem dúvida *error in procedendo*, mas o remédio de que agora se trata é incabível. Também o é na hipótese de contradição entre o acórdão e o que conste de alguma peça dos autos (caso de *error in iudicando*).” (in Comentários ao Código de Processo Civil, Volume V, Forense, 11ª edição, págs. 550/552).

Ademais, especificamente quanto à preliminar de decadência, registre-se que nos termos do acórdão combalido, resta claro que a turma julgadora tratou especificamente do termo inicial da contagem dos prazos decadências para os lançamentos de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não havendo, portanto, qualquer contradição entre os fundamentos da decisão e sua conclusão.

Vejamos trecho da decisão atacada que trata especificamente da decadência:

[...]

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.

Vê-se que a decisão estabeleceu com clareza e precisão o termo inicial para contagem dos prazos decadenciais.

Por mais que se possa afirmar que a manutenção do arbitramento do lucro ensejaria a revisão automática da eventual preliminar de decadência, penso que esta revisão deveria ter sido deliberada pela turma quando da análise do Recurso Voluntário. Ou seja, ainda que os fatos geradores do Lucro Arbitrado e das contribuições para o PIS e COFINS não coincidam com o do Lucro Real, a contagem do prazo inicial da decadência (seja com base no artigo 150 ou no 173, I do CTN) foi claramente estabelecida pelo acórdão embargado.

A alegação de que dever-se-ia ter observado os fatos geradores dos tributos em discussão, ou seja, fato gerador trimestral para o IRPJ e CSLL apurados por arbitramento e mensal para o PIS e a COFINS, tal conclusão não se encaixa em contradição intrínseca do julgado, mas, como já disse, em possível lapso manifesto. Creio que referido lapso, ainda que existente, só pode vir a ser declarado por espécie de recurso que tenha o poder de reformar a decisão, o que não é o caso destes embargos, que prestam-se, tão somente, a aclarar os seus termos de uma decisão.

Tenho que contradição é um vício interno do julgado, um vício de lógica interna do ato decisório, uma desconformidade entre a fundamentação e a conclusão, entre elementos da fundamentação, entre a ementa do acórdão e o do voto condutor. Trata-se, em suma da ilogicidade do julgado. Repiso que não vejo tão vício no julgado combalido, ainda que consiga, pelo menos em tese, concordar com a Embargante que possa ter havido erro na avaliação dos fatos, qual seja, os fatos geradores dos tributos lançados e dos requisitos legais para aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS.

Corroborando meu entendimento, trago ensinamento do jurista Freddy Didier Jr. no sentido de que uma decisão é contraditória quando:

Traz proposições entre si inconciliáveis. O principal exemplo é a existência de contradição entre a fundamentação e a decisão.

No entendimento deste relator, apenas os vícios contraditórios por *erro in procedendo* (consiste no erro do juiz ao proceder a decisão) são cabíveis de saneamento por embargos de declaração, não sendo cabíveis embargos de declaração por vícios contraditórios por *erro in judicando*.

O *erro in procedendo* consiste no erro do juiz ao proceder. É um erro de forma. O julgador inobserva os requisitos formais necessários para a prática do ato, culminando num decisório nulo.

Pontua Barbosa Moreira:

O *error in procedendo* implica em vício de atividade (v.g., defeitos de estrutura formal da decisão, julgamento que se distancia do que foi pedido pela parte, impedimento do juiz, incompetência absoluta) e por isso se pleiteia neste caso a invalidação da decisão, averbada de ilegal, e o objeto do juízo de mérito no recurso é o próprio julgamento proferido no grau inferior.

De outro norte, no que atine ao *erro in judicando*, este consiste no ato pelo qual o julgador se equivoca quanto à apreciação da demanda, seja porque erra na interpretação da lei, seja por que não adequa corretamente os fatos ao plano abstrato da norma. Ou seja, o

julgador erra ao julgar. Tal erro recai sobre o próprio conteúdo que compõe o litígio. É erro material. Enseja a reforma da decisão e não sua cassação. Nesse caso, a parte requererá a reforma da sentença por entender que o julgador incorreu em *erro in iudicando*. Para ela, o aplicador do direito não o fez como deveria.

No mesmo sentido, elucida Moreira:

O *error in iudicando* é resultante da má apreciação da questão de direito (v.g., entendeu-se aplicável norma jurídica impertinente ao caso) ou de fato (v.g., passou despercebido um documento, interpretou-se mal o depoimento de uma testemunha), ou de ambas, pedindo-se em consequência a reforma da decisão, acoimada de injusta, de forma que o objeto do juízo de mérito no recurso identifica-se com o objeto da atividade cognitiva no grau inferior da jurisdição.

Frisa-se que o conhecimento das espécies de erros é importante na medida em que sua alegação e constatação podem acarretar efeitos distintos no processo.

O STJ, em acórdão proferido em 2011, explica com clareza as consequências na demanda, quando diante de *error in procedendo* e *error in iudicando*.

Vejamos:

RECURSO ESPECIAL. ARTIGO 512 DO CPC. ERROR IN JUDICANDO. PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO. EFEITO SUBSTITUTIVO DOS RECURSOS. APLICAÇÃO. ERROR IN PROCEDENDO. ANULAÇÃO DO JULGADO. INAPLICABILIDADE DO EFEITO SUBSTITUTIVO. NECESSIDADE DE PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.

1. O efeito substitutivo previsto no artigo 512 do CPC implica a prevalência da decisão proferida pelo órgão superior ao julgar recurso interposto contra o decisório da instância inferior. Somente um julgamento pode prevalecer no processo, e, por isso, o proferido pelo órgão ad quem sobrepuja-se, substituindo a decisão recorrida nos limites da impugnação.

2. Para que haja a substituição, é necessário que o recurso esteja fundado em error in iudicando e tenha sido conhecido e julgado no mérito. Caso a decisão recorrida tenha apreciado de forma equivocada os fatos ou tenha realizado interpretação jurídica errada sobre a questão discutida, é necessária a sua reforma, havendo a substituição do julgado recorrido pela decisão do recurso.

3. Não se aplica o efeito substitutivo quando o recurso funda-se em error in procedendo, com vício na atividade judicante e desrespeito às regras processuais, pois, nesse caso, o julgado recorrido é anulado para que outro seja proferido na instância de origem. Em casos assim, a instância recursal não substitui, mas desconstitui a decisão acoimada de vício.

4. *Recurso especial conhecido em parte e desprovido. (REsp 963.220/BA, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, QUARTA TURMA, julgado em 07/04/2011, DJe 15/04/2011).*

Na verdade, entendo que a pretensão formulada no bojo do presente recurso ressoa como manifesta inconformidade em relação ao *decisum*, pretendendo a Embargante, com isso, o re-julgamento da causa em sede de embargos declaratórios, o que é juridicamente inviável diante da inexistência do vício apontado, sendo impossível a atribuição do pleiteado efeito modificativo, pois a peça recursal ora em análise não se presta para correção de *erro in iudicando*. A intenção é provocar a Turma Julgadora para que se manifeste novamente quanto à decadência do direito de lançar créditos tributários relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, quando tais matérias foram alegadamente avaliadas de forma errônea (*error in iudicando*) no acórdão combalido.

Verossímil a alegação de a decisão errou ao analisar os fatos geradores dos tributos lançados para fins da determinação do termo inicial para contagem do prazo decadencial, porém entendo que tal erro não poderá ser corrigido pela via dos embargos, por que estes não são a via recursal própria para tal.

Quanto as omissões quanto aos itens 06 e 07 entendo que assiste razão à embargante.

No que tange aos itens 06 e 07 dos embargos, quais sejam, eventuais omissões quanto à apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, vejo que para a definição dos valores máximos de venda, para fins da fruição dos benefícios instituídos pela Lei 11.196/2005, a DRJ, bem como a DRF/POA (EFMAC), não excluiu o IPI para a apuração dos referidos valores máximos de venda.

Esta questão é de extrema relevância para o deslinde desta lide, haja vista que se excluído o IPI dos valores de venda, haveria redução considerável dos valores a serem lançados a título de PIS e COFINS, uma vez que mais receitas estariam abarcadas/beneficiadas pelo incentivo instituído pela Lei nº 11.196/05, as quais foram desconsideradas pela fiscalização.

Portanto, a questão da inclusão ou não do IPI na determinação da receita de venda dos bens e serviços é crucial!

Entendo que a receita em questão não pode considerar os valores destacados a título de IPI, em razão de expressa disposição legal. O artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, antes da redação dada pela Lei nº 12.973/2014, não deixava dúvidas quanto à necessidade de se operar a exclusão do IPI para fins da determinação da receita bruta, senão vejamos:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º—Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (grifos meus)

Portanto, até o advento da Lei nº 12.973/14, que só passou a produzir efeitos a partir de 01 de janeiro de 2015, a exclusão do IPI do conceito de receita bruta, decorre de expressa previsão legal.

Na impugnação e no recurso voluntário foi sustentado que a aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS em relação aos produtos sujeitos à Lei nº 11.196/2005 seria aplicável quando o preço de venda destes bens não ultrapassasse determinados valores, valores estes definidos no artigo 2º do Decreto nº 5.602/2005:

Art. 2º Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do caput do art. 1º;

II - R\$ 3.000,00 (três mil reais), no caso do inciso II do caput do art. 1º;

III - R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do caput do art. 1º; e

IV - R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do caput do art. 1º.

[...]

Ora, o raciocínio é claro, se o preço de venda estiver dentro dos limites impostos pela legislação, a alíquota zero do PIS e da COFINS seria aplicável. Deste modo, se a Lei nº 11.196/05 visa conferir um benefício de PIS e COFINS aos fabricantes de certos produtos de informática desde que o valor de tais produtos não excedam os limites então colocados no Decreto 5.602/2005, seria incongruente não levar em consideração as disposições (vigentes à época) da lei que rege as ditas contribuições para certificar os limites para verificação das vendas sujeitas à alíquota zero.

Portanto, entendo que o preço de venda de mercadorias sujeitas ao benefício da Lei nº 11.196/2005 deve ser calculado sem o IPI, de modo que deve ser este valor sem o IPI o verificado para fins da determinação do benefício da alíquota zero.

Assim, para fins de determinação das receitas de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS deve ser determinado o preço máximo de venda excluindo-se o IPI. Uma vez determinado o novo preço de venda, deve ser recalculado os valores trazidos pela Relatório de Diligência de fls 88.891 à 88.901

Quanto à alegação, lançada em sede de impugnação e confirmada em sede de recurso voluntário, sobre a necessidade de se reformar o cálculo do PIS e COFINS, para aplicar a alíquota zero prevista na mesma Lei nº 11.196/05, em relação às vendas a varejistas e atacadistas de produtos de informática, o acórdão embargado foi claramente silente quanto a este ponto, ainda que a DRJ tenha sustentado que a interessada não fez prova de que tais vendas teriam sido para uso e consumo dos destinatários e não revenda.

No entanto, uma análise mais aprofundada da documentação juntada aos autos é suficiente para afastar o argumento sobre a alegada falta de prova.

De acordo com a planilha k.5, juntada pela própria fiscalização e reproduzida pela à fls. 5.903 destes autos, verifica-se que a grande maioria das empresas varejistas de serviços de informática ali listadas tratam-se de micro ou pequenas empresas da área de "prestação de serviços de informática" e não de venda de equipamentos, ou seja, tratam-se de empresas que adquiriram produtos da interessada para a consecução de suas atividades administrativas, mas não para revenda.

Ademais, a fiscalização se valeu de uma presunção para fins de se determinar se as vendas de material de informática seriam para consumo ou para revenda. Nota-se que nos termos do Relatório de Diligência (fl. 88.892) a fiscalização excluiu todas as vendas feitas a PJ que, pelo CNAE Fiscal (Código Nacional de Atividades Econômicas), eram de empresas vendedoras atacadistas ou varejistas de material de informática, sem fazer qualquer prova ou construção no sentido de se provar que tais produtos eram destinados à revenda. Ou seja, a fiscalização usou um filtro a fim de excluir todas as receitas que estivessem atreladas a determinados CNAEs.

Penso que, no caso, o ônus da prova era da fiscalização e não do contribuinte. Desta forma, era obrigação da fiscalização provar que todas as vendas destinadas a clientes cujo CNAE apontava a atividade varejista de produtos de informática tinham intuito de revenda, pois tal alegação foi levantada pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração.

Com efeito, a presunção adotada pela fiscalização não pode resultar em tributação da interessada, na medida que cabe ao fisco provar, e não apenas presumir, que determinada situação deu ensejo a certa obrigação tributária e, posteriormente, ao crédito tributário.

Destaque-se que, diferentemente do que aduz a interessada, a relevância da questão e dos respectivos argumentos constantes do recurso voluntário interposto pela ora embargante NÃO é reforçado pelo que dispõe a regra expressa do art. 22 da Lei nº 11.945/09, haja vista que tal regra só se aplica para os fatos geradores ocorridos a partir de 16 de dezembro de 2008. Como os fatos geradores tratados nestes autos fazem referência ao ano-calendário 2006, entendo que os ditames do artigo 22 da Lei 11.945, a eles não se aplicam.

De toda sorte, considerando que:

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

Autenticado digitalmente em 21/06/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 21/06/2016 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assina

do digitalmente em 21/06/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 22/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- partiu da fiscalização de que todas as vendas destinadas a varejistas de produtos de informática teriam objetivo de revenda;

- a fiscalização tinha à sua disposição os meios de prova necessários para verificar os fatos e, assim, confirmar a presunção lançada;

- a hipótese de presunção não encontra-se disposta na legislação dentre aquelas em que o lançamento tributário pode ser efetuado; e

- o acórdão embargado foi omissivo quanto a este ponto;

deve ser acolhido os embargos neste ponto para atacar a dita omissão, reformando o aresto embargado neste ponto, a fim de aplicar a alíquota zero do PIS e da COFINS nas vendas a varejistas de produtos de informática, uma vez que tais vendas devem ser consideradas como tendo sido feitas para uso e consumo próprio, haja vista que não fez a fiscalização prova de que tais vendas foram feitas para posterior revenda.

Diante de tais considerações, CONHEÇO dos embargos para no mérito, ACOLHE-LOS PARCIALMENTE para:

(i) determinar que as receitas de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do benefício fiscal criado pela Lei nº 11.196/05, deve ser determinado o preço máximo de venda excluindo-se o IPI. Uma vez determinado o novo preço de venda, estando estes dentro dos limites legais, devem ser excluídas tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, reduzindo-se os valores dos lançamentos de ofício quanto a estas contribuições; e

(ii) aplicar a alíquota zero do PIS e da COFINS nas vendas a varejistas de produtos de informática, uma vez que tais vendas devem ser consideradas como tendo sido feitas para uso e consumo próprio, haja vista que não fez a fiscalização prova de que tais vendas foram feitas para posterior revenda. Nestes termos, devem ser excluídas tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, reduzindo-se os valores dos lançamentos de ofício quanto a estas contribuições.

Sala de Sessões, 07 de junho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo, - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu

divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que diz respeito aos itens 6 e 7 dos embargos declaratórios.

Não houve qualquer dúvida quanto à ocorrência das alegadas omissões. De fato, as matérias foram questionadas em sede de recurso voluntário e não foram abordadas no acórdão embargado. Impõe-se, assim, supri-las, o que passo a fazer, na linha adotada pela maioria do Colegiado.

• **Item 6 – Omissão quanto às razões que demonstraram os equívocos na apuração do PIS e da COFINS em face da aferição dos valores máximos aplicados nas vendas de mercadorias sob o regime de alíquota zero.**

Neste ponto, a recorrente pleiteia a aplicação da alíquota zero nas situações previstas na Lei nº 11.196/2005, regulamentadas pelo Decreto nº 5.602/2005. Para tanto, seria necessário verificar o atendimento às condições previstas na lei e no regulamento, o que foi feito em sede de diligência. No entanto, ao verificar essas condições, o Fisco considerou o preço total de venda, incluído o IPI. No entender da recorrente, o IPI não integra o faturamento, e não deveria, de igual modo, integrar o preço total de venda para os fins de verificação do atendimento às condições para que se possa beneficiar da alíquota zero. Eis o litígio.

Para maior clareza, reproduzo parcialmente abaixo o teor do art. 28 da Lei nº 11.196/2005, que instituiu o benefício fiscal pleiteado pela recorrente (grifos não constam do original):

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:

[...]

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

A esta altura, faz-se necessário fixar alguns pontos.

A incidência tributária originalmente (antes de qualquer benefício fiscal) se dá sobre o faturamento, este entendido como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998).

Nessa receita bruta, base de cálculo das contribuições, não se inclui o IPI (inciso I do art. 3º da Lei nº 9.718/1998). Não há sobre isso qualquer dúvida. Para tanto, seria suficiente a conceituação contábil, mas a lei veio expressamente espancar qualquer controvérsia. No mesmo sentido, o Perguntas e Respostas da Receita Federal¹ diz que o IPI não integra a base de cálculo de PIS e COFINS.

Por certo que, se o IPI não integra a receita bruta, não faz qualquer sentido sua exclusão. Não se exclui algo que não foi anteriormente incluído. No entanto, se, por

¹ (capítulo XXII, atualizado até 31/12/2014, <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2015-1/capitulo-xxii-contribuicao-para-o-pis-pasep-e-cofins-incidentes-sobre-a-receita-ou-o-faturamento.pdf/view>)

qualquer motivo (por exemplo, decorrente da forma de contabilização ou registro) o valor do IPI vier a integrar a receita bruta, por certo dela deverá ser excluído, para que se possa corretamente determinar a base de cálculo das contribuições.

Um exemplo numérico hipotético poderá esclarecer e reforçar o anteriormente exposto: uma venda no valor de R\$ 2.000, sobre a qual incida IPI (que é calculado "por fora") no valor de R\$ 200, corresponderá a um preço final de R\$ 2.200. Esse será o total da nota fiscal, o valor desembolsado pelo adquirente. O faturamento (base de cálculo das contribuições), correspondente à receita bruta, será de R\$ 2.000. Não faz sentido falar em exclusão do IPI, porque ele não integra a receita bruta. Se, por algum motivo, nos assentamentos contábeis/fiscais a receita bruta houver sido registrada pelo valor total da nota fiscal (R\$ 2.200), ao determinar a base de cálculo das contribuições o IPI deverá ser retirado, restando, também por esse procedimento, a receita bruta de R\$ 2.000.

Esse foi exatamente o procedimento do Fisco ao efetuar o lançamento. Por entender que os valores de vendas de mercadorias conteriam, em si, também o IPI, procedeu corretamente à exclusão. Vide item "h" do demonstrativo do Fisco.

O art. 28 da Lei nº 11.196/2005 veio introduzir um benefício fiscal. Persiste a incidência tributária, mas a alíquota aplicável passa a ser zero, nas condições ali especificadas. E este ponto é muito importante: a base de cálculo permanece a inalterada: é a receita bruta, na qual não se inclui o IPI, conforme visto.

O § 1º do art. 28 remete ao regulamento a definição das condições para o gozo do benefício, inclusive no que tange ao valor dos produtos. Ressalto: não há qualquer alteração na base de cálculo (faturamento equivalente à receita bruta), muito menos qualquer condição relacionada à receita bruta. A condição (no que interessa a este item) está relacionada ao valor do produto. De se ver, portanto, como o Decreto nº 5.602/2005 regulamentou este ponto (grifos não constam do original).

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de:

[...]

*Art. 2º Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, **o valor de venda, a varejo**, não poderá exceder a:*

[...]

O art. 1º do Decreto simplesmente reproduz o *caput* do art. 28 da Lei nº 11.196/2005. Insisto: permanece a incidência tributária sobre a mesma base de cálculo, apenas com a alíquota reduzida a zero. O art. 2º, por sua vez, é que regulamenta as condições para os produtos, especificamente no que tange ao seu valor. E reza que essa condição deverá ser verificada diante do valor de venda a varejo. Não há qualquer condição atinente à receita bruta (base de cálculo das contribuições).

Isto posto, descabe qualquer tentativa de estabelecer ligações entre "faturamento equivalente a receita bruta" (base de cálculo das contribuições) e "valor de venda a varejo" (parâmetro estabelecido para fins de verificação do atendimento às condições para

gozo do benefício fiscal). O valor de venda a varejo, por certo, é o preço final de venda ao consumidor varejista, o total efetivamente desembolsado pelo adquirente do produto.

Retomando, então, o hipotético exemplo numérico anterior: o valor de venda a varejo é o total da nota fiscal emitida, R\$ 2.200. É com base nesse total, que inclui o IPI, que deve ser feita a verificação do art. 2º do Decreto. Caso satisfeita a condição (e, por certo, outras condições porventura existentes), a receita bruta de R\$ 2.000 estará sujeita à incidência das contribuições com alíquota zero. Em caso contrário, não satisfeita a condição, a receita bruta de R\$ 2.000 estará sujeita às alíquotas normais das contribuições.

Exatamente esse foi o procedimento da autoridade fiscal que cumpriu a diligência determinada em primeira instância. Ao verificar o limite para fins de aplicação da alíquota zero, considerou esse limite em face dos "*valores de venda bruta constantes das notas fiscais, ou seja, o preço pago pelo adquirente no qual o IPI está incluso*".

Assim, concluo pela correção do lançamento, e que as verificações efetuadas quando do cumprimento da diligência, no que toca a este item, foram igualmente corretas, devendo ser rejeitado o recurso voluntário, quanto a esta matéria.

Com isso, tem-se por suprida a omissão apontada, sem que com isso se atribua algum efeito infringente ao acórdão embargado.

• **Item 7 – Omissão quanto à ausência de prova de que certas vendas não foram feitas para uso e consumo de clientes atacadistas e varejistas.**

Este ponto do recurso voluntário também está relacionado ao benefício fiscal de que trata o art. 28 da Lei nº 11.196/2005, mas por outra vertente. Aqui, a recorrente reclama que não teria sido aplicada a alíquota zero à receita bruta decorrente de vendas efetuadas a diversas empresas que, no entender da recorrente, teriam adquirido produtos para uso próprio, e não para revenda. Desse modo, tais vendas se equiparariam a vendas a varejo, alcançadas pelo benefício fiscal em tela. O Fisco teria simplesmente presumido que se tratava de aquisições para revenda. A recorrente se vale da tabela k.5, elaborada pelo próprio Fisco à fl. 5903. Por sua ótica, seria ônus do Fisco provar a destinação dos produtos para revenda, e não para consumo próprio.

Essa mencionada tabela k.6 faz parte da descrição dos critérios adotados pela autoridade lançadora, cabendo a seguinte reprodução (fl. 8839):

k.5) no caso do arquivo com as vendas a PJ, foi feito um filtro preliminar que excluiu as vendas a PJ que, pelo CNAE Fiscal (Código Nacional de Atividades Econômicas), eram a empresas vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática. Os CNPJ com os CNAE excluídos estão em planilha anexa a Este Relatório;

Como se vê, na busca da correta base de cálculo das contribuições, o Fisco manteve na base de cálculo (por não considerar tais vendas alcançadas pelo benefício fiscal) as vendas efetuadas a empresas cujos CNAE eram de vendedoras atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática. Trata-se, realmente, de uma presunção simples, não estabelecida em lei, de que um revendedor atacadista ou varejista de equipamentos de informática, ao adquirir produtos de informática, os destinará à revenda. É o que ocorre, por certo, na grande maioria dos casos. É possível também que, em alguns poucos casos, o vendedor atacadista ou

varejista separe alguns desses equipamentos para uso próprio. No entanto, ao contrário do que alega a recorrente, penso que aqui o ônus da prova seria dela, não do Fisco.

A regra geral é da incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parcela dos equipamentos vendidos a empresas que se dedicam ao comércio atacadista ou varejista desses mesmos equipamentos de informática se destinaram a consumo próprio dessas empresas, e não à revenda, cabe a ela provar o que afirma. Ressalto, por relevante: o Fisco não se valeu de presunção simples para tributar. A presunção foi, sim, empregada para afastar parte da incidência tributária, reconhecendo o benefício fiscal sobre parcela das vendas (aquelas não efetuadas a comerciantes atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática). A irresignação da recorrente não é contra o uso da presunção, mas pelo desejo de que essa presunção viesse a alcançar um universo muito maior de vendas.

Ademais, constato que o critério adotado pelo Fisco se revela muito razoável. A tabela k.5 se encontra às fls. 5903/5934 dos autos. Os CNAE dos adquirentes correspondem ao critério explicitado no trecho anteriormente transcrito. De se observar que não é o Fisco que atribui o CNAE à empresa, antes é esta que, ao se cadastrar, declara o código correspondente a sua atividade econômica. Em outras palavras, são essas empresas que se declaram ao Fisco como comerciantes atacadistas ou varejistas de equipamentos de informática. A recorrente afirma que a grande maioria das empresas varejistas de serviços de informática ali listadas consistem em micro ou pequenas empresas da área de “prestação de serviços de informática” e não de venda de equipamentos, mas não faz prova do que afirma. Embora em alguns poucos casos a palavra “serviço” conste do nome da empresa, em nenhum caso o CNAE declarado por elas à Administração Tributária inclui a prestação de serviços.

Não faço, pois, reparo a decisão de primeira instância quanto a este ponto, e rejeito o recurso voluntário, no que respeita a esta matéria.

Com isso, tem-se por suprida a omissão apontada, sem que com isso se atribua algum efeito infringente ao acórdão embargado.

- **Conclusão.**

Por todo o exposto, em conclusão, no que diz respeito aos itens 6 e 7 dos embargos declaratórios, a decisão do Colegiado foi no sentido de acolher os embargos para suprir as omissões apontadas e, por maioria de votos, negar-lhes efeitos infringentes. Em todos os demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto do ilustre Relator, cabendo ressaltar que foi negado provimento aos embargos, no que toca aos itens 1 a 5 da peça recursal.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha