



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

Processo nº 16561.720189/2013-68
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.269 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 16 de agosto de 2017
Assunto IRPJ
Recorrente HEWLETT PACKARD BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para apreciação de documentos e elaboração de relatório conclusivo.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues. Ausente justificadamente o Conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi efetuado, no ano-calendário de 2008, IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, tendo em vista a omissão de receita operacional caracterizada pela falta de comprovação de devolução/cancelamento de vendas, a glosa de despesas com

destruição de materiais sucateados sem laudo, a tributação dos valores recebidos a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP) e a majoração indevida de custos causada por não se computar no valor do estoque final de 31/12/2008 o estoque de mercadorias em poder de terceiros, ocasionando a redução indevida do lucro líquido.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTOS	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA 150% (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	8.441.448,59	3.812.157,28	6.331.084,94	18.584.688,81
CSLL	3.047.573,37	1.376.284,13	2.285.680,03	6.709.537,53
COFINS	2.996.749,79	1.353.332,21	2.247.562,34	6.597.644,34
PIS	650.610,15	293.815,54	487.957,61	1.432.383,30
TOTAL (R\$)	15.136.379,90	6.835.589,16	11.352.284,92	33.324.253,98

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls.4616 a 4635 que, na DIPJ do ano-calendário de 2008, a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL nos valores de R\$ 219.892.938,75 e R\$ 293.918.566,41, respectivamente.

Constatou a fiscalização que, na DIPJ, linha 24, Ficha 04A, foi informado o Custo das Mercadorias Revendidas no valor de R\$ 2.676.293.567,62 (dois bilhões, seiscentos e setenta e seis milhões, duzentos e noventa e três mil, quinhentos e sessenta e sete reais e sessenta e dois centavos).

Verificou-se, na linha 23, da Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - e linha 05 da Ficha 36A - Balanço Patrimonial - da DIPJ, que o valor do estoque final existente em 31/12/2008 foi de R\$ 306.421.736,12 (trezentos e seis mil, quatrocentos e vinte e um mil, setecentos e trinta e seis reais e doze centavos).

Porém, no Balancete de encerramento e Balanço Patrimonial da contabilidade, de 31/12/2008, o valor do estoque final é de R\$ 314.034.148,57. Portanto, divergente daquele constante na DIPJ.

A diferença de valor entre a DIPJ e o Balanço Patrimonial anexado no Livro Diário foi de R\$ 7.612.412,45.

VALOR DO ESTOQUE FINAL - 31/12/2008	
Descrição	em R\$
Valor do Estoque final - Contabilidade	314.034.148,57!
Valor do Estoque final - na DIPJ	306.421.736,12
Diferença do valor apurado	7.612,412,45

Conta Contábil 14100100 - Adiantamento a Despachante

A fiscalização verificou, também, divergência entre o valor do estoque final registrado no livro registro de inventário - modelo 7, livro físico, por estabelecimento - e o valor constante do

balancete e balanço patrimonial e, ainda, com aquele informado na DIPJ, conforme pode ser observado abaixo.

O valor do estoque final (livro registro de inventário - mod.7) teve a seguinte composição, por estabelecimento:

INVENTÁRIO - EM 31/12/2008

_(Valores em Reais)

Conta Contabi'	Descrição	Estabelecimento	Valor do Estoque Final em 31/12/2008
13420000		61.797.924/0007-40	237.417.074,21
1348L200		61.797.924/0007-40	700.451,95
TOTAL FILIAL			238.117.526,16
1348L200		61.797.924/0009-2	8.008.939,91
1348L100		61.797.924/0009-2	155.224,49
TOTAL DA FILIAL			8.164.164,40
1355L100		61.797.924/0019-84	66.510.224,70
1348L100		61.797.924/0005-89	5.490.394,27
1348L200		61.797.924/0005-89	1.892.395,49
TOTAL DA FILIAL			7.382.789,76
1342L900		61.797.924/000S-17	68,84
Xxxxxxx		61.797.924/0002-36	0,00
xxxxxxx		61.797.924/0006-60	0,00

TOTAL GERAL - EM 31/12/2008 R\$ 320.174.773,86

Constatou o fisco que parte considerável do estoque da contribuinte foi armazenado em depósitos fechados e armazéns gerais de terceiros, cujo saldo não foi considerado na apuração do resultado do exercício (31/12/2008). Em outros termos, o estoque em poder de terceiros não foi registrado no livro Registro de Inventário.

Da análise de informações prestadas pelo contribuinte, em meio magnético-arquivo de entradas e de saídas do livro fiscal, entregue em 11/03/2013 e 27/03/2013, verificou-se que a empresa remeteu, durante o ano de 2008, mercadorias para os seguintes depósitos/armazéns gerais:

Aurora Terminais e Serviços Ltda - CNPJ Nº 01.777.936/0001-96 Excel do Brasil Ltda - CNPJ Nº 02.487.195/0026-20 DHL Logistics (Brazil) Ltda - CNPJ Nº 02.836.056/0024-00 Descrição da movimentação do estoque em poder de terceiros:

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

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

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

A HPB, por sua vez, escritura as notas fiscais no livro registro de entradas - modelo 1, com o CFOP 1907, que significa "Retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral" Da análise dos livros e documentos fiscais pela fiscalização:

Diante da ausência de escrituração, no livro inventário, do estoque em poder de terceiros, a fiscalização fez o levantamento das mercadorias remetidas para depósito/armazém geral, durante o ano de 2008, por meio das notas fiscais com código CFOP 5905, constantes do livro fiscal de saída, modelo 2, e apurou o valor de R\$ 499.592.087,55. A composição deste valor, por nota fiscal, encontra-se em meio magnético no Anexo nº 1 - HP - Nota Fiscal de Saída - Remessa de mercadorias para dep. Fechado e armazém geral – CFOP5905.

Considerando que na venda da mercadoria, o depósito fechado/armazém geral emite nota fiscal de retorno simbólico de mercadoria com o CFOP 5907, para a proprietária da mercadoria, a empresa HPB, esta escritura o seu livro registro de entradas - modelo 1, com o CFOP 1907. A fiscalização fez o levantamento das mercadorias que retornaram do depósito/armazém geral, escrituradas no livro Registro de Entradas, modelo 1, de CFOP 1907, e apurou o valor de R\$ 306.356.123,24. A composição deste valor, por nota fiscal, encontra-se no Anexo nº 2 - HP - Relação de Notas Fiscais de Entradas - CFOP 1907.

Portanto, durante o ano de 2008, foram remetidas mercadorias para armazenar em depósito/armazém geral de terceiros no valor de R\$ 499.592.087,55. E retornaram, desses depósitos/armazém geral, mercadorias no valor R\$ 306.356.123,24.

Considerando, que a empresa não informou se havia estoque inicial (01/01/2008) em poder de terceiros, conclui-se que permaneceu em estoque no final de 2008, no mínimo, o montante de R\$ 193.235.964,31 (=R\$ 499.592.087,55 - R\$ 306.356.123,24).

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

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

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

- Parte das mercadorias adquiridas pela HP do Brasil são armazenados em depósitos ou armazéns gerais e quando remetidas a esses estabelecimentos são suportadas por notas fiscais de remessas emitidas com o CFOP 5905;

- Por ocasião das vendas dessas mercadorias, são emitidas notas fiscais de retorno simbólico para a HP do Brasil e, simultaneamente, a emissão de nota fiscal de venda ao cliente. Na nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria é mencionado o número da nota fiscal de venda.

- As referidas notas fiscais (notas fiscais de compra, venda e respectivas notas fiscais de remessa e retorno a armazém/depósito) são escrituradas normalmente nos livros fiscais;

- A entrada por ocasião da compra, assim como a saída, por ocasião da venda das mercadorias resultam na movimentação dos estoques. No entanto, a movimentação dos estoques em decorrência das notas fiscais de remessa e retorno dos armazéns não são demonstradas no livro registro de inventário, modelo 7;

- Todas as mercadorias, mesmo aquelas em poder de terceiros, ou melhor sob a guarda em armazéns especializados contratados pela HP do Brasil permanecem em estoque devidamente registradas no livro registro de inventário, modelo 7. Para exemplificar, a empresa anexou algumas notas fiscais de remessas para armazéns, venda e retorno simbólico;

- Ressaltou que a definição em "poder de terceiros" é bem ampla, contudo no caso da HP do Brasil, tais mercadorias são destinadas exclusivamente à armazenagem/depósito sem qualquer impacto ao resultado do exercício para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

- Embora não exista esta segregação contábil quanto a estoque em poder de terceiros, a HP do Brasil dispõe de controle físico de inventário por estabelecimento, denominados sistemas lógicos que refletem a posição física de cada armazém. Esta segregação é facilmente identificada através de reporte de saldo de estoque, no campo "Storage Bin.", através do qual é possível obter exatamente a localização das mercadorias, inclusive internamente no próprio armazém;

- Nesse sentido, acredita que o fato de não haver a abertura analítica das mercadorias em poder de terceiros descrita no livro registro de inventário não implica em inconsistências na determinação das bases tributáveis pelo IRPJ e CSLL, uma vez que o momento e valores relativos aos custos e receitas envolvidas nesses processos foram preservados.

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

INFRAÇÃO 2 - GLOSA DA DEVOLUÇÃO/CANCELAMENTO DE VENDAS DE MERCADORIAS - DIPJ O contribuinte declarou na DIPJ, na linha 09 - Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais, na Ficha 06A - Demonstração do Resultado, o valor de R\$ 255.238.575.61 (duzentos e cinquenta e cinco milhões, duzentos e trinta e oito mil, quinhentos e setenta e cinco reais e sessenta e um centavos).

Quando iniciada a ação fiscal, em 12/01/2012, a empresa foi intimada a apresentar a contabilidade e as notas fiscais, em meio magnético.

Analisando esses arquivos, especificamente o arquivo de vendas - devolução de vendas/ cancelamento de serviços (CFOP 1201/1202/2201/2202) – constatou-se que a somatória dessas notas fiscais é de R\$ 72.114.201,90, divergente do declarado na DIPJ.

A fiscalização limitou-se a examinar as contas contábeis 31020000A008 e 31020000A160, no valor de R\$ 19.641.717,47 e R\$ 177.265.386,55, respectivamente, totalizando o valor de R\$ 196.907.103,72.

Considerando que apenas o valor de R\$ 72.114.201,90 havia sido comprovado por meio de notas fiscais, intimou-se novamente a fiscalizada, em 27/03/13, a comprovar o valor restante. Em resposta de 12/04/2013, o contribuinte informou e apresentou arquivo magnético complementar com o valor (R\$ 85.361.983,51) referente ao retorno de mercadorias que não deram entrada no estabelecimento do cliente. Informou que o retorno dessas mercadorias foi escriturado no Livro Registro de Entrada modelo 1 com o CFOP 1949/2949, que significa "outras Entradas Não Especificadas". A fiscalização analisou e considerou comprovado o valor de R\$ 85.361.983,51.

Também na resposta de 12/04/2013, o contribuinte apresentou um resumo dos valores de cancelamentos e devoluções, por conta contábil.

Esclareceu ainda, na mesma resposta, que na devolução/cancelamento da venda de mercadorias a empresa realizou os seguintes procedimentos: a) no retorno de mercadoria por motivo de recusa no recebimento pelo cliente - cancelamento de venda - o retorno ocorreu com a mesma nota fiscal de saída emitida pela vendedora (HP do Brasil) e a escrituração no livro registro de entrada ocorreu pelo CFOP 1949 e 2949; b) no caso de venda de mercadoria em que houve o recebimento pelo cliente e, posterior, devolução parcial ou total, o cliente emitiu nota fiscal de saída (devolução de compra) para acompanhar a mercadoria até o estabelecimento do vendedor com o CFOP 5201/5202/6201/6202.

Quando da entrada da mercadoria no estabelecimento vendedor (HP do Brasil), a escrituração no livro registro de entrada ocorreu pelo CFOP 1201/1202/2201/2202.

A fiscalizada informou também que todos os valores que afetaram a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL estão suportados pelos respectivos documentos fiscais e registros nos respectivos livros, no entanto, esclareceu que algumas transações não implicam ou se originam de notas fiscais propriamente ditas, em virtude de sua natureza e interface com a contabilidade.

Em 22/04/2013, o contribuinte apresentou informações complementares, em meio magnético, demonstrando a composição dos valores extraídos dos registros fiscais com a relação dos respectivos documentos fiscais, a saber:

"a) Retorno de mercadorias vendidas que não deram entrada no estabelecimento do cliente totalizando R\$ 85.361.983,51;

b) Transações relativas a emissão de notas fiscais de serviços canceladas no mês de emissão totalizando R\$ 52.479.479,50;

c) Transações relativas a emissão de notas fiscais de serviços canceladas fora dos meses de emissão totalizando R\$ 27.861.584,01;

d) Devoluções de vendas registradas nos livros de entrada com código efetivo de devolução de vendas (CFOP) totalizando R\$ 75.585.924,33.

Valor total de devoluções no ano de 2008: R\$ 241.288.971,40 Valor mencionado na resposta de 11/04/2013: R\$ 238.940.000,00" Ainda, na resposta, esclareceu que "considerando o mecanismo sistêmico

adotado pela HP do Brasil é possível que a variação apresentada corresponda à falta de interface entre os sistemas fiscais e a contabilidade, uma vez que os valores das notas fiscais canceladas e notas fiscais de entradas relativas a devoluções mencionadas nos itens "a" a "d", mostram-se superiores ao valor deduzido como devolução de venda na determinação do lucro e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro".

Assim, de acordo com a resposta do contribuinte, as notas fiscais de devolução/cancelamento de mercadoria, que suportam os valores escriturados na contabilidade foram de R\$ 160.947.907,84, conforme composição a seguir.

- Retorno de mercadorias vendida: R\$ 85.361.983,51 (CFOP 1949/2949)

- Devoluções de vendas: R\$ 75.585.924,33 (CFOP 1201/1202/2201/2202)

Total.....R\$ 160.947.907,84 A fiscalização discordou do contribuinte em relação ao valor da devolução de vendas -R\$ R\$ 75.585.924,33 (CFOP 1201/1202/2201/2202). Este montante corresponde ao valor escriturado no livro registro de entrada, modelo-1, mas NÃO corresponde ao valor total das notas fiscais apresentadas à fiscalização, que é de R\$ R\$ 72.114.201,90, conforme arquivo magnético de vendas fornecido pelo contribuinte em 24/02/2012 no formato Access.

A relação analítica contendo as notas fiscais de devolução/cancelamento está no anexo nº 3 - HP - Relação das Notas Fiscais de Devolução de Vendas - Por Estabelecimento - CFOP 1201e1202e2201e 2202.

Refazendo a demonstração da resposta do contribuinte, temos:

- Retorno de mercadorias vendida. R\$ 85.361.983,51 (CFOP 1949/2949)

- Devoluções de vendas: R\$ 72.114.201,89 (CFOP 1201/1202/2201/2202)

- Total.....R\$157.476.185,40 O valor das notas fiscais que comprovam e suportam o valor escriturado na contabilidade é de R\$ 157.476.185,40.

Portanto, do montante de R\$ 196.907.103,72 o contribuinte apenas comprovou os valores de R\$ 72.114.201,90 e R\$ 85.361.983,51, totalizando R\$ 157.476.185,40. Portanto, a fiscalizada deixou de comprovar a importância de R\$ 39.430.918,32.

Dessa forma, por falta de comprovação, o valor de R\$ 39.430.918,32 (trinta e nove milhões, quatrocentos e trinta mil, novecentos e dezoito reais e trinta e dois centavos) foi considerado indedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

INFRAÇÃO 3 - GLOSA DO CUSTO COM MATERIAL SUCATEADO A fiscalização verificou na escrituração do balancete contábil a dedução da despesa com Material Sucateado, conta contábil 35560000A082, no valor de R\$ 44.671.919,51.

No termo de intimação de 27/03/2013, o contribuinte foi intimado a comprovar por documentos hábeis e idôneos e a apresentar laudo técnico de destruição do material sucateado, no valor de R\$ 44.671.919,51.

Em resposta de 22/04/2013, a empresa informou o seguinte:

i-) que a despesa foi apropriado ao resultado do exercício de 2008;

ii-) que "o levantamento dos laudos de acompanhamento de destruição de material emitidos pela Receita Federal em 2008, os quais suportam a dedução de despesas na determinação do lucro real e, apuramos o valor de R\$ 9.071.882,89 (nove milhões, setenta e um mil, oitocentos e oitenta e dois reais e oitenta e nove centavos)".

iii-) "que parte dos valores apropriados ao resultado do exercício de 2008 corresponde a remessas para destruição as quais estão suportadas por pedidos de solicitação de acompanhamento de destruição de material protocolados pela Receita Federal do Brasil e que em 31 de dezembro de 2008 aguardavam a visita do Inspetor Fiscal para destruição. Essas transações totalizavam naquela ocasião R\$ 25.115.403,04, que pode ser comprovado no CDROM contendo o ANEXO INT 27 03 LAUDOS DE DESTRUIÇÃO DE MATERIAL EMITIDOS EM 2008" Considerando que a fiscalizada comprovou apenas R\$ 9.071.882,89 da referida despesa, concluiu-se que ficou sem a devida comprovação o valor de R\$ 35.600.036,62, conforme quadro abaixo.

Dessa forma, conforme planilha abaixo, temos:

Dessa forma, conforme planilha abaixo, temos:	
Conta Contábil 35560000A082	Valor em R\$
1. Valor deduzido como despesa	44.671.919,51j
2. Despesa comprovada por Laudo de Destruição	9.071.882,89i
3. Despesa sem comprovação documental	35.600.036,62
(Ano-Calendário de 2008)	

Portanto, a despesa no valor de R\$ 35.600.036,62 (trinta e cinco milhões, seiscentos mil, trinta e seis reais e sessenta e dois centavos), contabilizada na conta contábil nº 35560000A082 e reconhecido no resultado de 2008, foi considerada indedutível para fins de apuração do imposto de renda e da base de cálculo da CSLL.

INFRAÇÃO 4 - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

A fiscalização constatou que na contabilidade da fiscalizada foi escriturada a despesa, conta contábil 38170000A109 - Juros IC, de juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 74.025.827,66.

Em 22/03/2013, o contribuinte foi intimado a comprovar as despesas incorridas com os juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 74.025.827,66 (setenta e quatro milhões, vinte e cinco mil, oitocentos e vinte e sete reais e sessenta e seis centavos).

Na resposta de 22/04/2013, a fiscalizada apresentou cópia dos lançamentos contábeis e do contrato de fechamento de câmbio relativos aos pagamentos de juros sobre o Capital Próprio pagos, no valor de R\$ 74.025.827,66.

Verificou-se que ocorreram dois lançamentos na conta contábil nº 38170000A109 com JCP:

Mês 07/2008 - R\$ 35.568.086,10 Mês 12/2008 - R\$ 38.457.741,56 O Valor Total – JCP R\$ 74.025.827,66 Os valores dos JCP foram efetuados em nome da HEWLETT-PACKARD GLOBAL INVESTMENTS B.V. localizado nos Países Baixos, Holanda.

Em 23/09/2013, o contribuinte foi intimado a explicar o porquê da falta de adição do valor incorrido com as despesas de juros sobre o capital próprio (JCP) de R\$ 74.025.827,66 na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Na resposta de 26/09/2013, o contribuinte informou que:

- "Na apuração do Lucro Real DIPJ 2009 - Ano-Calendário de 2008 - Ficha 09A, foi declarado o valor de adições no total de R\$ 344.122.733,49. No entanto, ao transportar essas mesmas adições para a apuração da CSLL - Ficha 17A, houve uma falha e o valor de R\$ 74.025.627,66 não foi igualmente declarado nesta ficha. Assim, o total de adições na base da CSLL foi de R\$ 270.097.105,83;

- Após a análise detida dos controles internos da empresa, verificamos que o valor de R\$ 74.025.627,66 de JCP foi devidamente considerado como adição indedutível para ambos os cálculos dos tributos em questão, IRPJ/CSLL Sendo assim, entendemos que não há divergências nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da empresa fiscalizada, ano-base 2008, mas tão somente a necessidade de retificar a DIPJ 2009 - Ano-Calendário de 2008, a fim de incluir na base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 74.025.627,66, decorrente do pagamento de JCP".

Em resposta complementar, apresentada em 02/10/2013, informou "que para fins de Demonstrações Financeiras o JSCP é excluído do DRE e lançada diretamente na linha de Lucros/Prejuízos Acumulados, conforme demonstrado na DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido".

A fiscalização verificou que a empresa adicionou a referida despesa - juros sobre o capital próprio (JCP), no valor de R\$ 74.025.827,66 - ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, no ano calendário de 2008, conforme Livro de Apuração do Lucro Real. No entanto, o valor não foi adicionado na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Analisando as demonstrações financeiras do contribuinte, constatou-se que os resultados apresentados não permitem a dedução dos juros sobre capital próprio em virtude da INEXISTÊNCIA de lucro do exercício e da AUSÊNCIA de lucros acumulados e reservas de lucros, conforme demonstrado abaixo:

DIPJ - Ficha 06A - Demonstração do Resultado do Exercício - Demonstração do Resultado do Exercício - DRE...R\$ -362.711.171,41 DIPJ - Ficha 37A - Passivo - Patrimônio Líquido (PL)

i. Capital Subscrito Domiciliados/Residentes Exterior ...R\$ 544.720.540,00

ii. Reserva de Reavaliação.....R\$ 7.516.851,90

iii. Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos, da Assembléia.....	R\$ 0,00
iv. Prejuízos Acumulados.....	R\$ 146.745.498,57
v. Total do Patrimônio Líquido.....	R\$ 405.491.893,33

Portanto, o contribuinte não preenche os requisitos legais para fins de dedutibilidade. Assim sendo, o valor de R\$ 74.025.827,66 foi adicionado à base de cálculo da CSLL.

Ajuste do Preço de Transferência

Verificou-se que a contribuinte ofereceu à tributação o valor de R\$ 25.106.714,49 (vinte e cinco milhões, cento e seis mil, setecentos e catorze reais e quarenta e nove centavos), conforme informado na DIPJ, linha 10, Ficha 09A, lucro real, e linha 10, Ficha 17A, no Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A fiscalização não constatou divergência em relação a essa adição.

Cientificada da autuação, a contribuinte, representada pelos procuradores Celso Costa e Diego Marchant (fls. 5759 a 5764), ingressou com a impugnação de fls. 5585 a 5608, alegando:

- Reconhece as infrações relativas à glosa do custo com material sucateado e da tributação dos valores recebidos a título de JCP (Infrações 3 e 4) e, portanto, não apresentará defesa sobre ambos os pontos. No tocante a esses pontos, deixa expresso o seu pedido de removimentação das bases tributárias, considerando, inclusive, os montantes de prejuízos de IRPJ e bases negativas de CSLL. Não obstante, informa que os valores devem ser adicionados a título de adição temporária, passível de exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos períodos de disponibilização dos respectivos laudos.

- Quanto à infração I: Falta de Escrituração de Estoque em Poder de Terceiros, ocorreu erro de direito, o que ocasiona nulidade.

A Fiscalização, alegou:

"Considerando que a empresa não informou se havia estoque inicial (01/01/2008) em poder de terceiros, conclui-se que permaneceu em estoque final de 2008, no mínimo, o montante de R\$ 193.235.964,31 (- R\$ 499.592.082,55 - R\$ 306.356.123,24)" - fls 9 do TVF."

Da análise do trecho acima, resta claro que a fiscalização encontrou uma situação de diferença de estoque. Segundo a fiscalização, o saldo final de estoque em poder de terceiros, por não ter sido controlado de forma a permitir identificar a parte em poder da empresa e a parte em poder de terceiro, deveria ser considerado igual a zero.

Porém, ao refazer a movimentação de estoques, a partir da metodologia comparativa obtida entre as entradas e saídas registradas nos Modelos 1 e 2 do Livro de

Registro de Inventários, referentes aos CFOP 5905 e 5907, a fiscalização concluiu que o estoque deveria ser de R\$ 193.235.964,31, ou seja, uma clara situação de diferença de estoque.

Ora, se houvesse diferenças no estoque, deveria a fiscalização dar o tratamento de omissão de receitas por levantamento quantitativo, nos termos no artigo 286 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99").

Não obstante, de maneira curiosa, a fiscalização propõe a glosa de custos, o que demonstra claro erro de direito na lavratura do presente auto de infração, motivo pelo qual o mesmo, nesse tópico, deve ser cancelado.

- Desmistificando o cenário criado pela fiscalização - As demonstrações financeiras estão corretas:

Da análise do TVF, primeiramente, cumpre afastar quaisquer especulações acerca de eventuais incertezas em relação à qualidade das demonstrações contábeis e aos controles fiscais da impugnante.

Pelo motivo acima, importa rebater as alegações da fiscalização, tais como as afirmações feitas à fl. 7 do TVF:

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

Valor informado na DIPJ.....R\$ 306.421.736,12 Valor constante do Balancete/Balanco Patrimonial ...R\$ 314.034.148,57 Valor registrado no Livro InventárioR\$ 320.174.773,86" Da análise do trecho acima, poder-se-ia suspeitar que as demonstrações contábeis da impugnante não merecem crédito, dado que há três valores diferentes para supostamente a mesma informação.

Não obstante, a simples resposta para estas diferenças é que elas decorrem dos diferentes critérios de avaliação que são adotados na DIPJ, Balancete e nos Livros de Registro Inventário.

A primeira diferença diz respeito às diferenças entre o Livro de Registro de Inventário - Modelo 7 (R\$ 320.174.773,86) e o Balancete (R\$ 314.034.148,57).

Tal diferença pode ser facilmente explicada pelo fato do Livro de Registro de Inventário não atender aos Princípios Contábeis. O Livro de Registro de Inventário visa acompanhar a movimentação física dos estoques junto a terceiros (compras, vendas, etc.) . Não contempla ajustes requeridos pelos Princípios Contábeis, a exemplo de provisões para obsolescência, ajustes a valor de mercado, juros sobre compras, etc. Essa a razão da diferença entre o Livro de Registro de Inventário e o Balancete. Explicada, portanto, a origem da diferença!

A diferença entre o Balancete e a DIPJ, por sua vez, pode ser facilmente explicada no quadro abaixo:

Grupo de Conta	Conta Contábil	Descrição	LINHA DIPJ	DESCRIÇÃO LINHA DA DIPJ	Saldo
MATERIA PRIMA	'13101000	MATERIA PRIMA	FICHA36A04	Estoques	0.01
MATERIAIS P/MANUTENCAO E OUTROS	'13560000	PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO	FICHA36A04	Estoques	66.510.364.70
MATERIAIS P/MANUTENÇÃO E OUTROS	'14960400	CONTA SUSPENSA	F:CHA36A04	Estoques	(0.02)
MATERIAIS P/MANUTENÇÃO E OUTROS	'149B09U0	CONTA SUSPENSA	FICMA36A04	Estoques	0.02
MATERIAIS P/MANUTENCAO E OUTROS	'14990003	CONTA SUSPENSA	FICHA36A04	Estoques	(0.04)
PRODUTOS ACABADOS	'13390000	PROVISÃO PARA OBSOLESCÊNCIA E SCRAP	FICHA36A04	Estoques	(36.057.020.34)
PRODUTOS ACABADOS	'13399999	JUROS PAGOS SOBRE COMPRAS - AVP LE111.638	FICKA36A04	Estoques	(5.726.373.17)
PRODUTOS ACABADOS	'13421100	PRODUTO ACABADO	FCHA36A04	Estoques	241.199.078.35
PRODUTOS ACABADOS	'13480200	PRODUTO ACABADO EM DEMONSTRAÇÃO	FCHA36A04	Estoques	16.091.688.53
MATERIAL EM TRANSITO	'13530000	MATERIAL EM TRANSITO - COMPRAS LOCAIS	FICHA36A04	Estoques	901.518.41
MATERIAL EM TRANSITO	'13650000	ESTOQUES EM TRANSITO	FICHA36A04	Estoques	23.502.486.88
MATERIAL EM TRANSITO	'13650200	MATERIAL EM TRANSITO	FICHA36A04	Estoques	1.79
IMPORTAÇÕES EM ANDAMENTO	'14100100	ADIANTAMENTO A DESPACHANTE	FICHA36A04 Total FICHA36A0B	Adiantamentos a Fornecedores	306.421.736,12 . 7.612.412,45
	..	"i	"FICHA36A06 Total	Total Estoque Contabilidade	7.612.412,45 314.034.148,57

O quadro acima demonstra a composição dos valores que foram incluídos na DIPJ (Ficha 36A, linha 4) , que totalizam R\$ 306.421.736,12.

Conforme se verifica acima, a diferença entre o valor da DIPJ e do Balancete se refere a um adiantamento de R\$ 7.612.412,45 feito aos despachantes aduaneiros que importam as mercadorias da impugnante que finalizada a importação, constarão do estoque.

Ocorre que para fins de preenchimento da DIPJ, esse valor deve constar de linha específica - Linha 6 da Ficha 36A (Adiantamento a Fornecedores). Em resumo: R\$ 314.034.148,57 - R\$ 7.612.412,45 = R\$ 306.421.736,12! Explicado, portanto, a diferença entre a DIPJ e o Balancete.

Assim, resta cristalino que não há inconsistências nos valores apontados na DIPJ, balancete e o Livro de Registro de Inventário Modelo 7, pois esses documentos utilizam critérios distintos de valoração.

III.1.c) Da fragilidade das análises efetuadas pela Fiscalização - um resultado originado de premissas equivocadas - Nulidade por Erro de Fato.

Conforme descrito acima, a fiscalização partiu de premissas equivocadas para concluir que a impugnante aumentou o custo das mercadorias vendidas ("CMV") em R\$ 193.235.964,31.

O equívoco da fiscalização tem como pilar a falta de segregação dos estoques em poder de terceiros das demais contas de estoque.

Nesse ponto, cabe esclarecer que a falta da referida escrituração em separado poderia apenas e tão somente constituir a inobservância das melhores práticas relativas à forma de apresentação analítica das demonstrações contábeis.

A impugnante reconhece que a segregação dos estoques em poder de terceiros poderia dar maior clareza para o usuário das demonstrações financeiras.

No entanto, a referida falta de segregação não causa nenhum impacto contábil, seja no campo patrimonial, seja na apuração do resultado.

Em se tratando de uma questão de apuração de tributos, como é o caso em tela, vale ressaltar que não há qualquer normativo tributário federal que determine a referida segregação, tampouco que imponha penalidades às pessoas jurídicas que não observem tal prática.

Vale ressaltar ainda que a fiscalização efetuou inúmeros testes na apuração de receitas e custos da impugnante e não constatou diferenças. Caso houvesse identificado diferenças, certamente teria procedido ao arbitramento do lucro ou teria lavrado acusação de omissão de receitas, o que não se verificou no caso em tela.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A entrada por ocasião da compra, assim como a saída, por ocasião da venda das mercadorias resultam em movimentação dos estoques. No entanto, a movimentação dos estoques em decorrência das notas fiscais de remessa e retorno dos armazéns não são demonstradas no livro registro de inventário, modelo 7;

- Todas as mercadorias, mesmo sendo aquelas em poder de terceiros, ou melhor, sob a guarda de armazéns especializados contratados pela HP Brasil permanecem em estoque devidamente registradas no livro registro de inventário, modelo 7. Para exemplificar, a empresa anexou algumas notas fiscais de remessa para armazéns, venda e retorno simbólico;

- Ressaltou que a definição da definição "em poder de terceiros" é bem ampla, contudo no caso da HP do Brasil, tais mercadorias são destinadas exclusivamente à armazenagem/depósito sem qualquer impacto ao resultado do exercício para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

- Embora não exista esta segregação contábil quanto a estoque em poder de terceiros, a HP do Brasil dispõe de controle físico de inventário por estabelecimento, denominado sistemas lógicos que refletem a posição física de cada armazém. Esta segregação é facilmente identificada através de reporte de saldo de estoque, no campo "Storage BIN", através do qual é possível obter exatamente a localização das mercadorias, inclusive internamente no próprio armazém;

- Nesse sentido, acredita que o fato de não haver a abertura analítica das mercadorias em poder de terceiros descrita no livro registro de inventário não implica em inconsistências na determinação das bases tributáveis pelo IRPJ e CSLL, uma vez que o momento e valores relativos aos custos e receitas envolvidas nesses processos foram preservados."

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

Outro fato que demonstra a fragilidade do trabalho das fiscalização diz respeito ao fato do fiscal simplesmente "esquecer" os valores declarados nas Fichas 4A e 3 6A da DIPJ.

Conforme se vê nas fichas 04 A (Custo dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral), linhas 20 a 23, e 36 A (Ativo – Balanço Patrimonial) linha 05, da DIPJ/2009, os valores relativos a estoque inicial, final e custos estão devidamente conciliados entre si e com contabilidade da impugnante.

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

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

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

III.I.d) Da nulidade do auto de infração por falta de motivação - o motivo da glosa não foi apresentado.

Conforme demonstrado acima, a fiscalização, de forma equivocada, se prendeu ao fato da impugnante não possuir segregação dos valores de estoque em poder de terceiros e a premissas totalmente incorretas para exigir a glosa do vultoso montante R\$ 193.235.964,31, sem tecer qualquer comentário acerca da natureza.

Se a fiscalização entendeu por glosar R\$ 193.235.964,31 do custo da impugnante, é porque supôs que tal valor seria indedutível. Esta ilegalidade (inedutibilidade), contudo, deveria ter sido demonstrada e comprovada e, nunca pode simplesmente ser resultado de uma simples subtração.

Da leitura atenta do TVF, contudo, não se identifica um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição dos motivos pelo qual o vultoso valor é indedutível.

A título ilustrativo, caso estivessemos tratando da indedutibilidade de despesas com constituição de provisão, certamente o fiscal deveria descrever a natureza da despesa de provisão, comprová-la e citar que o inciso I do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 determina que as provisões são indedutíveis na apuração do lucro real.

Caso a despesa indedutível fosse um pagamento de multa de trânsito, certamente a autoridade fiscal citaria o artigo 299 do RIR/99 concluiria que as despesas com pagamento de multas de trânsito não são necessárias à atividade da empresa.

Embora longo, o texto do TVF simplesmente efetua uma subtração e determina que o valor de R\$ 193.235.964,31 é indedutível, sem tecer os motivos que levaram a tal conclusão.

Ressalte-se que o dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem os autos de infração) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei 9.784/99 (Lei do processo administrativo federal), art. 2º (10), a esse respeito.

O próprio Decreto 70.235/72 é explícito nesse sentido, ao tratar em seu art. 10 dos requisitos do auto de infração, que incluem a legislação infringida, devidamente descrita. Vejamos:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Demais disso, sabe-se que a atividade administrativa de lançamento é estritamente vinculada, ex.vi. dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, caso se entenda que o fundamento da autuação decorre da desobediência à lei, tal descompasso entre a conduta do contribuinte e a lei deve estar expressamente consignado (descrição do fato ilícito).

Todavia, conforme já se disse, não se observa uma linha sequer no trabalho fiscal, dedicada à justificação da indedutibilidade do referido valor.

Vale ressaltar que a jurisprudência administrativa reconhece a necessidade da Fiscalização demonstrar os motivos que levaram à glosa de uma despesa. Vejamos:

IRPJ - DESPESAS DE SERVIÇOS - EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO - ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO - Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos As despesas de serviços. Recurso especial parcialmente provido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF -Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-03.972 em 18/06/2002) (g.n.)

NORMALIDADE E USUALIDADE - ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO - Se a fiscalizada não apresenta os comprovantes fiscais dos dispêndios contabilizados, está o fisco tolhido na sua missão de verificar a efetividade, a necessidade e a usualidade do dispêndio. Ao contrário, se apresentado documento hábil, cabe ao fisco fazer a prova da sua indedutibilidade, à vista dos serviços nele descritos." (1o Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07.694 em 17.06.2004) (g.n.)

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

III. 2 - Infração 2 - Glosa da devolução/cancelamento de vendas de mercadorias - DIPJ Conforme demonstrado anteriormente, a fiscalização solicitou esclarecimento à impugnante em relação ao valor declarado na DIPJ de R\$ 255.238.575,61, relativo a vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais.

A impugnante disponibilizou os arquivos magnéticos de contabilidade e notas fiscais, que totalizavam R\$ 72.114.201,90 (devoluções de venda e cancelamento de serviços) e R\$ 85.361.983,51 (retorno de mercadorias que não deram entrada no estabelecimento do cliente).

Na mesma resposta, a impugnante apresentou um resumo dos valores de cancelamentos e devoluções, por conta contábil, totalizando R\$ 245.602.051,93.

Também foi esclarecido pela impugnante todo o procedimento que envolve a devolução/cancelamento da venda de mercadorias.

No caso de retorno de mercadoria por motivo de recusa no recebimento pelo cliente - cancelamento de venda - o retorno ocorre com a mesma nota fiscal de saída emitida pela vendedora (Impugnante) e a escrituração no livro registro de entrada ocorre pelo código CFOP 1949 e 2949.

No caso de venda de mercadoria em que houve o recebimento pelo cliente e, posterior, devolução parcial ou total, o cliente emite nota fiscal de saída (devolução de compra) para acompanhar a mercadoria até o estabelecimento do vendedor com o CFOP 5201/5202/6201/6202. Quando da entrada da mercadoria no estabelecimento vendedor (Impugnante), a escrituração no livro registro de entrada ocorre pelo CFOP 1201/1202/2201/2202.

A impugnante esclareceu ainda que, mesmo que todos os valores tenham sido suportados pelos respectivos documentos fiscais e que tenham afetado a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, algumas transações não implicaram ou originaram faturamento, uma vez que foram canceladas dentro do mesmo dia.

Em 22 de abril de 2013, a impugnante apresentou novo arquivo magnético com a composição dos valores extraídos dos registros fiscais. Dentre os valores indicados, em relação ao código CFOP 1201/1202/2201/2202 a impugnante declarou o valor R\$ 75.585.924,33.

A Fiscalização, no entanto, não concordou com o valor informado ao passo que há divergência com o montante somado nas notas fiscais entregues em 12 de janeiro de 2012, o qual totalizou R\$ 72.114.201,90.

Diante dos documentos e esclarecimentos ao longo da fiscalização, o fiscal concluiu que, do montante declarado na DIPJ e no Balancete (RS 196.907.103,72), a impugnante somente conseguiu comprovar RS 157.476.185,40, que é a soma de RS 72.114.201,90 e R\$ 85.361.983,51.

A impugnante passou a analisar a suposta diferença de R\$ 39.430.918,32 e chegou a algumas conclusões. Para tanto, fez uma minuciosa análise do Razão Contábil e detectou que valores de R\$ 72.114.201,90 e R\$ 85.361.983,51 foram subvalorizados.

Ademais, no preenchimento da DIPJ, o valor de R\$ 3.760.343,44, que corresponde a valores pagos em processos movidos por consumidores, foi indevidamente incluído na referida linha da DIPJ.

Vejamos o quadro abaixo:

Evento	Razão Contábil	Relações de • Notas Fiscais Entregues	Diferença
Notas de Devolução	75.185.119,24	72.114.201,89	3.070.917,35
Recusa	109.532.095,52	85.361.983,51	24.170.112,01
Processos Consumidor	3.760.343,44		3.760.343,44

Da análise do quadro acima, nota-se que o valor de R\$ 72.114.201,90 foi incorretamente informado à fiscalização. Conforme se verifica no relatório de Notas de Devolução, o valor correto é de R\$ 75.185.119,24 (doc. 04).

Ademais, podemos verificar que o valor de R\$ 85.361.983,51 foi também foi incorretamente informado à fiscalização. Conforme se verifica no relatório de Notas de Recusa, o valor correto é de R\$ 109.532.095,52 (doc. 05).

Nesse contexto, não obstante o cuidado e os esforços da ação fiscal, a impugnante não deixa de transparecer que contribuiu acidentalmente à apuração incorreta da infração contida nesse tópico.

Assim sendo, pede a revisão do lançamento à luz das informações trazidas e o princípio da verdade material, bem como se coloca à disposição para quaisquer diligências que sejam necessárias.

Assim sendo, resta comprovado que a infração 2 também deve ser cancelada.

PEDIDO

Ante o exposto, requer o cancelamento dos itens 1 e 2 do Auto de Infração, pelos motivos expostos ao longo da presente defesa.

A impugnante reconhece as infrações relativas à glosa do custo com material sucitado e da tributação dos valores recebidos a título de JCP (Infrações 3 e 4) e, portanto, não apresentará defesa sobre ambos os pontos.

Não obstante, informa que os valores devem ser adicionados a título de adição temporária, passível de exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos períodos de disponibilização dos respectivos laudos. Em qualquer hipótese, no tocante a esses pontos, não obstante, deixa expresso o seu pedido de removimentação das bases tributárias, considerando, inclusive, os montantes de prejuízos de IRPJ e bases negativas de CSLL.

A impugnante protesta ainda pela produção posterior de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Como forma de dirimir as dúvidas levantadas pela fiscalização, a impugnante coloca-se à disposição para quaisquer diligências que se façam necessárias.

Relação de Documentos que instruem a presente impugnação Doc 01 - Contrato Social Doc 02 - Procuração e Substabelecimento Doc. 03 - Auto de Infração Doc. 04 -

Relatório de Notas Fiscais - Devolução Doc. 05 - Relatório de Notas Fiscais - Recusa Da decisão da DRJ A 3º Turma de Julgamento da DRJ/POR julgou improcedente a Impugnação apresentada e manteve integralmente o lançamento fiscal, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008 ESTOQUE FINAL. SUBAVALIAÇÃO A falta de estoque de mercadorias apurada mediante cotejo entre o Registro de Inventário e o saldo existente em depósitos de terceiros, decorrente da movimentação de entradas e saídas, permite a tributação como subavaliação de estoques.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

NULIDADE.

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

ENQUADRAMENTO LEGAL.

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

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

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

DILIGÊNCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

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

INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO.

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

SUSTENTAÇÃO ORAL.

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

Recurso Voluntário

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual ratifica seus argumentos trazidos em Impugnação.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, assim, merece ser apreciado.

Preliminar - Nulidade Alega a Recorrente nulidade da autuação por erro de direito. Sustenta sua posição ao afirmar que a fiscalização identificou uma diferença de estoque e que segundo consta do TVF, o saldo final de estoque em poder de terceiros não teria sido registrado no livro de inventário. Em outras palavras, a contribuinte não teria feito prova de que o estoque alegadamente em poder de terceiros já fazia parte do estoque final registrado nas demonstrações financeiras de 31/12/2008.

Assim, segundo a Recorrente, se a fiscalização encontrou uma diferença entre o total de mercadorias remetido para armazenagem junto a terceiros e o total devolvido, o saldo final do estoque em poder de terceiros deveria ter sido considerado como igual a "zero" e, portanto, a diferença existente deveria ter sido apontada como mercadoria vendida e não registrada na contabilidade, o que configuraria omissão de receitas prevista no art. 286 do RIR/99.

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

Entendo que cabe razão à Recorrente e para justificar minha posição, destaco o disposto no art. 286 do RIR:

Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

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

final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

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

Como destacado pela ora Recorrente, a jurisprudência do CARF traz inúmeros exemplos de casos de autuação por omissão de receita decorrente de diferenças apuradas em estoque:

OMISSÃO DE RECEITA — DIFERENÇA DE ESTOQUE — O cotejo entre o registro de inventário e o saldo apurado em movimentação de estoque, em caso de diferença a maior no registro de inventário, importa em omissão de compras de mercadorias não alienada, indicando omissão de receita.

GLOSA DE DESPESAS — NOTA FISCAL INIDÔNEA — O registro de despesa com nota de emitente declarado inidôneo pela Receita Federal, só pode prevalecer se o contribuinte demonstra a efetivação prestação do serviço ou a entrada de mercadorias, além do pagamento realizado.

GLOSA DE DESPESAS — SERVIÇOS PRESTADOS — COMPROVAÇÃO - Os serviços contratados devem restar comprovados, por elementos que demonstrem sua efetiva realização, iniciando tal demonstração pelo pagamento realizado. (Proc. 10821.000786/2001-44 - Acórdão n. 108-07.358 - 16/04/2003 - 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUES - Constatada diferença a maior no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário. (Proc. 10675.001386/98-75 - Acórdão 105-14.136 - 12/06/2003 - Primeiro Conselho de Contribuintes)

Assim, face o flagrante erro de enquadramento legal da autuação que seguiu no sentido de glosa de custos quando na realidade restou evidenciada a infração de omissão de

receita, padece de nulidade por vício material o lançado efetuado, devendo ser cancelada a autuação no que se refere à infração 01.

Mérito Quanto à infração 02 que se refere à divergência entre o valor das notas fiscais e aquele declarado em DIPJ no que concerne às operações de devolução e cancelamento de venda de mercadorias, me parece que trata-se de discussão de natureza mais fática (provas) que jurídica.

Isso porque, a discussão gira em torno do entendimento da fiscalização de que a ora Recorrente não demonstrou através da apresentação de notas fiscais a integralidade do montante que fora declarado na DIPJ como sendo decorrente de vendas canceladas e devoluções, tendo sido, conseqüentemente, glosado o valor de R\$ 39.430.918,32.

Pois bem, a Recorrente informou em DIPJ o montante de R\$ 255.238.575,61 à título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais e durante a fiscalização teria apresentado arquivos magnéticos de contabilidade e notas fiscais que totalizam R\$ 74,1 milhões em relação às devoluções e cancelamentos e R\$ 85,3 milhões de retorno de mercadorias.

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

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

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

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

Desta sorte, fora considerado como comprovado apenas o valor de R\$ 157,4 milhões que equivale à soma dos R\$ 72,1 milhões e R\$ 85,3 milhões acima citados., restando não comprovado o montante de R\$ 39,4 milhões que foi tributada.

Em Recurso Voluntário a Recorrente traz o seguinte quadro explicativo de tal diferença:

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

Segundo a Recorrente, os valores acima de R\$ 72,1 milhões e R\$ 85,3 milhões foram informados de forma equivocada ao fisco, sendo que os valores corretos são R\$ 75,2 milhões e R\$ 109,5 milhões respectivamente e que a integralidade de tais valores fora comprovado através de relatório de notas fiscais.

O julgadores da DRJ não aceitaram tal argumento e julgaram improcedente a Impugnação da Recorrente neste ponto por entenderem que as alegações não foram acompanhadas de provas.

Contudo, diante da enormidade de documentos fiscais juntados aos autos e da alegação que me parece coerente em valores de que a Recorrente incorreu em equívoco ao informar valores à fiscalização que eram inferiores àqueles lastreados por documentação fiscal, me parece que seria temeroso tomar qualquer decisão sobre a procedência ou não do lançamento antes de certificação final acerca da documentação apresentada pela Recorrente no intuito de comprovar o montante integral de devoluções e cancelamentos informados em DIPJ, cabendo aqui diligência para averiguação dos documentos acostados.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para DETERMINAR a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a autoridade fiscal:

i-) proceda à análise das notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes da Recorrente e informe o valor total comprovado;

ii-) proceda à análise de todas as notas fiscais canceladas emitidas pela Recorrente e informe o valor total comprovado;

iii-) elabore relatório conclusivo acerca dos valores identificados nos itens "i" e "ii" acima, por período de apuração e eventual ajuste de exclusão de tais valores no cálculo do lançamento fiscal oram em discussão.

iv-) intime a Recorrente a se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias e após isso retornem os autos para julgamento por esta Turma.

Processo nº 16561.720189/2013-68
Resolução nº **1201-000.269**

S1-C2T1
Fl. 26

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado