



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

Processo nº 18471.002175/2005-93
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.754 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SHV GAS BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

Ementa:

GLOSA DE DESPESAS. INSUBSISTÊNCIA.

Tratando-se de glosa de valores apropriados no resultado contábil a título de concessão de descontos e prêmios por produtividade, diante do volume de registros associados à apropriação em referência, caberia à autoridade fiscal, por meio de amostra representativa dos valores contabilizados, demonstrar a total improcedência dos citados registros, ou, juntando robusta documentação, glosar aqueles para os quais restasse efetivamente comprovada a ausência da concessão do benefício. A simples anexação de alguns poucos depoimentos de clientes, desacompanhados de documentação complementar, assim como elementos adicionais de natureza meramente formal apontados na peça acusatória, não autorizam a Fiscalização concluir pela improcedência *in totum* das despesas, especialmente na circunstância em que a autuada aporta ao processo volumosa documentação comprovando, ainda que em parte, a efetiva ocorrência dos dispêndios.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CÔMPUTO NO ESTOQUE. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. INOCORRÊNCIA.

Considerados os termos da imputação feita pela Fiscalização, em que nenhum pronunciamento foi feito acerca dos registros contábeis promovidos pela fiscalizada relativamente ao ICMS incidente sobre as operações auditadas, a simples constatação de que o estoque final encontra-se subavaliado em razão da ausência do cômputo do referido tributo, na circunstância em que os estoques iniciais e as compras também encontram-se da mesma forma desonerados do ICMS, não autoriza o lançamento de imposto com base na alegação de que o seu pagamento restou postergado.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA OU ATRASO NA APRESENTAÇÃO. PENALIDADE.

Restando comprovado nos autos que, intimada, a contribuinte fiscalizada envidou esforços no sentido de cumprir a exigência formalizada pela autoridade fiscal, descabe penalizá-la com base no argumento de que os arquivos objeto da intimação foram apresentados com atraso. O fato de os arquivos que foram apresentados dentro do prazo supostamente prorrogado, revelarem deficiências técnicas, não constitui “tipo” capaz de abrigar a aplicação da multa trazida pela lei. Noutro sentido, muito embora o Mandado de Procedimento Fiscal represente mero instrumento de controle interno, a ausência de registro nele, ou em qualquer outro documento de controle, acerca da ampliação da investigação a outras pessoas jurídicas, torna insubsistente a penalidade aplicada por falta de apresentação de arquivos magnéticos, mormente quando não se identifica nos autos indícios de qualquer natureza capazes de demonstrar que a ação fiscalizadora foi efetivamente prejudicada em virtude da ausência dos referidos arquivos. Presentes, contudo, elementos capazes de criar a convicção de que a ação fiscalizadora foi efetivamente estendida em relação ao contribuinte originalmente selecionado para fins de auditoria fiscal, o fato de o Mandado de Procedimento Fiscal não contemplar de forma expressa referida extensão, não tem o condão de tornar nula a intimação promovida no sentido de exigir os arquivos magnéticos correspondentes.

INCONSTITUCIONALIDADES. CONFISCO. VIOLAÇÃO.
APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. TRANSMISSÃO AO SUCESSOR.
POSSIBILIDADE.

Nos exatos termos da súmula CARF nº 47, é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Ademais, a expressão “crédito tributário” contida no art. 129 do Código Tributário Nacional (CTN) alcança tanto o valor do tributo porventura devido, como os demais acréscimos incidentes sobre estes, incluídas aí as multas de ofício regularmente aplicadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator, parcela do montante glosado a título descontos e prêmios e das multas aplicadas pela falta de apresentação de arquivos digitais, e, pelo voto de qualidade, manter a multa aplicada pela ausência de apresentação dos arquivos digitais correspondentes às operações realizadas no período de 2001 a 2004 pela Supergasbrás Distribuidora de Gás Ltda., vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

“documento assinado digitalmente”

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

Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 10/0

2/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MEN

EZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 18471.002175/2005-93
Acórdão n.º **1301-001.754**

S1-C3T1
Fl. 7.852

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

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

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2000, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

i) Glosa de despesas – DESCONTOS CONCEDIDOS e PRÊMIO PRODUTIVIDADE (R\$ 10.456.629,58 + R\$ 68.947.020,25);

ii) Redução indevida do lucro em decorrência de ausência de contabilização, no estoque de mercadorias para revenda, do ICMS pago por substituição tributária (R\$ 1.358.482,26); e

iii) Multa em virtude da falta ou apresentação incompleta de arquivos magnéticos (R\$ 8.552.529,33 + R\$ 102.243.468,66)

Inconformada, a autuada interpôs impugnação (fls. 885/1.017), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

Da inexistência de correlação entre o ICMS descontado da SUPERGASBRAS como substituída tributária nas vendas de GLP e da avaliação dos estoques de mercadorias para revenda:

- que o Fisco teria desprezado o esclarecimento prestado a respeito do assunto (fls. 794/797) e embaralhou os conceitos de substituído e substituto tributário;

- que o Fisco afirmou que o valor do ICMS substituição tributária cobrado dela por ocasião de GLP para revenda como substituto tributário, em vez de contabilizado a débito da conta representativa de ICMS a recuperar, deveria ter integrado o custo da mercadoria em estoque, porém, no presente caso, a produtora - PETROBRÁS - figura como contribuinte, lançando o ICMS normal relativo à venda efetuada à ela e, simultaneamente, como substituta tributária da dela (distribuidora) e de toda a cadeia posterior de revenda, até o consumidor final, podendo esta parcela ser complementada pela distribuidora ou parcialmente ressarcida à ela, conforme legislação especial do setor de comercialização de GLP e as regras específicas para cada estado;

- que, além disso, destaca que não se utiliza do método PEPS (artigo 288 do RIR/1999), conforme já preconizado no documento acostado às fls. 794/797, para avaliar o custo das mercadorias revendidas, valendo-se de registro permanente de estoques, como faculta o mesmo dispositivo regulamentar;

- que, desse modo, o valor do ICMS cobrado por substituição pela refinaria não foi computado nos estoques, pois as compras foram contabilizadas diariamente sem esse valor;

- que, como o CMV é também apurado e registrado diariamente a crédito daquela conta representativa dos estoques, seu valor já estaria automaticamente reduzido do ICMS cobrado por substituição nas compras, o que invalidaria por completo o raciocínio fiscal;

- que, se o ICMS substituição devesse ser adicionado aos estoques finais, também as compras de mercadorias e os estoques iniciais do exercício deveriam estar acrescidos daquelas importâncias, o que seguramente ensejaria um CMV muito superior ao apurado no auto de infração;

- que não se trata de uma substituição tributária corriqueira, que se esgota na saída do GLP da refinaria para a distribuidora, mas de um sistema de substituição tributária peculiar, que demanda um acompanhamento contábil complexo, com registro permanente do ICMS recolhido pela refinaria, isto é, desde a entrada dos produtos na distribuidora, passando por eventuais transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa, até chegar às vendas a terceiros;

- que o certo é que a segregação do ICMS nos estoques e a utilização da conta "ICMS a recuperar" ou outro nome qualquer que se queira atribuir, torna-se indispensável, a fim de permitir a apropriação do ICMS-RF e do ICMS-ST recolhido pela refinaria no momento da venda e na proporção das mercadorias saídas, de acordo, aí sim, com o regime de competência;

- que, dependendo das circunstâncias, podia haver ressarcimento em favor da distribuidora substituída ou complementação do pagamento do imposto recolhido pela refinaria;

- que o ICMS retido pela refinaria, proporcional às mercadorias em estoque, não era incorporado ao estoque, mas também não era lançado em conta de resultado, permanecendo na conta ICMS a recuperar (Ativo Circulante), até a venda dos bens, como de fato permaneceu, possuindo esta conta, em 31/12/2000 o saldo de R\$ 1.999.488,16, maior do que os R\$ 1.358.482,26 apurados pela fiscalização (documento em anexo).

Da insubsistência da glosa da totalidade dos saldos das contas "Descontos Concedidos"; "Prêmio de Produtividade" e "Descontos Comerciais":

- que questionava as declarações prestadas por quatro clientes da SUPERGASBRÁS, negando terem se beneficiado de qualquer desconto ou prêmio não lançado nas notas fiscais;

- que no período as compras realizadas por aquelas empresas representaram 1,1% do total das vendas da SUPERGASBRÁS e que elas usufruíram 0,44% dos descontos glosados pela Fiscalização, números sem dúvida imateriais e insuscetíveis de representar uma amostra representativa do universo investigado, mormente se, em decorrência deles, deduzem-se créditos tributários de R\$ 53.710.967,23 e instaura-se processo de arrolamento dos bens do seu ativo permanente para restringir sua livre disponibilidade numa fase em que sabidamente ela busca reestruturar seu negócio para atender melhor a população e enfrentar a concorrência predatória que campeia no setor;

- que a quantidade das informações colhidas pelo Fisco seria insignificante e, apesar de importantes, não se prestam para, isoladamente, prevalecer sobre as suas declarações e os seus lançamentos contábeis em sentido oposto, pois, como a experiência indica, empresas

de pequeno porte nem sempre se esmeram em registrar inteiramente suas vendas e, conseqüentemente, as compras de mercadorias que fizeram;

- que teria sido necessário aprofundar as investigações, bastando que, durante a ação fiscal desenvolvida ao longo de um ano e quatro meses, limitada praticamente a duas situações (descontos e ICMS), a movimentação financeira e os assentamentos contábeis dos declarantes fossem confrontados com os da SUPERGASBRÁS, porque dessa comparação afloraria a verdade;

- que se ela afirmou ter a SUPERGASBRÁS concedido descontos não anotados nas notas fiscais, cujos valores foram deduzidos das dívidas dos depoentes, pagos em cheques nominais ou creditados nas suas contas bancárias, mas esses depoentes a contradisseram, afirmando terem pago integralmente os valores constantes dos citados documentos, ou esses pagamentos foram contabilizados pelos depoentes, os registros de suas movimentações financeiras os comprovam e eles possuem recibos dos valores brutos entregues à SUPERGASBRÁS, ou, diferentemente, a contabilidade daquelas empresas e os registros de suas contas bancárias demonstram que assim não ocorreu, podendo até mesmo as compras efetuadas junto à SUPERGASBRÁS terem sido omitidas, hipótese em que prevalecerão os esclarecimentos prestados por ela;

- que, contudo, isso não aconteceu e, sem ao menos auditar aqueles pequeníssimos 0,44% dos descontos, a Fiscalização sentiu-se confortável em glosar mais de R\$ 79.000.000,00 de despesas da SUPERGASBRÁS;

- que entendia que os lançamentos deveriam ser declarados nulo pela total falta de conteúdo e de objeto, simplesmente porque meros indícios não se prestam para dar sustento às acusações neles contidas (citou jurisprudência administrativa);

- que, além disso, se aqueles quatro foram os únicos depoimentos juntados aos autos é de se supor terem sido também aqueles quatro os únicos clientes da SUPERGASBRÁS intimados pela Fiscalização a prestar informações sobre o assunto;

- que, qual não foi a sua perplexidade ao tomar conhecimento no mercado, após a lavratura dos inquinados autos de infração, de que a circularização mencionada pelo Fisco havia alcançado diversas outras empresas, inclusive de muito maior porte do que as quatro ali citadas;

- que, partindo da listagem de fls. 110, constatou que pelo menos dez outras empresas tinham sido intimadas pelo autor do feito, sem que nos autos haja notícia de tais procedimentos;

- que dirigiu-se a cada um dos circularizados, sendo que foi reformulada uma das informações prestadas ao Fisco por Maria das Graças de Assis Correia e pela CHAMIGÁS LTDA. (documentos 06 e 07);

- que, relativamente às demais empresas circularizadas, assim foram as respostas enviadas ao Fisco que não foram citadas na ocasião das autuações:

EMPRESA	RESPOSTA
PESCADOR COM. E TRANSP. DE GÁS LTDA.	DECLAROU E DEMONSTROU O RECEBIMENTO DE DESCONTOS CONCEDIDOS PELA SUPERGASBRÁS

	NÃO CONSIGNADOS NAS NOTAS FISCAIS, INFORMANDO AINDA MAIS R\$ 9.981,92 DO QUE O SOMATÓRIO DOS DESCONTOS DE QUE EFETIVAMENTE SE BENEFICIOU (DOC. 08 E 09).
JC DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.	DECLAROU E DEMONSTROU O RECEBIMENTO DE DESCONTOS CONCEDIDOS PELA SUPERGASBRÁS NÃO CONSIGNADOS NAS NOTAS FISCAIS
TRANSGÁS TRANSPORTE E COMÉRCIO DE GÁS LTDA.	DEMONSTRA QUE RECEBEU O DESCONTO NÃO REGISTRADO EM NOTA FISCAL (DOC. 10 E 11).
IMPERIAL COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA.	DEMONSTRA QUE RECEBEU O DESCONTO NÃO REGISTRADO NA NOTA FISCAL (DOC. 10 E 11).
BIG TRIO COMÉRCIO DE GÁS	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).
NITERGÁS REPRESENTAÇÕES LTDA.	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).
PRÍNCIPE REAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA. - ME	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).
JP VILA ROSÁRIO COMÉRCIO DE GÁS LTDA.	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).
DINO COMÉRCIO DE GLP LTDA.	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).
RAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA. - ME	PRESTARAM DECLARAÇÕES DE QUE RECONHECEM OS DESCONTOS RECEBIDOS FORA DAS NOTAS FISCAIS (DOC. 12 A 17).

- que os valores dos descontos concedidos fora das notas fiscais e confirmados por estas seis empresas e pelas duas já descritas no Termo de Verificação, totalizam R\$ 8.227.316,47 (doc. 18), ou seja, 10,36% do total dos descontos glosados, coeficiente 23,54 vezes maior do que o utilizado como amostragem pela fiscalização para justificar o lançamento;

- que, diante destes precedentes, é provável que outros clientes da SUPERGASBRÁS tenham recebido intimações de igual teor e confirmado a efetividade da despesa, sem que suas respostas tenham sido juntadas aos autos;

- que tal conduta enseja a nulidade dos lançamentos efetuados, por ofensa a todos os comandos constitucionais e legais já citados anteriormente (carência de requisito essencial, ampla defesa e do contraditório);

- que, diante de defeito tão proeminente na formulação das peças acusatórias, confia que seja declarado de imediato a nulidade do feito;

- que, sem prejuízo deste pedido, em face da gravidade da imputação feita à SUPERGASBRÁS, sentia-se compelida a fornecer mais informações a respeito da matéria, a fim de eliminar qualquer dúvida sobre a individualização dos beneficiários, bem como a usualidade, a necessidade e a efetividade das despesas em questão;

- que a concessão de descontos e abatimentos não registrados nas notas fiscais constitui uma praxe, ou seja, um procedimento usual e normal nas vendas de GLP efetuadas pelas distribuidoras (é pacífico e nem a ANP, órgão competente do Governo Federal para regular o setor, o ignora);

- que anexava aos autos relatório elaborado pelo Dr. Paulo Barata Ribeiro, intitulado "Histórico sobre a Prática de Descontos nos Preços de GLP" (doc. 22);

- que, para incentivar os revendedores, as distribuidoras lançaram mão de mais descontos por atingimento de metas, complementação das margens, apoio a investimentos, enfrentamento de guerras de preços locais etc.;

- que, nesse ambiente, a decisão sobre os descontos precisou ser descentralizada, para ser tomada com agilidade e sem maiores formalidades, servindo de instrumento de conquista de novos clientes e reação imediata à concorrência no mercado local, advindo daí a praxe de, como um verdadeiro "segredo" das relações comerciais entre a distribuidora e cada um dos seus revendedores, não se destacar as aludidas vantagens nas notas fiscais;

- que, nesse contexto, nada mais usual, normal e até mesmo necessário à manutenção da fonte produtora dos rendimentos;

- que nenhum prejuízo acarretou para o Fisco, pois tratavam-se de deduções efetivas dos preços de vendas das distribuidoras, devidamente controladas, escrituradas e comprovadas, como se poderia ver adiante, ou de pagamentos em espécie, mediante cheques nominativos ou créditos de contas bancárias.

Da inaplicabilidade das normas tidas como infringidas ao caso concreto e das demais alegações feitas pela Fiscalização

- que os valores glosados corresponderam aos saldos integrais das contas Descontos Concedidos e Prêmio de Produtividade, sobre os quais a Fiscalização requereu a apresentação de todos os documentos relativos a todos os milhares de estabelecimentos compradores no país, no ano de 2000;

- que, para comprová-los, além de prestar diversos esclarecimentos, apresentou planilha individualizada dos valores correspondentes a cada beneficiário (com ressalva da diferença de R\$ 10.456.629,58, esclarecida nesta petição) e incontáveis dossiês de cada cliente, composto por documentos que não se limitavam aos juntados desordenadamente às fls. 188/759, nos moldes dos que disse ter juntados aos autos a título de nova amostragem, bem como relatórios do sistema de processamento de dados que os controla eletronicamente;

- que não se poderia negar que os descontos concedidos pela SUPERGASBRÁS a seus revendedores são necessários à finalidade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, ou usuais no seu tipo de transações, operações ou atividades;

- que a IN/SRF nº 51/1978, por seu turno, foi editada unicamente para uniformizar as demonstrações de resultados que instruem a declaração de rendimentos;

- que, ainda que se possa compreender que alguns dos descontos não se enquadram no subitem 4.2 do citado ato normativo, isso não produzirá o menor reflexo sobre o desfecho deste processo, pois se aqueles valores não forem diretamente dedutíveis da receita bruta, serão do lucro bruto, como despesas operacionais, sem qualquer alteração no lucro líquido e, portanto, no lucro real e na base de cálculo da CSLL;

- que argüir que sem contrato não há como autorizar a dedutibilidade das despesas em tela e que documentos internos, movimentação financeira e respectivos registros contábeis não têm aptidão para comprovar os gastos é desconhecer o Direito;

- que alegar que os descontos são indedutíveis porque não houve desembolso financeiro ou porque a SUPERGASBRÁS não adquiriu bem algum é um contra-senso que dispensa argumentação para ser rebatido, porque os descontos, por natureza, decorrem justamente da inoccorrência de desembolso financeiro ou da aquisição de bens;

• **Da rotina de concessão de DESCONTOS adotada pela SUPERGASBRÁS e os controles adotados**

- que teria selecionado aleatoriamente quarenta e dois clientes localizados em diferentes regiões do país (doc. 23) que receberam vinte e três por cento dos totais dos saldos glosados das contas em exame e reuniu casos concretos, desses clientes, relativos a diferentes meses do ano de 2000, no montante de cinco por cento dos valores por eles auferidos, o que significa pouco mais de quatorze por cento da média mensal dos descontos concedidos a todos os clientes da SUPERGASBRÁS no período (R\$ 68.946.860,00: 12 x 14%);

- que, reproduziu, então, os dossiês desses clientes, nos moldes do material posto à disposição da Fiscalização, capeando cada um deles com texto esclarecedor do que se passou na situação específica, informando a região em que se localiza o cliente, a sigla da filial com que se relaciona, seu código de cadastro na SUPERGASBRÁS, sua denominação social, sua inscrição no CNPJ, o total dos DESCONTOS obtidos em 2000, o mês escolhido para fins de amostragem, o total dos DESCONTOS obtidos pelo cliente naquele mês, a percentagem que o valor do mês corresponde ao do ano e o tipo de desconto concedido, segundo tabela também juntada aos autos (doc. 24), com indicação da conta em que o desconto foi debitada (doc. 25 a 66);

- que, tomando como exemplo a Transgás Transporte e Comércio de Gás Ltda. (Transgás), localizada na região Sul do país e primeira daquela planilha, vê-se que, em agosto de 2000 aquela empresa recebeu DESCONTOS dos tipos 2 e 3, conforme classificação do anexo 24, no total de R\$ 12.791,00;

- que o dossiê que lhe corresponde contém: 1. capa relacionando os seus anexos e descrevendo o processo interno de concessão do desconto; 2. solicitação de concessão do desconto para cliente, à razão de R\$ 3,60 por botijão de gás, com indicação das operações a que se refere, ou seja, as aquisições feitas nos meses de junho e julho de 2000, totalizando R\$ 12.790,80, **subscrita pela gerente comercial regional de Curitiba**, com data de 31.07.2000, e **aprovada pelo diretor regional**; 3. nota fiscal de devolução de gás do cliente para a SUPERGASBRÁS, no valor de R\$ 1.314,72; 4. fita de máquina de somar demonstrando o crédito a ser efetuado na conta corrente do cliente, no valor de R\$ 14.105,52 (R\$ 12.790,80 +

R\$ 1.314,72); 5. notas fiscais de vendas ao cliente no mês de agosto, cujos valores somados e deduzidos dos DESCONTOS concedidos resultaram num saldo a pagar de R\$ 451,22; 6. Relatório de cheques recebidos de clientes pela SUPERGASBRÁS, no qual figura o cheque de R\$ 451,22, entregue pela Transgás para quitar sua dívida, compondo o total de R\$ 23.368,62, entregue ao Bradesco para custódia (cheques pré-datados), com vencimento no dia 16.08.2000; 7. extrato fornecido pelo Bradesco no dia 17.08.2000, confirmando o resgate dos R\$ 23.368,62; 8. Relatório da situação do cliente espelhando o registro eletrônico do crédito a ser deduzido do seu saldo em conta-corrente com a SUPERGASBRÁS no dia 31.07.2000, no montante de R\$ 12.790,89, extraído do módulo de Contas a Receber do sistema DATASUL EMS 2.04, elaborado pela DATASUL S.A., utilizado pela fiscalizada para fins de controle dessas operações; 9. Relatório da situação do cliente espelhando o registro eletrônico de todas as operações de sua conta-corrente e o crédito a ser deduzido do seu saldo com a SUPERGASBRÁS no dia 31.07.2000, no montante de R\$ 12.790,89, extraído do mesmo sistema mencionado na letra "h"; 10. Folha do Livro Razão e do Diário Auxiliar do Contas a Receber do mês, estampando a movimentação e as baixas das dívidas do cliente mediante, inclusive, compensação com os DESCONTOS que lhe foram concedidos;

- que os dossiês que seguem, relativos às demais empresas, apresentam estruturas equivalentes e, com auxílio das informações constantes de suas capas, V.Sas., peritos em auditoria, não encontrarão dificuldades para compreendê-los, mesmo que um ou outro formulário de autorização do DESCONTO ou de controle bancário se modifique conforme a filial e a região;

- que a rotina, portanto, está demonstrada, cabendo destacar que **a competência para aprovação dos DESCONTOS é do diretor regional** (que poderá exercê-la diretamente, ou delegá-la a outro funcionário graduado), mas **a concessão dos DESCONTOS requererá no mínimo duas assinaturas**, sendo pelo menos uma a do gerente comercial da localidade;

- que o documento físico em que se registrava a aprovação do desconto servia de fonte primordial para a entrada dos dados no sistema Datasul SEM 2.04, cadastrando-se o desconto na conta-corrente do cliente e gerando uma nota de crédito, de modo que, se após a compensação o saldo resultasse desfavorável ao revendedor, esse saldo lhe era cobrado e, se favorável, o sistema gerava, eletrônica e automaticamente, um documento para compensação do valor no período subsequente, pagamento mediante cheque nominal ou crédito em conta bancária, conforme fosse acordado;

- que o sistema contava ainda com um controle de senhas de restrições de uso, para conferir a segurança, a integridade e fidedignidade dos dados, operando de acordo com os "Manuais de Referência" em anexo, capeados por correspondência da prestadora de serviços que o elaborou, com breves esclarecimentos sobre o seu funcionamento (doc. 67);

• **Da diferença de R\$ 10.456.629,58**

- que as contas Descontos Comerciais; Descontos Concedidos e Prêmio de Produtividade recebiam lançamentos originários de 5 módulos do sistema de processamento eletrônico de dados de sua escrituração comercial, denominados FTP (faturamento), CRP (contas a receber), APP (contas a pagar), FGL (contabilidade) e CBP (caixa e bancos), e se distribuíam da seguinte forma: os 2 primeiros (FTP e CRP) armazenavam em campos específicos dos seus registros os números de inscrição no CNPJ de cada cliente, o que permitiu identificá-los automaticamente a preparar a planilha entregue fiscalização;

- que o mesmo não ocorria com relação aos demais, cuja identificação dos beneficiários constava apenas (i) dos documentos que deram origem aos lançamentos contábeis, os quais também discriminavam as operações a que se referiam, e (ii) das descrições dos lançamentos, o que não permitia o levantamento individual de forma automatizada;

- que essas diferenças de origem devem-se basicamente a três situações: erros na contabilização, que exigiam estornos; reclassificações contábeis decorrentes de utilização de contas transitórias em determinado momento; e pagamento dos descontos aos clientes mediante cheques nominais ou depósitos nas respectivas contas bancárias, hipótese em que, diferentemente do narrado pelo fisco, as contrapartidas não acarretavam créditos na conta 113.100 (contas a receber de clientes), mas eram lançadas em conta do passivo circulante ou conta representativa de disponibilidade (caixa ou bancos);

- que, para identificar cada um daqueles descontos há necessidade de (i) elaborar programas especiais de cruzamento de dados do sistema, de maneira ainda mais sofisticada do que ela precisou fazer para atender ao pedido especial da fiscalização, ou (ii) recorrer ao lançamento primário da operação, isto é, ao que originariamente ensejou sua entrada no sistema para, a partir do documento de suporte, identificar o beneficiário;

- que esta última parte estava em andamento quando o auto de infração foi lavrado, tendo ela logrado discriminar os beneficiários das quantias de R\$ 244.996,32 e R\$ 969.272,87, lançados a débito das contas 333.200 e 333.300, respectivamente, provenientes do módulo APP (contas a pagar), num total de R\$ 1.207.269,19, conforme planilhas em anexo (doc. 68);

- que todos esses valores foram pagos mediante cheques nominais ou créditos em conta bancária do cliente como exemplifica o pagamento de R\$ 25.908,62, referente à comissão pela venda de gás a condomínios paga por cheque contra a apresentação da correspondente nota fiscal (doc. 69), que nem propriamente desconto seria, e as quantias de R\$ 2.722,00; R\$ 3.769,80; R\$ 4.612,45; R\$ 3.555,65; R\$ 3.606,90; R\$ 2.405,85; R\$ 32.467,30; R\$ 50.649,62; R\$ 9.169,73; R\$ 53.189,04; R\$ 10.773,70; R\$ 18.026,50; R\$ 39.522,40; R\$ 34.210,35; R\$ 7.000,00 e R\$ 38.025,00, todas debitadas nas contas bancárias da SUPERGASBRÁS e creditadas nas contas bancárias dos clientes ou pagas com cheques nominais (doc. 70);

- que o levantamento dos demais descontos compreendidos naquela diferença requer trabalho braçal de pesquisa em cada documento, o que está sendo providenciado, razão pela qual protestava pela posterior juntada desses elementos, sem prejuízo de, antes disso, decidir-se pela improcedência dos lançamentos sobre o tema, em face dos demais argumentos expendidos.

• **Do pedido de perícia**

- que requeria fosse seja deferida a perícia para que os quesitos formulados fossem respondidos pelo perito designado;

- que indicava como seu perito a Deloitte Touche Tohmatsu Consultoria Contábil e Tributária S/C Ltda., que iria atuar na pessoa do seu sócio Carlos Alberto Vivas Ferreira Cardoso;

• Do descabimento das multas de valor fixo no montante de R\$ 110.795.997,99 aplicáveis por atraso ou falta de apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas

- que, na ocasião em que foram emitidas as duas intimações, estava em fase de ampla reestruturação administrativa, com vistas à incorporação de suas controladas, inclusive a SUPERGASBRÁS, o que envolvia mudanças de cargos, substituição de sistemas de processamento eletrônico de dados, preparação de demonstrações financeiras etc., ultimadas em 03/01/2005, conforme atestado pelo Fisco;

- que, não obstante esse quadro, a dificultar enormemente o atendimento de tais demandas, que exigiam programação específica, a SUPERGASBRÁS se empenhou e preparou aqueles arquivos;

- que, porém, antes de apresentá-los à Fiscalização, verificou que as intimações mencionadas continham contradição insanável, simplesmente porque o programa Sinco, adquirido no site da SRF e cuja aplicação era exigida naqueles atos, não validava arquivos magnéticos gerados de acordo com a IN/SRF nº 68/95 e a Portaria COFIS nº 13/95, prestando-se somente para validar arquivos de notas fiscais e lançamentos contábeis gerados em conformidade com a IN/SRF nº 86/2001 e do ADE COFIS nº 15/2001;

- que, alertado sobre o fato, o insigne AFRF, depois de levar algum tempo para decidir sobre o impasse que ele mesmo causara, solicitou que somente os arquivos suscetíveis de validação pelo Sinco, dentre os quais não figura o do Livro de Registro de Inventário, lhe fossem entregues no formato previsto na IN/SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001, com o que, de boa-fé e, a título de colaboração, concordou, mesmo consciente de que essa anuência implicava novos e expressivos custos de programação e refonnatação de arquivos;

- que entre 18.11.2004 e 03.03.2005, nada mais foi requerido até que, pela intimação de fls. 62, a Fiscalização exigiu lhe fosse apresentada toda a documentação comprobatória relativa aos lançamentos efetuados nas contas contábeis 333.150 - Descontos Comerciais, 333.200 - Descontos Concedidos e 333.300 - Prêmio Produtividade, e que foram considerados como redução na apuração da receita líquida na Linha 11 da Ficha 06A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, relativa ao ano-calendário de 2000, apresentada pela contribuinte SUPERGASBRÁS;

- que, sem levar em conta que a SUPERGASBRÁS operava com 46 filiais localizadas em vários municípios do Brasil e emitia milhares de notas fiscais por dia, nem ponderar que documentos solicitados referiam-se a fatos ocorridos há quase 5 anos, tornando impossível cumprir aquela intimação no prazo concedido, em 05.04.2005 a Fiscalização requereu ainda a apresentação, em 20 dias, de planilha especial impressa, discriminando, por beneficiário, cada desconto ou prêmio concedido, a data da concessão, o lançamento a que se refere no Diário, o valor, e em que fatura e em que nota fiscal de venda ele está alocado (fls. 72);

- que a impressão desse relatório, não previsto na legislação tributária, implicaria o desenvolvimento especial de mais programas e sistemas de processamento eletrônico de dados diferentes dos mencionados na Portaria COFIS nº 13/95 e no ADE COFIS nº 15/2001, além da emissão de outras milhares de folhas de papel seguramente

incompulsáveis em escala humana, revelando tratar-se de um trabalho extremamente oneroso, não exigido por lei ou ato administrativo e rigorosamente sem utilidade para a auditoria;

- que, em 25.04.2005, além de pedir dilatação de prazo para apresentar a documentação concernente aos DESCONTOS, (i) entregou ao autor do feito os arquivos magnéticos antes referenciados, conforme acertado com aquele servidor, (ii) aos quais, diversamente do que ele procuraria agora sugerir, não estava obrigada por força do § 10 do artigo 3º da IN/SRF nº 86, e que (iii) não tinham sido exigidos em 18/11/2004, porque as intimações lavradas naquelas datas eram de execução impossível, em face das contradições insanáveis nelas estampadas;

- que esses arquivos foram recebidos e conferidos sem a mínima ressalva (fls. 74);

- que estava, portanto, cumprida satisfatoriamente aquela obrigação acessória, embora para a presente ação fiscal os dados contidos naqueles arquivos não aparentassem ter relevância porque, como visto, com exceção dos descontos, até então nada mais tinha interessado à Fiscalização e, como se poderia ver adiante, além dessa questão e do ICMS- ST, nada mais teve importância;

- que, adiante, tendo a Fiscalização acolhido as suas ponderações e aceitado receber arquivos magnéticos gerados especialmente com planilha de descontos classificados por cliente, com indicação da sua inscrição no CNPJ, totalizado por ano, no dia 16/05/2005, fez a entrega de arquivo contendo aqueles dados;

- que esse arquivo que, repita-se, não tem correlação com os previstos na Portaria COFIS nº 13/95 e ela não estava obrigada a gerar, apresentou problemas, sendo substituído por outros em 25/05/2005 e em 31/05/2005, havendo, então, requerido prazo maior para rever o trabalho, porque encontrava dificuldades em atender aquele pedido especial, em face da necessidade de reativar bases de dados de sistemas não mais utilizadas;

- que, ao redigir o Termo de Verificação, o Fisco misturou o fornecimento daqueles arquivos com o de outros arquivos e relatórios que, apesar de não previstos na legislação, ele desejava fossem extraordinariamente produzidos por ela, a sua custa, cuja falta de apresentação, em hipótese alguma, pode se prestar para inculpá-la de descumprimento do artigo 11 e 12, inciso II da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições;

- que o Fisco alegou ainda que, a partir do MPF de fls. 1, ela seria a nova fiscalizada para, em decorrência disso, passar a exigir também seus próprios arquivos magnéticos, juntamente com os de suas incorporadas e não apenas para o ano de 2000, mas para os últimos 5 anos, quando é notório que aquele MPF foi emitido tão somente para atender à sucessão da SUPERGASBRAS, sem nada mais inovar com relação ao MPF primitivamente emitido;

• Da nulidade do lançamento relativo à falta de entrega dos arquivos magnéticos da impugnante e das incorporadas

- que a ordem para deflagrar a ação fiscal está formalizada no MPF nº 07.1.90-2004-01681-0, subscrita pelo Delegado da DEFIC/RJO, traçando seus limites:

contribuinte a ser fiscalizado - SUPERGASBRAS; e tributo - IRPJ do período 01/2000 a 12/2000;

- que não se outorgou ao AFRF designado para realizar os trabalhos competência para fiscalizar com profundidade nenhum fato relativo a outra empresa que não fosse a SUPERGASBRÁS, nem outro período de apuração que não fosse o ano-calendário de 2000, salvo no que diz respeito às sumárias verificações obrigatórias;

- que falecia, portanto, competência ao servidor para exigir dela os aludidos arquivos magnéticos, por todos os fundamentos suscitados, já que nem o MPF de fls. 3 nem o de fls. 1 lhe outorgaram poderes para agir desse modo;

- que seria nulo, por conseguinte, o auto de infração, por materializar a deficiência capitulada no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;

• Da impossibilidade de o Fisco exigir da impugnante os arquivos relativos aos anos de 2000 e 2001 na forma da IN/SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001

- que, reiterando, os auditores não detinham e não detêm poderes legais para impor a apresentação de arquivos magnéticos gerados naquela forma, sendo opção do contribuinte fazê-lo ou não;

- que, portanto, o autuante seria incompetente para expedir as intimações de fls. 160 e 177 e nulo o auto de infração que delas depende diretamente como prescreve o já transcrito inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 e seu § 1º;

- que também não houve atraso por parte dela;

- que, assim, se deu a cronologia dos fatos: em 18.11.2004, a Fiscalização intimou a SUPERGASBRÁS a apresentar arquivos magnéticos do ano de 2000, na forma da IN/SRF nº 68/95 e da Portaria COFIS nº 13/95, "validados com o programa sinco" (fls. 42 a 47 e 48 a 59); preparados os arquivos para entrega à Fiscalização, ela verificou que o programa Sinco, adquirido no site da SRF e cuja aplicação era exigida naquele ato, não validava arquivos magnéticos gerados de acordo com a IN/SRF nº 68/95 e a Portaria COFIS nº 13/95, prestando-se somente para validar arquivos de notas fiscais e lançamentos contábeis gerados em conformidade com a IN/SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001; teria alertado, então, o autor do feito da impossibilidade de atendê-lo nesse aspecto, o qual, após longo tempo, solicitou que ela apresentasse apenas os arquivos suscetíveis de validação pelo Sinco, dentre os quais não figurava o do Livro de Registro de Inventário, e ainda assim formatados consoante a IN/SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001; de boa-fé e com espírito de cooperação, pois, como é sabido, a isso não estava obrigada, ela o atendeu em 25.04.2005, entregando-lhe os arquivos magnéticos mencionados anteriormente, conforme acertado com aquele servidor, que os conferiu e os recebeu sem ressalvas (fls. 74); no dia 09.06.2005, infringindo o § 1º do artigo 3º da IN/SRF nº 86/2001, a Fiscalização requisitou novos arquivos magnéticos do ano de 2000, na forma da IN/SRF nº 86/2001 e do ADE COFIS nº 15/2001 (fls. 86); ainda assim, no dia 06.07.2005 (fls. 108) ela o atendeu; em 11.07.2005, a Fiscalização solicitou que ela efetuasse correções em dois campos de alguns dos arquivos magnéticos que havia recebido (fls. 158), o que foi feito no dia 01.08.2005 (fls. 159); quando recebeu os arquivos magnéticos, a Fiscalização requereu a apresentação de arquivo digital do Livro de Registro de Inventário da SUPERGASBRÁS relativo ao ano de 2000, de acordo com a IN/SRF nº 86/2001 e o ADE

COFIS nº 15/2001, alegando tratar-se de reintimação (fls. 163); esse ato, além de infringir mais uma vez § 1º do artigo 3º da IN/SRF nº 86/2001, não configurava reintimação, como já se comprovou anteriormente; ainda assim, em 13.10.2005 ela apresentou esses arquivos (fls. 183); indagou: onde estaria, então, o atraso de mais de cinquenta dias para entrega dos arquivos magnéticos da SUPERGASBRÁS do ano de 2000 apontado pela Fiscalização?; se havia atraso, por que a Fiscalização, que caracterizou sua auditoria por reintimações frequentes, denominando como tal até mesmo as que não o era, não expediu nenhuma com relação aos arquivos magnéticos da SUPERGASBRÁS do ano de 2000? qual o termo inicial da contagem deste prazo?

- que, da mesma forma, também não houve atraso na entrega dos arquivos em meio magnético da SUPERGASBRÁS, relativos aos anos de 2001 a 2004, nem dela nem da S&M, referentes aos anos de 2000 a 2004;

- que em 13/10/2005, pediu prorrogação do prazo para atender a intimação em questão, explicando, na petição de fls. 179, os motivos pelos quais considerava razoável seu pleito e proporcional às dimensões do trabalho a ser empreendido;

- que deveria, no entanto, em face da petição apresentada, a Administração ter respondido o seu pleito dentro do prazo estabelecido na legislação de regência;

- que, assim, diante da omissão da autoridade sobre o pedido de prorrogação formalizado, deveria ser o mesmo considerado deferido;

- que, espúrio, portanto, o auto de infração lavrado dois meses e meio depois, na vigência do prazo requerido e não denegado, isto é, concedido tacitamente, devendo, no caso, ser o mesmo declarado nulo (citou acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes acerca da matéria);

- que a multa aplicada feriria os Princípios da Anterioridade e da Irretroatividade, no que toca aos períodos de 2000 e 2001, em razão da modificação legislativa ter aumentado a sanção prevista no inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991;

- que seus efeitos só poderiam alcançar obrigações acessórias dependentes de obrigações principais, cujos fatos geradores tivessem ocorrido a partir de 01/01/2002 (citou, sobre o assunto, acórdão proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes).

• **Do caráter confiscatório da multa aplicada**

- que a multa aplicada superaria duas vezes a soma dos resultados de cinco anos de trabalho dela e das suas incorporadas, circunstância que, independentemente da gravidade do ato praticado pela apenada, inviabiliza a continuidade do seu negócio;

- que não houve qualquer prejuízo no interesse da Fiscalização e da arrecadação neste caso, pois os livros da escrituração contábil e fiscal daquelas empresas, bem como a documentação suporte dos lançamentos neles efetuados foram franqueados ao autor do procedimento fiscal e nada mais quis o mesmo examinar, além das questões concernentes a descontos concedidos pela SUPERGASBRÁS em 2000 e os efeitos da contabilização do ICMS - ST por aquela empresa, no mesmo período;

- **que da mesma forma entende o Supremo Tribunal Federal (citou acórdãos).**

• Da multa de ofício aplicada à incorporadora

- que, ainda que pudesse ser responsabilizada pelo IRPJ e pela CSLL devidos, não haveria como computar penalidades de ofício nos créditos tributários constituídos, a teor do disposto no artigo 132 do CTN, que veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor;

- que, decorrendo a obrigação do sucessor, nos exatos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN, de disposição expressa de lei e restringindo a lei de maneira expressa essa responsabilidade apenas ao montante do tributo devido, sem aludir a penalidades, descabido se torna lançar mão de interpretação extensiva para gravar o patrimônio da sociedade incorporadora com aquele encargo punitivo, sob pena de violação do princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II da Carta Magna (citou jurisprudência emanada do Poder Judiciário bem como do Primeiro Conselho de Contribuintes);

- que seriam insustentáveis, assim, a imposição das penalidades de ofício.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 11.438, de 17 de agosto de 2006, pela procedência parcial dos lançamentos tributários, vez que considerou insubsistente parcela das multas regulamentares aplicadas em virtude da apresentação dos arquivos magnéticos fora do prazo estabelecido.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Às fls. 5.578, identifica-se extrato em que resta consignado que, em 11 de outubro de 2006, os créditos tributários controlados por meio do presente processo foram transferidos para o de nº 13603.001453/2006-18, que se encontra apenso.

Às fls. 5.579, consta despacho de encaminhamento do presente processo ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, datado de 04 de dezembro de 2006, no qual foi assinalada a seguinte informação:

Os débitos mantidos (conforme fl. 5.578) foram transferidos para o processo nº 13603.001453/2006-18, juntado ao presente processo, tendo em vista a apresentação tempestiva do recurso voluntário.

Depreende-se do extrato de fls. 5.578, que a unidade administrativa de origem promoveu a segregação dos créditos tributários originalmente constituídos, mantendo no presente processo a parcela cancelada pelo acórdão nº 11.438, de 17 de agosto de 2006, e transferindo para processo nº 13603.001453/2006-18 o montante mantido pela referida decisão.

Em sessão realizada em 12 de setembro de 2007, a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do acórdão nº 101-96.293, não conheceu o recurso de ofício, vez que, no julgamento do recurso voluntário (processo nº 13603.001453/2006-18), a decisão de primeira instância foi anulada (fls. 5.580/5.583).

Às fls. 5.596 e seguintes, foram juntados os seguintes documentos, todos relacionados ao processo nº 13603.001453/2006-18:

- **Termo de Recepção de Crédito Tributário;**

- despacho de encaminhamento ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, datado de 04 de dezembro de 2006, para fins de apreciação do recurso voluntário interposto;

- cópia do Acórdão nº 101-96.294, prolatado em sessão realizada em 12 de setembro de 2007, pela Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, em que é decretada a nulidade, por cerceamento do direito de defesa, do Acórdão nº 11.438, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro em 17 de agosto de 2006.

Às fls. 5.617, consta TERMO DE JUNTADA, assinalando que em 12 de setembro de 2008 foi juntado ao presente, por apensação, o processo nº 13603.001453/2006-18.

Diante da decretação da nulidade da decisão por ela exarada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, por meio da Resolução nº 243, de 04 de setembro de 2008, fls. 5618/5620, requisitou a realização de diligência para que fossem prestados os seguintes esclarecimentos, *in verbis*:

I - Quanto às glosas efetuadas nas contas 333.200; 333.300 e 333.150:

a) Foram apenas circularizados quatro clientes da interessada diante de uma carteira de 4.805 clientes? Houve mais algum? Qual o universo de clientes atingido? Como foram extraídas as amostras? Foram juntados nos autos todos os documentos relativos ao total daqueles que foram circularizados? Caso não tenha havido considerável circularização nos clientes da interessada, que seja feito nesta oportunidade, com um universo maior de clientes.

b) Os clientes da interessada admitiram efetivamente que recebiam os descontos que a interessada alega ter concedido? Os descontos constavam das notas fiscais recebidas por estes clientes? Tais descontos correspondiam àqueles contabilizados em separado pela interessada em sua escrituração? Justificar.

c) Aliado a tais manifestações, foi trazido algum documento comprobatório que identificasse os pressupostos de dedutibilidade destas despesas? Foi trazida pela interessada ou por seus clientes alguma motivação à concessão de tais descontos? Relacionar cada justificativa.

d) Em algum momento, em análise aos documentos apresentados durante a fiscalização e os apresentados "a posteriori", é possível identificar as efetivas razões para a concessão dos descontos (ex.: desconto para liquidar o valor antes do vencimento ou qualquer outra razão que possa se justificar tal 'prática')? Fazer quadro demonstrativo com a correspondência entre os clientes, suas respostas, os documentos acostados com a citação das fls. dos autos e os volumes onde tais documentos se encontram.

e) Algumas notas fiscais, cujo desconto foi diretamente destacado, foram base para algum valor glosado no presente lançamento? Houve algum desconto incondicional que foi objeto de glosa fiscal? Justificar e demonstrar.

f) Como foi encontrado o valor tributável no caso da glosa dos descontos concedidos e dos prêmios de produtividade? Especificar cada montante.

g) Em exame das informações trazidas pelos clientes durante a circularização, é possível concluir acerca dos valores dos descontos, abatimentos e prêmios

concedidos pela interessada? Eles coincidem com aqueles escriturados pela interessada na sua contabilidade? Justificar e demonstrar.

h) Foram confirmadas, junto à SUPERGASBRAS, as informações prestadas pelos clientes declarantes sobre os descontos concedidos? Em caso de resposta positiva, quais seriam as condições para a concessão dos mesmos?

i) Os descontos concedidos, não consignados nas notas fiscais, foram contabilizados em conta-corrente separada, com a motivação da necessidade pelos clientes e pela interessada, sem que o fisco tivesse tomado qualquer conhecimento da questão e efetuado o lançamento pelo valor total das contas 333.200 e 333.300? Justificar.

j) Diante de toda a documentação trazida pela interessada, relativa aos descontos e prêmios (contas 333.200 e 333.300), consegue-se inferir serem os mesmos reais e correspondentes a uma operação efetiva?

k) Os descontos e prêmios concedidos (conta 333.200 e 333.300), espelhados em documentos internos da interessada (como notas de débito), podem ser confirmados tanto pela sua movimentação financeira quanto pela movimentação financeira e contábil do universo de clientes recebedores dos mesmos? Justificar.

l) Como foi procedida a glosa da conta 333.150?

m) Os descontos comerciais são os descontos consignados na nota fiscal?

n) Os valores não individualizados à época da fiscalização e trazidos à colação com a apresentação da impugnação (R\$ 10.456.629,58) possuem lastro documental capazes de demonstrar concretamente a comprovação das informações prestadas?

II – Quanto à contabilização do ICMS - ST:

o) A interessada alega, quanto à contabilização do ICMS - ST, o fato de que, a contabilização em conta do Ativo Circulante não ensejaria a antecipação de custos. Portanto, onde foram contabilizados, efetivamente, os valores relativos ao ICMS-ST? Houve majoração no CMV? Justificar

p) O Conselheiro Relator requer seja aprofundada a matéria relativa ao ICMS-ST, tal qual a interessada à época da interposição do Recurso Voluntário. Diante de tal fato, há mais alguma consideração sobre a situação relativa a forma de contabilização deste tributo que deixou de ser colocada à época da fiscalização bem como quando da realização desta diligência? Justificar.

q) Este ICMS pago pela PETROBRÁS, em razão da substituição tributária, possui o caráter de recuperabilidade, sendo incorreto incluir tal tributo no custo das mercadorias adquiridas e, por consequência, não deveria ser incluído no valor das mercadorias em estoque da interessada? Sendo a resposta positiva ou negativa, quais as razões?

Ao final, restou consignado na referida Resolução:

INTIME-SE a interessada do início dos trabalhos para que seu Perito, Carlos Alberto Vivas Ferreira Cardoso, sócio da empresa DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORIA CONTABIL S/C LTDA., tenha a possibilidade de, também, trazer aos autos seu laudo sobre os quesitos aqui formulados.

Após, seja cientificada a interessada do inteiro teor dos novos elementos que venham a ser carreados aos autos, em decorrência da diligência ora determinada, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar razões de defesa à inicial sobre os elementos aduzidos.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro juntou aos autos a INFORMAÇÃO FISCAL e o TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL, que constituíram as folhas 01/16 do ANEXO I, juntado ao presente.

Cientificada das conclusões expendidas na INFORMAÇÃO FISCAL acima referenciada, a contribuinte apresentou o documento de fls. 5.665/5.685, por meio do qual: a) alegou que a Turma Julgadora de primeira instância incorreu em omissão, vez que não fixou o prazo para a realização da perícia, nos termos do preconizado pelo parágrafo 1º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72; b) argumentou que o prazo de vinte dias concedido pelo autuante (também responsável pela realização da diligência fiscal) não poderia ser levado em conta, seja em razão da ausência de competência deste para fixar o citado prazo, seja porque tal medida, ao dispensar tratamento desigual entre as partes (segundo a contribuinte, a autoridade responsável pela realização da diligência teve um ano e seis meses para efetivá-la) representaria flagrante violação ao devido processo legal, à ampla defesa e ao princípio da isonomia; c) requereu que lhe fosse concedido prazo de sessenta dias, contados da data em que recebeu a cópia integral dos autos (1º de abril de 2010), para apresentar o trabalho do seu perito; e d) sustentou que a autoridade responsável pela diligência não atendeu ao solicitado pela Resolução da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, restando inútil, para tal fim, a Informação Fiscal por ela produzida (para fins de comprovação do alegado, promoveu confronto entre os quesitos elencados na Resolução e as respostas trazidas pela Informação Fiscal).

Às fls. 5.707/5.743, consta LAUDO PERICIAL, elaborado por perito indicado pela autuada, protocolizado em 04 de junho de 2010, ao qual foram juntados os documentos de fls. 5.744/5.923.

Em nova apreciação da impugnação interposta e considerando os elementos aportados ao processo a partir da diligência efetuada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro prolatou o acórdão nº 12-35.731, de 15 de fevereiro de 2011, por meio do qual decidiu pela manutenção parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

DELIMITAÇÃO DA LIDE.

A parcela em que a interessada aceita a autuação torna-se excluída do contraditório instaurado.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPRECISÃO DE DADOS NA CAPITULAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais, mormente quando há obediência ao devido processo legal e inexistente prejuízo ao sujeito passivo, que tenha o condão de macular sua defesa.

NULIDADE. VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM. IMPERTINÊNCIA.

A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo que visa determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente. A escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa, respeitados os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE MPF ESPECÍFICO PARA APRECIAR AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da auditoria fiscal, não implicando nulidade do procedimento fiscal aquele emitido sem a citação expressa para verificação de obrigações acessórias, as quais já era obrigação do contribuinte mantê-las à disposição da autoridade fiscal.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa falece competência para apreciar a ilegalidade da norma, cujo comando legal encontra-se plenamente em vigor.

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O lançamento do crédito tributário é obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa. Possui caráter retrospectivo e se reporta, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REGENCIAL.

O fato gerador da multa é o próprio descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas solicitados e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação, data a que deve se reportar o lançamento, a ser regido pela lei então vigente.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida, ainda mais se o evento societário ocorrer posteriormente ao início da ação fiscal.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Quando o fisco, durante o procedimento fiscal, colher elementos que culminem na glosa de despesas consideradas dedutíveis pelo sujeito passivo em sua declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, tornando-se incabível a glosa quando comprovadas as respectivas operações.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E APRESENTADOS PELA INTERESSADA. GLOSA PROCEDENTE.

A diferença apurada entre os valores escriturados pela interessada, objeto de dedução na sua declaração de rendimentos, através da conta descontos incondicionais, e os apresentados pela mesma à fiscalização, deverão ser exigidos para que se faça valer a realidade dos fatos, já que a interessada não obteve êxito em comprovar o motivo da respectiva diferença de valores.

DIFERENÇAS ENTRE VALORES ESCRITURADOS E VALORES DECLARADOS PELA INTERESSADA, ATRAVÉS DE PLANILHA DEMONSTRATIVA.

Impossível se torna a mensuração das diferenças entre os valores escriturados e demonstrados em planilha pela própria interessada, quando, à época em que apresentou suas justificativas, verificou-se coincidência entre valores que compunham as contas objeto de glosa fiscal.

Se, diante das justificativas do sujeito passivo quanto a estas diferenças, o Fisco, no âmbito da diligência, deixa de aprofundar a investigação para segregar quais valores estavam em que contas de mesma natureza, não há como se sustentar a respectiva autuação.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A interessada, ao demonstrar, através da sua contabilidade, mesmo que por amostragem, como realiza a apropriação do ICMS substituição tributária, sem que o Fisco, no âmbito da diligência, após indagado sobre os fatos colacionados, tenha demonstrado de que forma o procedimento adotado na contabilidade seria maléfico ao regime de competência, com a conseqüente antecipação indevida de custos, aliada a demonstração de que o ICMS-ST, em conta do Ativo Circulante até a venda dos bens, deixa de ser lançado em conta de resultado, faz com (que) caia por terra a autuação neste sentido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Ao subsistirem parcialmente as infrações que originaram o auto de infração principal, igual sorte colherá o lançamento dele reflexo.

ADICIONAL DA CSLL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E CAPITULAÇÃO LEGAL.

O Fisco, não obstante sua descrição no Demonstrativo de Apuração da CSLL, ao deixar de trazer à baila o enquadramento legal, bem como o

demonstrativo que faz alusão ao respectivo valor de adicional da citada contribuição, não poderá efetuar seu lançamento, tendo em vista a inexistência de lastro explicativo ou descrição da forma pela qual foi este adicional composto e, mais que isso, qual seria a base legal a ele atribuída.

Diante do cancelamento de parte das exigências, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Cientificada da decisão exarada em primeira instância em 14 de março de 2011, conforme registro às fls. 6.034, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 6.050/6.242, em que, em apertada síntese:

- descreve os termos da exigência fiscal;
- discorrendo sobre os fatos que antecederam a decisão recorrida, reproduz a argumentação expendida na peça impugnatória e aprecia, em contexto comparativo com pronunciamento feito por perito por ela indicado, a Informação Fiscal resultante do procedimento de diligência realizado;
- discorre sobre o seu perfil e o da SUPERGASBRÁS;
- sustenta que a glosa dos saldos das contas 333.200 – DESCONTOS CONCEDIDOS e 333.300 – PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE e de pequena parte dos lançamentos efetuados na conta 333.150 – DESCONTOS COMERCIAIS não pode subsistir, especialmente em razão da nulidade das peças acusatórias, face a ausência de objeto ou conteúdo;
- reitera esclarecimentos acerca da origem, da evolução e do funcionamento do setor de distribuição de GLP;
- aponta deficiências na decisão recorrida que justificariam a sua reforma;
- descreve procedimentos e apresenta conclusões decorrentes da revisão da sua rotina, de seus sistemas de processamento de dados e dos documentos relacionados com a concessão de descontos, abatimentos e prêmios de produtividade;
- descreve as circunstâncias que, na visão da Fiscalização, amparariam a aplicação das penalidades pela falta de apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas;
- sustenta a nulidade do lançamento relativo à falta de entrega dos arquivos magnéticos (seus e da empresa S&M), relativos aos anos de 2000 a 2004, bem como da SUPERGASBRÁS no que tange aos anos de 2001 a 2004, vez que *“não se outorgou ao autor dos feitos competência para fiscalizar com profundidade nenhum fato relativo a outra empresa que não fosse a SUPERGASBRÁS, nem para auditar outro tributo que não fosse o IRPJ, nem outro período de apuração que não fosse o ano-calendário de 2000, salvo no que diz respeito às sumárias verificações obrigatórias”*;
- argumenta que a Fiscalização não poderia exigir arquivos magnéticos relativos aos anos de 2000 e 2001 na forma da IN/SRF nº 86, de 2001, e do ADE COFIS nº 15, também de 2001;

- alega que não houve atraso nem falta de entrega dos arquivos em meio magnético da SUPERGASBRÁS, relativos aos anos de 2001 a 2004, nem dela e da S&M, referentes aos anos de 2000 a 2004;

- afirma que a primeira instância, ao silenciar sobre os argumentos aduzidos na impugnação, proferiu decisão maculada por nulidade;

- sustenta que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-34/2001, fere os princípios da anterioridade e da irretroatividade, com relação aos arquivos dos anos de 2000 e 2001;

- alega que a multa de R\$ 102.243.468,66 tem caráter confiscatório;

- argumenta que a multa de ofício não se comunica à incorporadora;

- destaca a anexação ao primeiro Recurso Voluntário impetrado de Parecer Jurídico, para o qual solicita que seja considerado como pertencente a este.

Em sessão realizada em 08 de agosto de 2013, esta Primeira Turma Ordinária, por meio da Resolução nº 1.301-000.148, resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade administrativa de origem adotasse as seguintes providências:

a) esclarecesse se o Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 01, emitido em 24 de agosto de 2005, em nome de SHV GÁS BRASIL LTDA, decorreu única e exclusivamente do fato de a empresa SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A ter sido incorporada no curso da ação fiscal autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.002004016810 (fls. 03) ou de programação específica;

b) no caso de programação específica para a empresa SHV GÁS BRASIL LTDA, anexasse cópia do Registro de Procedimento Fiscal e do Relatório de Programação correspondente, nos quais teriam sido descritos os elementos motivadores da instauração do procedimento;

c) caso tivesse havido programação específica para instauração de procedimento fiscal em relação à empresa S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, anexasse, da mesma forma, cópia do Registro de Procedimento Fiscal e do Relatório de Programação correspondente, nos quais tinham sido descritos os elementos motivadores da instauração do procedimento;

d) anexasse o documento que autorizou a extensão do procedimento de fiscalização para os anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas incorporadas (SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA e S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA) e para a incorporadora (SHV GÁS BRASIL LTDA); e

e) informasse se em razão da autorização porventura concedida e cuja documentação estava sendo solicitada (letra “d” acima) haviam sido promovidos lançamentos tributários relativos aos anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA., indicando, se fosse o caso, os números dos respectivos processos administrativos.

Processo nº 18471.002175/2005-93
Acórdão n.º **1301-001.754**

S1-C3T1
Fl. 7.873

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro aportou ao processo INFORMAÇÃO FISCAL, por meio da qual prestou os esclarecimentos solicitados.

É o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Em conformidade com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 845/850), a ação fiscal sob apreciação foi empreendida na pessoa jurídica SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A, incorporada pela ora Recorrente, e teve por objeto o ano-calendário de 2000. De acordo com o referido Termo, foram as seguintes as infrações imputadas à fiscalizada:

i) falta de comprovação de despesas registradas a título de DESCONTOS COMERCIAIS, DESCONTOS CONCEDIDOS e PRÊMIO PRODUTIVIDADE, no montante de R\$ 10.456.629,58, pois, embora reintimada, a contribuinte não justificou a diferença detectada entre o montante escriturado e o demonstrado por meio de planilha apresentada à Fiscalização, conforme demonstrativo abaixo;

CONTA	ESCRITURADO	DEMONSTRADO	DIFERENÇA
333150	51.012.229,17	50.987.107,62	25.121,55
333200	68.039.597,58	64.816.510,13	3.223.087,45
333300	11.338.770,70	4.130.350,12	7.208.420,58
TOTAL			10.456.629,58

ii) glosa de despesas restantes apropriadas nas contas 333.200 (DESCONTOS CONCEDIDOS) e 333.300 (PRÊMIO PRODUTIVIDADE), nos montantes respectivos de R\$ 64.816.510,13 e R\$ 4.130.350,12, sob fundamento de que a documentação apresentada para comprovar os dispêndios revelou-se inidônea;

iii) antecipação indevida de custos, no montante de R\$ 1.358.482,26, decorrente da ausência de cômputo, no estoque final, do valor correspondente ao ICMS substituição tributária; e

iv) multa em virtude da falta e/ou apresentação fora do prazo de arquivos magnéticos, conforme discriminação abaixo.

iv.1) R\$ 8.552.529,13, em virtude da apresentação fora do prazo dos arquivos da empresa SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA., relativos ao ano-calendário de 2000;

iv.2) R\$ 102.243.468,66, em razão da falta de apresentação dos arquivos magnéticos das empresas incorporadas S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, relativamente aos anos-calendário de 2000 a 2004, e SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2004; e da incorporadora, SHV GÁS BRASIL LTDA, relativamente aos anos-calendário de 2000 a 2004.

Aprecio, pois, conjuntamente, os recursos interpostos.

CONCESSÃO DE DESCONTOS E PRÊMIOS

INFRAÇÃO “ii”

Relativamente à falta de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das despesas apropriadas a título de DESCONTOS CONCEDIDOS e PRÊMIO PRODUTIVIDADE, nos montantes respectivos de R\$ 64.816.510,13 e R\$ 4.130.350,12, **infração “ii”**, acima mencionada, a Turma Julgadora de primeiro grau exonerou a contribuinte do crédito tributário decorrente dos montantes de R\$ 9.647.874,51 e R\$ 349.302,61, em virtude de comprovação. Diante de tal decisão, os valores passíveis de tributação a esses títulos passaram a ser de R\$ 55.168.635,62 e R\$ 3.781.047,51.

No que tange a essa matéria, transcrevo fragmentos do voto condutor da decisão exarada em primeira instância, dos quais é possível extrair os fundamentos que serviram de suporte para o cancelamento de parte das exigências formalizadas.

[...]

Após a realização da diligência, bem como dos depoimentos trazidos pelos clientes, além das elucidações trazidas pela própria interessada, no que pertine ao processamento dos respectivos descontos, não vejo como, aqueles que **possuem ratificação dos seus beneficiários**, não considerá-los operacionais, senão vejamos (GRIFO DO ORIGINAL):

Das 89 empresas intimadas pelo Fisco, após o deferimento da diligência, selecionadas em função do volume de descontos e prêmios concedidos pela interessada, tomando-se por base as planilhas de fls. 110 a 157, limitados no valor de R\$ 200.000,00 (corte), visando um universo de 40 clientes com respostas efetivas, 11 responderam que **recebiam descontos não destacados na nota fiscal**, cujas denominações societárias abaixo se seguem:

ARNO MULLER COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA.; CEDASA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PISOS LTDA.; CEFL COMÉRCIO ELETRO GÁS FUKAMATI LTDA.; ESTRELA GÁS DO RIO DAS PEDRAS LTDA. ME.; IMPERIAL COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA.; J A NETTO BOXAS BAR; KEVIGÁS GÁS LTDA. ME.; PAIVA GÁS LTDA. EPP.; PRÍNCIPE REAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA.; RAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA. ME. e RODOFIL TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA. EPP.

Deve ser ressaltado que não há qualquer substância tributária nas práticas habituais existentes no mercado, **sem que estejam lastreadas em documentação hábil e idônea** que tenha a capacidade de subsidiar as informações constantes na escrituração **de uma** empresa.

As orientações da RFB e dispositivos legais pressupõem o cumprimento de regras a serem observadas pelos contribuintes e não podem ser interpretados isoladamente.

De início, entendi que a interpretação pretendida pela defesa não seria razoável, pois, segundo o PN CST nº 32/81, a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, estaria **subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam o**

conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

Conforme o disposto no artigo 299 e seus §§, do RIR/99, o gasto é necessário quando **essencial** a qualquer transação ou operação, exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam **vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos**. E despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio.

O que também se ressurte no presente processo é que diante de tantos volumes de documentos, pareceres, laudos etc., não houve por parte da interessada juntada de contratos entre as partes que poderiam estipular tais descontos e nem mesmo demonstrações de sua parte que a usualidade e a normalidade na concessão dos mesmos em face da concorrência estaria calcado em procedimentos adotados por suas concorrentes.

Seria dever do contribuinte, à época, até porque como bem ressaltara as empresas circularizadas não há como, após, mais de 10 anos, comprovar documentalmente todas as operações que alterem sua situação patrimonial.

[...]

Desta forma, vale dizer que caberia ao interessado o ônus da prova quanto aos custos e despesas operacionais que importaram na redução do crédito tributário.

A dedutibilidade das despesas estaria condicionada à comprovação de sua efetiva realização e de sua necessidade.

[...]

Contudo, após analisar profundamente as questões trazidas à baila após a realização da diligência, verifiquei que os valores referentes àquelas empresas que confirmaram os respectivos descontos condicionados devem ser aceitos a título de descontos operacionais, eis que houve a sua comprovação e confirmação, requisitos primordiais à caracterização da dedutibilidade, não havendo apenas que serem consideradas despesas necessárias, habituais ou normais. A comprovação também é fundamental para a respectiva dedução de uma despesa considerada operacional.

[...]

Quanto àquelas, cuja ausência de comprovação, nem mesmo após a diligência foi suprida, em que pese o caráter de usualidade e a normalidade, ou mesmo a necessidade, não há, *in casu*, instrumentos hábeis e idôneos que as comprovem, ou mesmo confirmações por parte dos beneficiários (maiores descontos concedidos), com todo respeito àqueles que pensam de forma contrária, eis que, através da forma de julgamento colegiado, aprendemos ao longo de todos esses anos a respeitar todas as posições e formas de julgar, desde que devidamente fundamentadas, como no presente caso. (GRIFEI)

Portanto, considero comprovados e dedutíveis do lucro real, os seguintes descontos concedidos (contas 333.200 e 333.300) para o ano-calendário de 2000:

Empresa	Descontos Concedidos conforme fls. 110/157 (conta 333.200)	Prêmios conforme fls. 110/157 (conta 333.300)	Produtividade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 18471.002175/2005-93
Acórdão n.º **1301-001.754**

S1-C3T1
Fl. 7.877

Maria das Graças de Assis Correia ME 1.100/1106	R\$ 199.391,87	0,00
CHAMIGÁS LTDA. 1108/1114	R\$ 47.066,87	0,00
PESCADOR COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA. 1116/1165	R\$ 523.701,58	R\$ 156.532,86
JC DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA. 1167/1189	R\$ 787.786,09	0,00
TRANSGÁS 1194/1227	R\$ 42.014,11 * (valor apresentado divergentes da interessada, prevalecendo o declarado pela empresa circularizada)	0,00
IMPERIAL 1.229/1.247	R\$ 582.240,90	0,00
BIG TRIO 1.250/1.266	R\$ 1.038.791,95	15.714,00
NITERGÁS 1.268/1.295	R\$ 1.198.114,02	4.911,94
PRÍNCIPE REAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA. ME 1.297/1.316	R\$ 1.308.822,81	0,00
JP VILA ROSÁRIO COMÉRCIO DE GÁS LTDA. ME. 1.318/1.329	R\$ 1.033.554,49	0,00
DINO COMÉRCIO DE GLP LTDA. 1.331/1341	R\$ 598.619,86	11.686,00
RAL COMÉRCIO DE GAS LTDA. ME. 1.343/1.369	R\$ 555.103,37	10.000,00
ARNO MULLER COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA (informação prestada na diligência - fls. 287/288, ANEXO II)	R\$ 133.873,52	153.015,75
CEDASA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PISOS LTDA. (informação prestada na diligência — fls. 307/308, ANEXO II)	R\$ 116.663,59 (fls. 112)	0,00
CEFL COMÉRCIO ELETRO GÁS FUKAMATI LTDA. (informação prestada na diligência - fls.350/352, ANEXO II)	504.360,06 + 89.293,78 = R\$ 593.653,84 ** (valor relativo a mesma empresa)	0,00
ESTRELA GÁS DO RIO DAS PEDRAS LTDA. ME (informação prestada na diligência - fls. 506, ANEXO III)	R\$ 194.874,43	0,00
J A NETTO BOXAS BAR (informação prestada na diligência - fls. 551/552, ANEXO III)	R\$ 158.904,71 (fls. 111)	0,00
KEVIGÁS GÁS LTDA. ME (informação prestada na diligência - fls. 566, ANEXO III)	R\$ 152.587,87	2.354,00
PAIVA GÁS LTDA. EPP (informação prestada na diligência — fls. 607/608, ANEXO IV)	R\$ 206.421,69	0,00
RODOFIL TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA. EPP. (informação prestada na diligência - fls. 668/669, ANEXO IV)	R\$ 175.686,94	0,00
TOTAL	R\$ 9.647.874,51	349.302,61

Observação: Foram aceitos a título de dedução como despesas operacionais o menor valor no comparativo entre a planilha de fls. 110/157 e as planilhas apresentadas pelas empresas beneficiárias dos descontos, quando os mesmos não eram coincidentes.

Noto, primeiramente, que a decisão de primeiro grau revela um certo grau de dúvida acerca dos elementos necessários à admissibilidade da dedução das despesas, vez

que ao mesmo tempo em que argumenta que a contribuinte não juntou aos autos contratos estipulando os descontos e documentos que pudessem concorrer para demonstrar a normalidade e usualidade dos dispêndios, conclui no sentido de que, para os casos em que houve ratificação dos beneficiários, não há como não considerá-los operacionais.

Destaco que, em outra passagem, a decisão de primeira instância, discorrendo sobre o mercado de distribuição de GLP, assinala que *“não se pode duvidar, que o produto comercializado, mesmo que por um grupo pequeno de empresas, tem como base de sua negociação, a livre concorrência de mercado, o que, porventura, pode, sim, gerar concessão de descontos aos clientes por parte das empresas distribuidoras”*.

O pronunciamento acerca da dedutibilidade ou não de determinado gasto, à luz da legislação do imposto de renda, passa, à evidência, pela constatação da existência de documento hábil e idôneo que o comprove e pela verificação acerca do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, *ex vi* do disposto no art. 299 do Regulamento de 1999 (RIR/99).

Da análise do Termo de Verificação e Constatação Fiscal lavrado pela autoridade autuante (fls. 845/850), concluo que a glosa dos descontos em questão teve por base os seguintes fundamentos:

1. a fiscalizada (a empresa incorporada SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.), na Declaração de Informações apresentada à Receita Federal (DIPJ/2001), registrou os DESCONTOS CONCEDIDOS (conta 333.200) e os PRÊMIOS PRODUTIVIDADE (conta 333.300) na linha correspondente às vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais;

2. contabilmente, o registro correspondente aos descontos e aos prêmios foi efetuado de forma global, impossibilitando assim a identificação dos respectivos beneficiários, do valor individual e da nota fiscal correspondente;

3. em atendimento à intimação, a contribuinte esclareceu que os descontos e prêmios escriturados não foram consignados em nota fiscal de venda, mas, sim, em notas de crédito;

4. também em atendimento à intimação, a contribuinte fiscalizada apresentou PLANILHA com os totais dos descontos e prêmios concedidos, cujos totais anuais foram confrontados com o que foi escriturado, resultando daí o seguinte quadro:

CONTA	ESCRITURADO	PLANILHA	DIFERENÇA
333150	51.012.229,17	50.987.107,62	25.121,55
333200	68.039.597,58	64.816.510,13	3.223.087,45
333300	11.338.770,70	4.130.350,12	7.208.420,58
TOTAL			10.456.629,58

5. apesar de intimada, a fiscalizada não apresentou esclarecimentos acerca da diferença de R\$ 10.456.629,58, apurada, como visto, a partir do confronto entre a escrituração e a planilha demonstrativa por ela apresentada;

6. intimada a apresentar documentos comprobatórios da concessão de descontos e prêmios a alguns clientes, a contribuinte prestou esclarecimentos e apresentou documentos produzidos por ela própria;

7. embora intimada, a fiscalizada não apresentou os documentos em virtude dos quais os seus clientes foram cientificados dos descontos e prêmios concedidos, bem como não apresentou contratos relacionados a tais fatos;

8. alguns clientes da fiscalizada, apontados na planilha entregue à Fiscalização como beneficiários de descontos e prêmios, afirmaram que não receberam tais benefícios;

9. a contribuinte, em resposta à Fiscalização, afirmou que “as renúncias de receitas” eram referentes a descontos incondicionais, mesmo sem constar das notas fiscais.

A partir desse contexto, a autoridade fiscal concluiu que: a) os lançamentos contábeis relativos aos descontos e prêmios foram efetuados sem lastro em documentação idônea; b) documentos de produção interna não são hábeis para comprovar os gastos, não sendo possível, assim, avaliar a necessidade e a normalidade da renúncia de receita; c) em conformidade com pronunciamentos da Receita Federal (IN SRF nº 51/78 e Processo de Consulta nº 14, de 2002 da SRRF da 4ª Região Fiscal), descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal correspondente.

Em apertada síntese, a glosa dos descontos e prêmios concedidos consubstanciou-se nos seguintes elementos: registro em linha imprópria na declaração de informações apresentada à Receita Federal; impossibilidade de identificação dos beneficiários por meio dos registros contábeis; registros contábeis amparados por documentos considerados não hábeis, impossibilitando a avaliação acerca da necessidade e da normalidade da renúncia de receita; declarações de clientes da contribuinte no sentido de que não foram beneficiados com descontos e prêmios, além dos concedidos nas próprias notas fiscais; e descontos incondicionais devem, necessariamente, constar da nota fiscal.

A questão acerca do registro impróprio na declaração de informações é de natureza meramente formal, não representando, assim, causa relevante para a efetivação da glosa.

A impossibilidade de identificação na contabilidade dos beneficiários dos descontos e prêmios foi suprida por meio da apresentação de planilha por parte da contribuinte (fls. 109/157), documento que, inclusive, foi utilizado pela autoridade autuante para promover as circularizações e para identificar diferença em relação aos valores escriturados.

A natureza do desconto (se condicional ou incondicional), isoladamente, diante da possibilidade, em tese, da dedução dos valores (como redutor da receita de vendas ou do lucro bruto), também não é merecedora de apreciação individualizada.

Tenho, pois, que, em essência, a glosa empreendida pela Fiscalização repousou no fato de os registros contábeis correspondentes estarem amparados em documentos produzidos pela própria fiscalizada, e em declarações de alguns de seus clientes no sentido de que não foram beneficiados com descontos e prêmios que não fossem os concedidos nas próprias notas fiscais.

Na linha do decidido em primeira instância, entendo que encontram-se reunidos aos autos elementos que autorizam concluir que a solução da controvérsia, no que diz respeito ao item sob apreciação (DESCONTOS E PRÊMIOS CONCEDIDOS), está direcionada única e exclusivamente para a comprovação da concessão dos benefícios, isto é, resta fora de dúvida que, considerada a atividade explorada pela fiscalizada, a concessão de descontos e prêmios aos seus clientes constitui prática comumente adotada, não cabendo, assim, discussão acerca do atendimento aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Embora tenha afirmado que, a partir da desconsideração dos elementos de prova trazidos no curso da ação fiscal (“documentos de produção interna”), não teria sido possível avaliar a necessidade e a normalidade da “*renúncia de receita*”, a autoridade fiscal não avançou na análise acerca da natureza da despesa glosada de modo a concluir que, independentemente de sua comprovação, ser ela (a despesa) desnecessária, fruto de mera liberalidade, e, portanto, indedutível.

Com o devido respeito, penso que, no presente caso, estaria ao alcance da autoridade autuante, da mesma forma que procedeu em relação a determinados clientes da fiscalizada, promover averiguações junto a outros distribuidores de GLP, com vistas a colher elementos que possibilitassem concluir que a prática adotada pela contribuinte auditada (concessão de descontos e prêmios) não era, nem usual, nem normal, no mercado em que ela atuava. Contudo, não identifiquei nos autos documentos capazes de indicar a adoção de esforços nesse sentido.

A autuada, por outro lado, no próprio curso da ação fiscal já havia se pronunciado no sentido de que a concessão de descontos visava manter a sua participação no mercado (fls. 75/77). Por ocasião da interposição da impugnação, aportou ao processo documentos procurando demonstrar que a concessão de descontos, abatimentos e prêmios eram práticas usuais e normais no mercado de distribuição de GLP.

Nesse diapasão, juntou ao processo os seguintes documentos:

- o documento denominado DIAGNÓSTICO DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS E DESAFIOS PRESENTES E FUTUROS PARA O SETOR DE GLP (fls. 1.373/1.462), do qual releva destacar a seguinte passagem:

A evolução desfavorável da demanda e o aumento de preços provocou um acirramento da concorrência entre as empresas do setor, aumentando o poder da revenda sobre os preços e elevando a concessão de abatimentos concedidos pelas distribuidoras, pressionando fortemente a receita líquida destas. Assim, em 1998, para um faturamento bruto de R\$ 2,5 bilhões foi repassado à revenda abatimentos de R\$ 347 milhões; só no primeiro semestre de 2003, para um faturamento de R\$ 4,9 bilhões o repasse revenda sob a forma de abatimentos foi de R\$ 852 milhões !

- correspondência da TREVISAN CONSULTORES (fls. 1.464/1.465), em que consta assinalado:

A propósito dos contactos mantidos com V.Sas., servimo-nos da presente para confirmar que, por solicitação do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo - Sindigás, empreendemos, no período de outubro de 2003 a fevereiro de 2004, levantamento de dados do mercado brasileiro distribuidor de gás liquefeito de petróleo (também denominado gás de cozinha ou GLP), que

resultou em estudo consubstanciado no relatório intitulado "Diagnóstico das Empresas Distribuidoras e Desafios Presentes e Futuros para o Setor de GLP", ofertado à Agência Nacional do Petróleo (ANP), no qual, dentre outros aspectos, constatamos:

[...]

b) com base das demonstrações contábeis das 5 (cinco) maiores distribuidoras de gás de cozinha do Brasil, que a queda no consumo provocou um acirramento da concorrência entre as empresas do setor, evidenciado pelo aumento da concessão de abatimentos pelas distribuidoras aos revendedores, de modo que, em 1999 esses abatimentos atingiram, em média, 13% da receita bruta daquelas empresas, evoluindo para 15%, 16% e 19%, respectivamente, nos anos de 2000, 2001 e 2002;

[...]

- declaração do Presidente Executivo do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo – Sindigás (fls. 1.467/1.468), da qual extraio o seguinte fragmento:

DECLARO, para fins de prova junto à Secretaria da Receita Federal, constituir prática notória, usual e normal do mercado de distribuição de gás liquefeito de petróleo, a Concessão, por nossas associadas, de descontos, abatimentos e prêmios aos seus clientes revendedores de gás armazenado em botijões, não destacados nas notas fiscais.

Esta prática é herança, ainda, do tempo de preços tabelados no qual todas as empresas eram obrigadas a praticar um único preço nas notas fiscais, restando somente a prática de abatimentos concedidos não destacados nas notas fiscais.

Ainda hoje é freqüente a dificuldade de comprovação das margens médias de comercialização da revenda e da distribuição, devido aos descontos e abatimentos concedidos no pagamento das duplicatas e que não constam nas notas fiscais que são objeto de pesquisa da ANP.

Observação do documento anexo da Superintendência de Qualidade de Produto, setor preço da ANP, em suas notas, demonstra com singular precisão a prática acima descrita, que transcrevemos abaixo:

"Margens de Distribuição e de Revenda: calculadas com base nos dados semanais do Levantamento de Preços e de Margens de Comercialização de Combustíveis da ANP, regulamentado pela Portaria ANP Nº 202, de 15 de agosto de 2000. Os preços de distribuição podem, eventualmente, contemplar valores relativos à descontos por Pagamentos de duplicatas no vencimento e por cumprimento de metas de vendas."

Verifica-se, portanto, de maneira irrefutável, o reconhecimento da existência da prática de descontos e abatimentos quando do pagamento das duplicatas ou da quitação de dívidas, descontos estes não constantes nas notas fiscais.

- documento subscrito por Paulo Barata Ribeiro discorrendo sobre o histórico da prática de descontos nos preços de GLP (fls. 1.477/1.499).

Ainda com relação à comprovação de que a concessão de descontos não destacados em nota fiscal constituía prática comumente adotada, a Recorrente registrou:

[...]

Para essa mesma direção convergiram as respostas dos clientes que confirmaram o recebimento dos descontos, prêmios e abatimentos não lançados nas notas fiscais, a exemplo de:

a) Arno Muller S/A, Kevigas Gas Ltda. ME, Príncipe Real Comércio de Gás Ltda. ME ao atestarem que esse comportamento era "...praxe do mercado de gás";

b) CEFL-Comércio Eletro-Gás Fukamoto Ltda., ao asseverar que "a motivação da concessão deste benefício foi tão somente a pretensão da SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS SA de preservar a nossa continuidade com sua bandeira, pois fazíamos constantes ameaças de mudança de fornecedor" e,

C) Paiva Gás Ltda. EPP, ao esclarecer serem tais descontos acordados verbalmente "...conforme costume do mercado brasileiro de Gás".

Diante de tais documentos e da econômica fundamentação apresentada pela autoridade autuante, em que pese o fato de ter havido menção expressa ao art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) nas peças acusatórias, penso que não se pode decretar a procedência da autuação ao argumento de que as despesas em debate não se revelaram necessárias.

Afastada, pois, a hipótese de que as despesas com descontos, genericamente consideradas, não poderiam ser admitidas em virtude do não atendimento aos requisitos gerais de dedutibilidade estampados na legislação de regência (necessidade, normalidade e usualidade), resta apreciar o critério adotado pela autoridade fiscal para considerar improvados os valores apropriados a título de despesa com descontos e prêmios concedidos.

Perscrutando os autos, verifico que a autoridade fiscal, depois de ter reiteradamente intimado a contribuinte fiscalizada a apresentar documentos e planilha relativos aos descontos concedidos, circularizou supostos beneficiários dos referidos descontos, intimando-os a apresentar tais elementos (documentos e planilha).

Aos autos, relativamente à circularização acima mencionada, foram juntados os seguintes documentos:

i) declaração de Maria das Graças de Assis Correia ME, informando que os descontos foram dados em nota fiscal e que não foram concedidos descontos ou prêmios que não constaram do referido documento (nota fiscal) – fls. 93;

ii) declaração de CHAMIGÁS LTDA no sentido de que *“no livro Razão de 2000 não consta nenhum desconto e prêmios recebidos, pois tal desconto não caracteriza lançamento contábil, trata-se de desconto incondicional”* (fls. 97);

iii) esclarecimento de PROGÁS LTDA de que *“todos os descontos foram concedidos diretamente nas notas fiscais, sendo que Valor Contábil corresponde ao valor líquido”* (fls. 103); e

iv) informação de ELI EUSTÁQUIO MAIA de que *“nenhum descontos (sic) foram recebidos pela minha empresa sem constarem em documentos fiscais (notas fiscais ou duplicatas), como também não recebemos nenhum prêmio no referido exercício”*.

Em princípio, penso que no caso em que os descontos concedidos (não obstante terem sido considerados como “incondicionais”) não constarem das notas fiscais, não terem sido lastreados em contratos e de terem como elemento de suporte dos registros contábeis documentos produzidos pela própria empresa, caberia à contribuinte auditada a comprovação da efetividade e da vinculação à fonte produtora dos rendimentos das despesas apropriadas no resultado.

Na circunstância versada nos autos, todavia, não me parece restar dúvida de que a autoridade fiscal, amparada por planilha apresentada pela contribuinte, concluiu de forma definitiva pela improcedência da apropriação da despesa com base em pronunciamentos de clientes da fiscalizada que, não obstante terem sido indicadas como beneficiárias na referida planilha, afirmaram não ter recebido desconto fora da nota fiscal.

Observo que a autoridade fiscal não cuidou de examinar documentos relacionados à totalidade das pessoas indicadas pela fiscalizada como beneficiárias dos descontos e prêmios concedidos, o que, à evidência, revelou-se perfeitamente justificável, haja vista a quantidade de pessoas constante na planilha de fls. 110/157 dos autos.

Depreendo, assim, que a glosa dos descontos e prêmios concedidos, apesar de ter alcançado os montantes integrais dos valores apropriados contabilmente a esses títulos, decorreu essencialmente de inferência extraída de amostra colhida pela autoridade fiscal.

Dos argumentos trazidos pela Recorrente para contestar os lançamentos tributários decorrentes da glosa dos descontos e prêmios concedidos, destaco os seguintes:

i) a autoridade autuante baseou-se em uma amostra de apenas quatro clientes, de uma “população” de quatro mil oitocentos e cinco, para promover os lançamentos tributários;

ii) dos quatro clientes que informaram à Fiscalização que não haviam sido beneficiados com descontos, dois, em momento posterior, prestaram declarações confirmando o contrário, isto é, que efetivamente receberam os descontos;

iii) outros clientes, em número muito superior ao mencionado no auto de infração, informaram à própria Fiscalização que tinham sido beneficiados com descontos, porém, tais declarações não foram referenciadas nos autos;

iv) por ocasião da apresentação da impugnação, foram juntados aos autos documentação relativa a trinta e seis clientes que receberam descontos, e, ao recurso, foram juntados, adicionalmente, documentos relativos a outros dez clientes que, da mesma forma, haviam sido beneficiados com os citados descontos;

v) a diligência efetuada por determinação da autoridade julgadora de primeiro grau, realizada pelo mesmo autor dos lançamentos tributários questionados, limitou-se ao envio por via postal de oitenta e sete cartas a clientes da fiscalizada, não tendo sido examinado nenhum documento, nem analisado qualquer registro contábil, além de não terem sido respondidas as indagações formuladas na Resolução correspondente;

vi) visando demonstrar a superficialidade da diligência efetuada, a Recorrente assinala:

[...]

No entanto, para constar essa absoluta superficialidade da nova fiscalização, têm-se como exemplo, em uma análise preliminar, que, dentre os 29 (vinte e nove) clientes que teriam negado o recebimento dos descontos, prêmios e abatimentos não consignados nas notas fiscais:

a) RS da Rocha Revendedora de Gás ME e Retiro da Imprensa Comércio de Gás Ltda. negaram qualquer relação comercial com a SUPERGASBRAS nos anos-calendários de 2000 a 2004, quando, na realidade apenas no ano-calendário de 2000, adquiriram daquela empresa, que contabilizou como receitas tributáveis, sem contestação pelo autuante, mercadorias nos montantes de R\$ 902.599,60 e R\$ 847.695,87, respectivamente (vide fls. 110/111 do processo), comprovando a total ausência de confiabilidade das informações prestadas pelas referidas empresas;

b) a Big Trio Depósito de Gás Ltda., ao revés, prestou a Declaração anexada como doc. 17 à impugnação, confirmando o recebimento dos citados descontos abatimentos e prêmios de produtividade;

C) ainda a respeito da Big Trio Depósito de Gás Ltda. e da Progás Ltda., a RECORRENTE trouxe em anexo ao seu Recurso Voluntário primitivo (Livro 10, v. 1 a 5, Livro 13, v. 1 a 14 do doc. 32 anexo àquela petição), em adição aos exemplos que havia levantado no subitem 4.7.1 da Impugnação, a totalidade dos comprovantes dos descontos abatimentos e prêmios de produtividade não consignados nas notas fiscais por eles gozados durante todo o ano-calendário de 2000, sobre os quais o perito da União se calou por completo, devendo, por conseguinte, serem considerados provas bastantes das alegações da defesa, e,

d) mais uma vez a Progás Ltda., além de Fluzão Revend. De Gás e Distr. de Bebidas Ltda., José Pinheiro dos Santos, Lavras Distr. De Gás Ltda. ME, Pescador Com. e Transp. de Gás Ltda., Real Comércio de Gás Ltda. e Superchama Com. e Transporte de Gás Ltda., SOMENTE NEGARAM o recebimento de descontos abatimentos e prêmios de produtividade não registrados nas notas fiscais NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004, fato que nenhuma relação possui com este feito, que versa, repita-se à exaustão, exclusivamente fatos ocorridos no ano-calendário de 2000, com relação aos quais não se pronunciaram, alegando os efeitos do parágrafo único do artigo 195 c/c com parágrafo único do artigo 149, ambos do CTN e artigo 264 do RIR/99, o que também não foi contrariado pelo autuante.

vii) apreciando o quesito em que a autoridade julgadora de primeira instância indagava se era possível concluir acerca dos valores dos descontos, abatimentos e prêmios concedidos e se tais valores coincidiam com os escriturados pela fiscalizada, a Recorrente consignou:

[..]

2.9.1. No que concerne a pergunta em tela, o autuante, na informação fiscal, apenas relatou o teor das respostas apresentadas pelos Clientes às circularizações efetuadas no decorrer da diligência.

2.9.2. No particular, a RECORRENTE chama atenção para o fato de que a **Cedasa Indústria e Comércio de Piso Ltda.**, única a guardar documentação do ano-calendário de 2000, apesar de alcançado pela decadência, confirmou o

recebimento de descontos, abatimentos e prêmios não consignados nas notas fiscais naquele ano, em valores idênticos aos informados pela RECORRENTE, e trouxe à colação:

- a) cópia do seu Livro Razão Analítico;
- b) correspondências a ela enviadas pela supergasbras dando ciência do valor desses descontos (doc 01 anexado à petição protocolada em resposta à Informação fiscal) e,
- c) boletos bancários, nos quais o campo desconto/abatimento consigna o valor do desconto, comprovando, assim, que o pagamento **da nota fiscal correspondente não se deu pelo seu valor cheio (doc. 01 anexado à petição protocolada em resposta à Informação fiscal).**

(GRIFOS DO ORIGINAL)

viii) é possível que os clientes da SUPERGASBRÁS que negaram ter usufruído de descontos, abatimentos e prêmios de produtividade nem tenham contabilizado as compras das mercadorias que fizeram junto aquela empresa, quanto mais descontos, abatimentos e prêmios de produtividade;

ix) a autoridade fiscal não efetuou, junto à SUPERGASBRÁS, o confronto das informações prestadas pelos clientes declarantes (reprodução de informação prestada pelo perito indicado por ela);

x) recorrendo sobre a rotina de concessão de descontos e acerca dos controles adotados, a Recorrente assinala:

[...]

5.10. Resta, portanto, conhecer o que contêm os documentos produzidos internamente pela SUPERGASBRAS, tidos por inidôneos pela fiscalização.

5.10.1. Com esse objetivo, a RECORRENTE:

a) selecionou aleatoriamente **42 clientes localizados em diferentes regiões do País** (doc. 23 anexo à Impugnação) - alguns, inclusive, intimados pela fiscalização -, **que receberam 23% dos totais dos saldos glosados das contas em exame e**

b) reuniu casos concretos desses clientes, relativos a diferentes meses do ano de 2000, no montante de 5% dos valores por eles auferidos, o que significa pouco mais de **14% da média mensal dos DESCONTOS** concedidos a todos os clientes da SUPERGASBRAS no período (R\$ 68.946.860,00: 12 x 14%).

5.10.2. Reproduziu, então, os dossiês desses clientes, nos moldes do material posto à disposição da fiscalização, capeando cada um deles com texto esclarecedor do que se passou na situação específica, informando a região em que se localiza o cliente, a sigla da filial com que se relaciona, seu código de cadastro na SUPERGASBRAS, sua denominação social, sua inscrição no CNPJ, o total dos DESCONTOS obtidos em 2000, o mês escolhido para fins de amostragem, o total dos DESCONTOS obtidos pelo cliente naquele mês, a percentagem que o valor do mês corresponde ao do ano e o tipo de desconto concedido, segundo tabela também **juntada aos autos (doc. 24 anexo à Impugnação), com indicação da conta em que o desconto foi debitada (docs. 25 a 66 anexos à Impugnação).**

5.10.3. Tomando como exemplo a Transgás Transporte e Comércio de Gás Ltda. (Transgás), localizada na região Sul do País e primeira daquela planilha, vê-se que, em agosto de 2000, aquela empresa recebeu DESCONTOS dos tipos 2 e 3, conforme classificação do anexo 24, no total de R\$ 12.791,00.

5.10.3.1. O dossiê que lhe corresponde contém:

a) capa relacionando os seus anexos e descrevendo o processo interno de concessão do desconto;

b) solicitação de concessão do desconto para cliente, à razão de R\$ 3,60 por botijão de gás, com indicação das operações a que se refere, ou seja, as aquisições feitas nos meses de junho e julho de 2000, totalizando R\$ 12.790,80, **subscrita pela gerente comercial regional de Curitiba, com data de 31.07.2000, e aprovada pelo diretor regional;**

c) nota fiscal de devolução de gás do cliente para a SUPERGASBRAS, no valor de R\$ 1.314,72;

d) fita de máquina de somar demonstrando o crédito a ser efetuado na conta corrente do cliente, no valor de R\$ 14.105,52 (R\$ 12.790,80 + R\$ 1.314,72);

e) notas fiscais de vendas ao cliente no mês de agosto, cujos valores somados e deduzidos dos DESCONTOS concedidos resultaram num saldo a pagar de R\$ 451,22;

f) relatório de cheques recebidos de clientes pela SUPERGASBRAS, no qual figura o cheque de R\$ 451,22, entregue pela Transgás para quitar sua dívida, compondo o total de R\$ 23.368,62, enviado ao Bradesco para custódia (cheques pré-datados), com vencimento no dia 16.08.2000;

g) extrato fornecido pelo Bradesco no dia 17.08.2000, confirmando o resgate dos R\$ 23.368,62;

h) relatório da situação do cliente espelhando o registro eletrônico do crédito a ser deduzido do seu saldo em conta-corrente com a SUPERGASBRAS no dia 31.07.2000, no montante de R\$ 12.790,89, extraído do módulo de Contas a Receber do sistema DATASUL EMS 2.04, elaborado pela DATASUL S.A., utilizado pela fiscalizada para fins de controle dessas operações;

i) relatório da situação do cliente espelhando o registro eletrônico de todas as operações de sua conta-corrente e o crédito a ser deduzido do seu saldo com a SUPERGASBRAS no dia 31.07.2000, no montante de R\$ 12.790,89, extraído do mesmo sistema mencionado na letra "h";

j) folha do Livro Razão e do Diário Auxiliar de Contas a Receber do mês, estampando a movimentação e as baixas das dívidas do cliente mediante, inclusive, compensação com os DESCONTOS que lhe foram concedidos.

5.10.4. Os dossiês anexos à Impugnação que seguem, relativos às demais empresas, apresentam estruturas equivalentes e, com auxílio das informações constantes de suas capas, V.Sas., peritos em auditoria, não encontrarão dificuldades para compreendê-los, mesmo que um ou outro formulário de autorização do DESCONTO ou de controle bancário se modifique conforme a filial e a região.

5.10.5. A rotina, portanto, está demonstrada, cabendo destacar que **a competência para aprovação dos DESCONTOS é do diretor regional (que**

poderá exercê-la diretamente, ou delegá-la a outro funcionário graduado), mas a **concessão dos DESCONTOS requererá, no mínimo, 2 assinaturas**, sendo pelo menos uma a do **gerente comercial na localidade**.

5.10.6. O documento físico em que se registrava a aprovação do DESCONTO servia de **fonte primordial para entrada dos dados no sistema DATASUL EMS 2.04** acima referido, cadastrando-se o DESCONTO na conta-corrente do cliente e gerando uma nota de crédito, de modo que, se após a compensação o saldo resultasse desfavorável ao revendedor, esse saldo lhe era cobrado e, se favorável, o sistema gerava, eletrônica e automaticamente, um documento para compensação do valor no período subsequente, pagamento mediante cheque nominal, ou crédito em conta bancária, conforme fosse acordado.

5.10.7. O **sistema contava ainda com um controle de senhas e restrições de uso, para conferir segurança à integridade e fidedignidade dos dados, operando de acordo com os "Manuais de Referência"** capeados por correspondência da prestadora de serviços que o elaborou, como breves esclarecimentos sobre o seu funcionamento anexado Impugnação como doc. 67.

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Às peças de defesa, a Recorrente juntou, entre outros, os seguintes documentos:

- declaração, por meio da qual MARIA DAS GRAÇAS DE ASSIS CORRÊA afirma que foi beneficiada com desconto “extra-nota fiscal” no valor de R\$ 199.392,87 no “exercício de 2000”, concedido pela SUPERGASBRÁS (fls. 1.101);

- declaração, por meio da qual CHAMIGÁS LTDA. afirma que foi beneficiada com desconto “extra-nota fiscal” no valor de R\$ 47.066,87 no “exercício de 2000”, concedido pela SUPERGASBRÁS (fls. 1.108);

- resposta da empresa PESCADOR COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA. a Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos não consignados em nota fiscal (fls. 1.116/1.163);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa PESCADOR COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA. (fls. 1.164);

- resposta da empresa JC DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA. a Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos não consignados em nota fiscal (fls. 1.167/1.168);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa JC DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA. (fls. 1.169);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa TRANSGÁS TRANSPORTE E COMÉRCIO DE GÁS LTDA. (fls. 1.191);

- resposta da empresa TRANSGÁS TRANSPORTE E COMÉRCIO DE GÁS LTDA. ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos não consignados em nota fiscal (fls. 1.193/1.227);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa IMPERIAL COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA. (fls. 1.230);

- resposta da empresa IMPERIAL COMÉRCIO E TRANSPORTE DE GÁS LTDA. ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos não consignados em nota fiscal (fls. 1.231/1.246);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa BIG TRIO COMÉRCIO DE GÁS, ESPORTE E LAZER LTDA. (fls. 1.250);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa BIG TRIO COMÉRCIO DE GÁS, ESPORTE E LAZER LTDA., em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.253/1.266);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa NITERGÁS REPRESENTAÇÕES LIMITADA (fls. 1.268);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa NITERGÁS REPRESENTAÇÕES LIMITADA, em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.270/1.295);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa PRÍNCIPE REAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA. (fls. 1.297);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa PRÍNCIPE REAL COMÉRCIO DE GÁS LTDA., em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.299/1.316);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa JP VILA ROSÁRIO COMÉRCIO DE GÁS LTDA. (fls. 1.318);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa JP VILA ROSÁRIO COMÉRCIO DE GÁS LTDA., em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.320/1.329);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa DINO COMÉRCIO DE GLP LTDA. (fls. 1.331);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa DINO COMÉRCIO DE GLP LTDA., em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.334/1.341);

- cópia do Termo de Intimação Fiscal, datado de 20 de junho de 2005, por meio da qual a Fiscalização requereu informações à empresa RAL – COMÉRCIO DE GÁS LTDA. (fls. 1.343);

- cópia de planilhas apresentadas pela empresa RAL – COMÉRCIO DE GÁS LTDA., em resposta ao Termo de Intimação lavrado pela Fiscalização, na qual consta informação acerca do recebimento de descontos (fls. 1.345/1.369);

- planilha denominada LEVANTAMENTO “AMOSTRAGEM DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS – ANO 2000, na qual foram indicados quarenta e dois clientes beneficiados com descontos (fls. 1.501);

- planilha denominada MODELO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS, contendo tipo, descrição e operacionalização do benefício (fls. 1.503);

- documentação relacionada aos descontos concedidos (fls. 1.506/5.472).

Como foi relatado, após a apreciação inicial feita em primeira instância pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, da qual resultou o acórdão nº 11.438, de 17 de agosto de 2006, a parcela das exigências que foi mantida foi transferida para o processo administrativo nº 13603.001453/2006-18, que se encontra apenas ao presente.

No referido processo, foi interposto Recurso Voluntário pela sucessora da fiscalizada (SHV GÁS BRASIL LTDA), em que, basicamente, foram apresentados os argumentos que já haviam sido expendidos na peça impugnatória e os declinados na peça recursal interposta contra a segunda decisão exarada em primeira instância (12-35.731, de 15 de fevereiro de 2011, também da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro).

Não obstante, ao Recurso Voluntário Primitivo, assim denominado pela ora Recorrente, foram juntados, entre outros, os seguintes documentos (processo administrativo nº 13603.001453/2006-18): relatório denominado DIAGNÓSTICO DE CONTROLES INTERNOS OPERACIONAIS DE DESCONTOS, EFETUADO NA SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S.A.; documento denominado PLANILHA DETALHADA POR EVENTO DOS DESCONTOS E PRÊMIOS CONCEDIDOS A REVENDEDORES NO ANO DE 2000; documento denominado DOCUMENTAÇÃO SUPORTE DE DESCONTOS E PRÊMIOS A REVENDEDORES – ANO BASE 2000; e Parecer Jurídico.

Ainda que se possa identificar situações em que o cliente apontado pela Fiscalizada na planilha de fls. 109/157 afirme que não foi beneficiado com desconto ou prêmio, penso que a confirmação de outros tantos no sentido de que efetivamente receberam tais descontos, aliada à vasta documentação aportada ao processo pela Recorrente, contamina de incerteza a autuação, especialmente em razão do fato de que ela (a autuação) baseia-se primordialmente na declaração de um número diminuto de supostos beneficiários, sem qualquer outro aprofundamento.

Destaco, pois, que a insubsistência da autuação no que tange ao presente item decorre da incerteza da imputação feita pela autoridade fiscal, seja em razão do necessário aprofundamento que a matéria exigia, seja em virtude dos elementos colacionados autos, em sede de defesa, por parte da sucessora da autuada.

Não obstante, deixo de acolher o argumento da Recorrente no sentido de que, diante da ausência de conteúdo ou objeto, deveria ser decretada a nulidade dos autos de infração. Isto porque, a meu ver, ainda que as declarações apresentadas por clientes da fiscalizada tenham representado para a autoridade autuante elemento essencial à glosa por ela efetuada, não se pode dizer, à luz da descrição dos fatos apresentada no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que a autuação baseou-se exclusivamente nelas.

É certo, porém, que os demais motivos apontados na peça acusatória (registro em linha imprópria na declaração de informações apresentada à Receita Federal; impossibilidade de identificação dos beneficiários por meio dos registros contábeis; registros contábeis amparados por documentos considerados não hábeis, impossibilitando a avaliação acerca da necessidade e da normalidade da renúncia de receita; e necessidade de os descontos incondicionais constarem da nota fiscal), conforme apreciação anterior, não concorrem, conjunta ou isoladamente, para a manutenção das exigências formalizadas.

Nessa linha, não enxergo como desleal o fato de a autoridade fiscal não ter carreado ao processo as declarações de clientes da fiscalizada afirmando que receberam descontos no ano-calendário de 2000, e nem mesmo como contrário às disposições do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, pois, nos exatos termos ali estampados, a exigência deve estar instruída *“com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”*.

É evidente que declarações de clientes afirmando que foram beneficiados com descontos não constituíam elemento de **comprovação do ilícito**, mas, para a autoridade fiscal, as outras declarações, conjugadas com os outros elementos por ela levantados, seriam suficientes à imputação da infração.

Em conclusão, no que diz respeito aos valores cujos beneficiários foram devidamente identificados na planilha de fls. 110/157, penso que caberia à autoridade fiscal, por meio de amostra representativa dos valores contabilizados, demonstrar a total improcedência dos registros, ou, juntando robusta documentação, glosar aqueles para os quais restasse efetivamente comprovada a ausência da concessão do benefício. Conforme pronunciamento anterior, a simples anexação de alguns poucos depoimentos de clientes, desacompanhados de documentação complementar, assim como os elementos adicionais descritos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a meu ver, não autorizam a Fiscalização concluir pela improcedência *in totum* das despesas, especialmente na circunstância em que a autuada aporta ao processo volumosa documentação comprovando, ainda que em parte, a efetiva concessão dos benefícios.

INFRAÇÃO “I”

As considerações acima esposadas dizem respeito aos valores glosados pela Fiscalização cujos beneficiários foram identificados na planilha de fls. 110/157. Como se viu, a Fiscalização promoveu ainda a glosa de despesas registradas a título de descontos e prêmios concedidos, no montante de R\$ 10.456.629,58, em virtude da constatação de diferença, não justificada no curso da ação fiscal, entre o montante escriturado e o demonstrado por meio da referida planilha.

A autoridade julgadora de primeira instância, relativamente a essa infração, **excluiu de tributação o montante de R\$ 8.602.817,73.**

O voto condutor da decisão de primeiro grau registra:

[...]

Quanto à diferença de R\$ 10.456.629,58, à época também objeto de glosa fiscal, a interessada, em sua impugnação, às fls. 962, protestou pela posterior juntada da documentação que, sendo certo que as explicações foram acostadas aos autos no recurso voluntário conduzido ao Egrégio CARF, conforme afirma o Laudo Pericial trazido pela interessada às fls. 5.736: "...Com relação ao montante glosado, conforme documentação acostada às fls. 21.232 a 21.261 do Conselho, o valor de R\$ 5.038.280,03, integrante do montante total de R\$ 10.456.629,58, havia sido originalmente lançado na conta 555.300 (descontos concedidos), a qual recebia lançamentos de descontos complementares nos casos em que o cadastro de descontos estava desatualizado, sendo nos meses subsequentes seu saldo transferido para a conta 333.200 (descontos concedidos)..." E assim por diante.

No caso, como o CARF anulou o acórdão anteriormente proferido por esta Turma, e em face do princípio da Economia Processual, passo a analisar os documentos juntados pela interessada nos autos do processo, objetivando o deslinde do presente item da autuação, o qual também fora objeto da diligência deferida por esta Turma, bem como objeto de resposta constante no instrumento defensivo (laudo pericial) juntado pela interessada.

Afirma a interessada que dos R\$ 10.456.629,58, R\$ 1.828.690,50 efetivamente, encontram-se sem comprovação, aceitando, portanto, a autuação deste valor, o qual, portanto, fica excluído da presente lide. (GRIFEI)

Quanto ao valor remanescente de R\$ 8.627.939,08, alega a interessada que R\$ 5.038.280,03, fora originalmente lançado na conta 555.300 (descontos concedidos) a qual recebia lançamentos de descontos complementares nos casos em que o cadastro de descontos estava desatualizado, sendo nos meses subsequentes seu saldo transferido para a conta 333.200 (descontos concedidos), concluindo-se que, ao final, estes valores também estavam inseridos nos valores relativos aos descontos concedidos (conta 333.200). Além disso, também foi justificando as diferenças através das fls. 5.736/5.738 dos presentes autos.

Finalmente, quanto ao valor de R\$ 25.121,35, entendo que, por se tratarem de descontos incondicionais e não terem sido juntados pela interessada os documentos relativos a este valor que deixou de constar na planilha acima citada, devem ser mantidos na presente demanda. (GRIFEI)

Assim, revendo, mais uma vez, minha posição, verifico que o valor total de R\$ 10.456.629,58 (à exceção dos R\$ 25.121,35, a título de descontos incondicionais não comprovados) pode ou não caracterizar-se dentro dos valores já tributados, no caso, os que se encontram nas contas 333.200 e 333.300, respectivamente nos valores R\$ 64.816.510,13 e R\$ 4.130.350,12. O Fisco, na verdade, durante o procedimento investigatório não localizou de fato quais os clientes que deixariam de constar nas planilhas de fls. 110/157, o que, neste caso, prejudica a exigência deste item da autuação. Assim, entendo que **não deva ser objeto de exigência o valor de R\$ 8.602.817,73** (R\$ 10.456.629,58 - R\$ 25.121,35 - R\$ 1.828.690,50, este fora da lide). (GRIFO DO ORIGINAL)

Na impugnação, a ora Recorrente assinalou:

A Diferença de R\$ 10.456.629,58.

4.9. Importa agora explicar a origem da R\$ 10.456.629,58 (item 45 do TVCF, fls. 848) que, de fato, a IMPUGNANTE não conseguiu individualizar durante a fiscalização.

4.9.1. Para esclarecer o que se passou, a IMPUGNANTE recorda que as contas 333.150, 333.200 e 333.300, cujos saldos no ano de 2000 somaram de R\$130.390.597,45, recebiam lançamentos originários de 5 módulos do sistema de processamento eletrônico de dados de sua escrituração comercial, denominados FTP (Faturamento), CRP (Contas a Receber), APP (Contas a Pagar), FGL (Contabilidade) e CBP (Caixa e Bancos), e assim se distribuíram:

Módulo	Origem	333.150	333.200	333.300	Total
Faturamento	FTP	50.986.289,63	43.876.772,04	-	94.863.061,67
Contas a Receber	CRP	1.026,88	20.960.983,65	4.130.350,12	25.092.360,65
Contabilidade	FGL	25.090,14	1.813.334,65	6.052.808,36	7.891.233,15
Caixas e Bancos	CBP	(177,48)	1.143.510,92	193.339,35	1.336.672,79
Contas a Pagar	APP	-	244.996,32	962.272,87	1.207.269,19
Total do balancete		51.012.229,17	68.039.597,58	11.338.770,70	130.390.597,45
Oriundo dos módulos:					
FTP e CRP		50.987.316,51	64.837.755,69	4.130.350,12	119.955.422,32
FGL, CBP e APP		24.912,66	3.201.841,89	7.208.420,58	10.435.175,13
Total do balancete		51.012.229,17	68.039.597,58	11.338.770,70	130.390.597,45

4.9.2. Os 2 primeiros (FTP e CRP) armazenavam em campos específicos dos seus registros os números de inscrição no CNPJ de cada cliente, o que permitiu identificá-los automaticamente e preparar a planilha entregue à Fiscalização.

4.9.3. O mesmo não ocorria com relação aos demais, cuja identificação dos beneficiários constava apenas (i) dos documentos que deram origem aos lançamentos contábeis, os quais também discriminavam as operações a que se referiam, e (ii) das descrições dos lançamentos, o que não permitia o levantamento individual de forma automatizada.

4.9.4. Essas diferenças de origem devem-se basicamente a três situações:

- a) erros na contabilização, que exigiam estornos;
- b) reclassificações contábeis decorrentes de utilização de contas transitórias em determinado momento; e
- c) pagamentos dos DESCONTOS aos clientes mediante cheques nominais ou depósitos nas respectivas contas bancárias, hipóteses em que, diferentemente do narrado no TVCF, as contrapartidas não acarretavam créditos na conta 113.100 — Contas a Receber de Clientes, mas eram lançadas em conta do passivo circulante, ou conta representativa de disponibilidade (Caixa ou Bancos).

4.9.5. Logo, para identificar cada um daqueles DESCONTOS há necessidade de (i) elaborar programas especiais de cruzamento de dados do sistema, de maneira ainda mais sofisticada do que a que a IMPUGNANTE precisou fazer para atender ao pedido especial da fiscalização, ou (ii) recorrer ao lançamento primário da operação,

isto é, ao que originariamente ensejou sua entrada no sistema para, a partir do documento de suporte, identificar o beneficiário.

4.9.6. Essa última parte, estava em andamento quando o auto de infração foi lavrado, tendo a IMPUGNANTE logrado discriminar os beneficiários das quantias de R\$ 244.996,32 e R\$ 962.272,87, lançados a débito das contas 333.200 e 333.300, respectivamente, provenientes do módulo APP (Contas a Pagar), num total de R\$ 1.207.269,19, conforme as planilhas em anexo (doc. 68).

4.9.7. Observe-se que todos esses valores foram pagos mediante cheques nominais ou créditos em conta bancária do cliente, como exemplifica o pagamento de R\$ 25.908,62, referente a comissão pela venda de gás a condomínios paga por cheque contra a apresentação da correspondente nota fiscal (doc. 69) ¹, que nem propriamente DESCONTO seria, e as quantias de R\$ 2.722,00, R\$ 3.769,80, R\$ 4.612,45, R\$ 3.355,65, R\$ 3.606,90, R\$ 2.405,85, R\$ 32.467,30, R\$ 50.649,62, R\$ 9.169,73, R\$ 53.189,04, R\$ 10.773,70, R\$ 18.026,50, R\$ 39.522,40, R\$ 34.210,35, R\$ 7.000,00 e R\$ 38.025,00, todas debitadas nas contas bancárias da SUPERGASBRAS e creditadas nas contas bancárias dos clientes ou pagas com cheques nominais" (doc. 70).

4.9.8. O levantamento dos demais descontos compreendidos naquela diferença requer, como aqui assinalado, trabalho braçal de pesquisa em cada documento, o que está sendo providenciado, razão pela qual a IMPUGNANTE protesta pela juntada posterior desses elementos, sem prejuízo de, antes disso, V.Sas. decidirem pela improcedência dos lançamentos sobre o tema, em face dos demais argumentos expendidos nesta petição.

No primeiro recurso voluntário apresentado pela Recorrente, restou assinalado:

[...]

A Documentação Suporte de Descontos, Abatimentos e Prêmios a Revendedores.

[...]

4.17.2. Destarte, já que a confiabilidade dos sistemas e controles da SUPERGASBRAS e a fidedignidade dos seus lançamentos contábeis foram reconhecidas pela Price Waterhouse Coopers Auditores Independentes, que os auditou na ocasião e, agora, pela TERCO, a solução foi elaborar o relatório intitulado "Documentação Suporte de Descontos e Prêmios a Revendedores - Ano-Base 2000" (doravante referido apenas como RELATÓRIO - doc. 32) e, ao contrário do que fez o autuante, com o lamentável beneplácito da instância de origem, realizar uma amostragem verdadeiramente representativa do universo dos DESCONTOS em questão.

[...]

4.17.3.1.3. Para facilitar a compreensão sobre o momento em que ocorreu cada evento, seu registro contábil e/ou a emissão de documento, a RECORRENTE:

¹ Em nota, a contribuinte informa: "a cópia do cheque microfilmada foi solicitada ao banco sacado e será apresentada em breve."

a) numerou com algarismos romanos os documentos e informações relativos a cada etapa do processo tratando-os como Anexos, descrevendo o conteúdo de cada um nas páginas 12 e 13 do RELATÓRIO;

b) organizou esses anexos em 13 (treze) Livros, um para cada estabelecimento de revendedor selecionado na forma dos subitens 4.17.3.1.1 e 4.17.3.1.2, podendo um Livro compor-se de mais de um volume (docs. 33 a 92), de acordo com o índice da página 10 do RELATÓRIO (doc. 32); e

c) utilizou o mesmo fluxograma encontrado no DIAGNÓSTICO, acrescentando-lhe, em cada etapa, o número do Anexo ao RELATÓRIO em que se encontram os documentos de suporte que lhe diz respeito (páginas 2 e 3 do RELATÓRIO – doc. 32);

4.17.3.2. Além disso, na página 9 do RELATÓRIO, foram identificadas as origens dos valores que compõem o total de R\$ 10.456.629,58, glosados por falta de identificação dos beneficiários, conforme, inclusive, havia sido feito no subitem 4.9 da Impugnação. (GRIFEI)

4.17.3.2.1. Vê-se, então, que aquela quantia se decompunha de:

a) R\$ 5.038.280,03, originalmente lançados na conta 555.300 - Descontos Concedidos, a qual, conforme explicado no subitem 4.16.3 acima, recebia os lançamentos de descontos complementares nos casos em que o cadastro de descontos estava desatualizado, sendo, no mês seguinte, seu saldo transferido para a conta 333.200;

b) R\$ 2.382.389,86, lançados, em contrapartida da conta 217.310 – Créditos Diversos Consumidores, do Passivo Circulante, para registrar somente prêmios de produtividade segundo o regime de competência, isto é, no momento em que o cliente cumpria as condições para fazer jus ao seu recebimento, cujo saldo era anulado por compensação contra Contas a Receber de Clientes, do Ativo Circulante, correspondente ao cliente, ou contra Bancos – Conta Movimento, quando o valor era pago aos clientes mediante cheques nominativos, conforme esclarecido no subitem 4.16.3 acima;

c) R\$ 1.207.269,19, lançados em contrapartida da conta 211.100 – Contas a Pagar, do Passivo Circulante, que possuía função equivalente à da conta 217.310, mas recebia descontos, abatimentos e prêmios que foram pagos aos clientes mediante créditos nas suas contas bancárias, ou cheques nominativos (vide subitem 4.9.6 da Impugnação);

d) R\$ 407.563,26, R\$ 1.336.672,79 e R\$ 21.454,45, cujos valores foram localizados em outros módulos dos sistemas da SUPERGASBRAS, mas a RECORRENTE não obteve êxito em identificar os beneficiários, motivo pelo qual procedeu ao recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma dos DARFs anexo (doc. 93), como demonstração inconteste de sua boa-fé mas reserva-se o direito de requerer restituição caso no futuro consiga apurar os revendedores a que correspondem.

4.17.3.2.2. Quanto aos totais mencionados nas letras "a", "b" e "c" do subitem anterior, no entanto, parte dos seus beneficiários já havia sido identificada no subitem 4.9.6 da Impugnação e a RECORRENTE conseguiu agora identificar o restante.

4.17.3.2.3. Assim, para ampliar a amostragem que ora realiza além da documentação citada nos subitens 4.17.3.1.1 e 4.17.3.1.2, a RECORRENTE reuniu,

no Livro 14 (doc. 94), que instrui o RELATÓRIO (doc. 32), detalhamento por beneficiário dos DESCONTOS que transitaram:

a) pela conta 555.300, assim como esclarecimentos sobre os DESCONTOS lançados primitivamente nesta conta em favor dos revendedores selecionados de acordo com o critério descrito no subitem 4.17.3.1.1, mostrando sua correlação com as contas de DESCONTOS glosadas e provando os pagamentos de DESCONTOS efetuados a outros clientes, cujos montantes superaram, no ano de 2000, R\$ 100 mil, conforme páginas 10/11 do RELATÓRIO (ANEXO A do Livro 14 - doc. 94);

b) idem pela conta 217.310 (ANEXO B do Livro 14 - doc. 94); e

c) idem pela conta 211.100 (ANEXO C do Livro 14 — doc. 94).

4.17.4. Ademais, em face do volume de papéis que integram cada Anexo ao RELATÓRIO e das sucessivas ações que unem encadeadamente o momento da concessão do DESCONTO ao momento da sua utilização por uma das formas aqui mencionadas, a RECORRENTE montou o Livro 15, com 3 (três) volumes (docs. 95 a 97), escolhendo uma espécie de operação para cada estabelecimento dos 8 (oito) revendedores selecionados.

4.17.4.1. Nele a RECORRENTE demonstra a sequência dessas ações, bem como os documentos ou registros eletrônicos que lhes correspondem, de acordo com os esclarecimentos prestados na página 16 do RELATÓRIO (doc. 32) e nas planilhas que capeiam cada uma delas, de modo que, acompanhando passo a passo cada uma delas, V.Sas. conseguirão compreender o funcionamento das demais, cujos documentos foram anteriormente juntados.

4.17.5. Isto posto, se a necessidade, a usualidade e a normalidade dos DESCONTOS já estavam demonstradas cabalmente nestes autos, agora, a comprovação da efetiva ocorrência dessas despesas é também inconteste, inclusive no que se refere à parcela primitivamente não individualizada por beneficiário contestada neste Recurso, com exceção da parte sobre a qual a RECORRENTE pagou os tributos cobrados.

No que tange ao presente item, penso não merecer reparo o decidido em primeira instância, eis que a exemplo do que foi observado em relação à infração “ii”, a exigência formalizada pela autoridade autuante carece de maior grau de aprofundamento, revelando-se, pois, incerta.

Diante da efetiva possibilidade de o montante explicado (R\$ 8.602.817,73) estar inserido na matéria tributável correspondente à infração “ii”, cabem aqui as mesmas considerações feitas por ocasião da apreciação da referida infração.

Não obstante, devem ser mantidos os valores de R\$ 1.828.690,50 e R\$ 25.121,35. O primeiro em razão de a própria Recorrente admitir que não logrou êxito na comprovação dos respectivos beneficiários, e o segundo em virtude de não ter sido trazido aos autos qualquer elemento capaz de demonstrar a procedência da sua dedutibilidade.

ANTECIPAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS – ICMS SUBSTITUIÇÃO

No que diz respeito ao montante de R\$ 1.358.482,26, tributado como decorrente da antecipação indevida de custos em virtude da ausência de cômputo, no estoque

final, do valor correspondente ao ICMS substituição tributária, o voto condutor da decisão exarada em primeira instância assinala:

[...], analisando a questão mais profundamente, também após a realização da diligência, bem como através da juntada de novos documentos trazidos à colação, quando da apresentação do Recurso Voluntário ao CARF, verifiquei ter sido demonstrado pela interessada nos autos que, com relação ao ICMS, a Petrobrás (produtora) figura como contribuinte, lançando o ICMS relativo à venda efetuada à impugnante e, que, simultaneamente, como substituta tributária da impugnante (distribuidora) e de toda a cadeia posterior de revenda, até o consumidor final, podendo esta parcela ser complementada pela distribuidora ou parcialmente ressarcida à impugnante, tendo em vista o que dispõe a própria legislação de comercialização de GLP.

O próprio fisco constatara que nos estoques finais de mercadorias para revenda, durante o ano de 2000, não estava incluído o ICMS substituição tributária (fls. 849 - item 52 do Termo de Verificação Fiscal), sendo escriturado na conta ICMS a Recuperar (...). Este procedimento da fiscalizada, na ótica da apuração do resultado, segundo o entendimento fiscal, reduziria, indevidamente, o lucro do período, pois não seria observado o princípio da competência dos exercícios (...).

A controvérsia, portanto, estabeleceu-se a partir deste entendimento de manter no Ativo Circulante (ICMS a recuperar) os valores de ICMS-ST proporcionais a mercadorias em estoque, o que, “na ótica da apuração do resultado, reduz indevidamente o lucro do período”.

Não obstante a nomenclatura utilizada pela interessada em sua escrituração, fato é que, o ICMS retido pela refinaria, proporcional as mercadorias em estoque, não era incorporado ao estoque, mas também não era lançado em conta de resultado, permanecendo em conta do Ativo Circulante, até a venda dos bens.

Razoável, portanto, a argumentação da interessada no sentido de, no caso, imaginando-se que se o ICMS ST devesse ser adicionado aos estoques finais, também as compras de mercadorias e os estoques iniciais do exercício deveriam estar acrescidos daquelas importâncias, o que, seguramente, ensejaria CMV muito superior ao apurado no auto de infração.

Tal convencimento foi concretizado também em face do retorno dos autos após a diligência deferida por esta Turma Julgadora, onde o Fisco nada aduziu sobre os fatos indagados nos quesitos relativos à contabilização do ICMS-ST, repetindo o que já havia descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 849/850), sem que houvesse de sua parte qualquer demonstração da forma pela qual esta contabilização do ICMS-ST majoraria o custo das mercadorias vendidas e representasse uma antecipação indevida de custos, infração por ele lançada no presente auto de infração.

Assim sendo, diante da ausência da sustentação da tese fiscal da ocorrência de antecipação indevida de custo, bem como da demonstração pela interessada, por amostragem, da contabilização do ICMS-ST e seu reflexo no resultado do exercício, entendo, neste ponto, pela improcedência da infração.

É certo que, tratando-se de ICMS submetido à substituição tributária, não possuindo ele, para o substituído, caráter de recuperabilidade, a sua contabilização deveria ser feita na conta de estoque por ocasião da aquisição da mercadoria.

Contudo, no caso vertente, não verifico o efeito referenciado pela autoridade autuante, sendo correta, a meu ver, a decisão de primeira instância no sentido de desonerar a Recorrente do crédito tributário correspondente ao presente item.

Com efeito, indagada acerca da diferença entre o valor total de faturamento apurado nos arquivos em meio magnético contendo as notas fiscais de venda e o declarado a título receita da revenda de mercadorias (Linha 07 da Ficha 06 A da DIPJ/2000) por parte da SUPERGASBRÁS, a Recorrente apresentou os esclarecimentos de fls. 794/797, informando, inicialmente, que a diferença corresponderia à parcela do ICMS - Substituição Tributária reembolsado pelo revendedor no momento da venda.

A autoridade autuante, ao invés de aprofundar as suas averiguações em relação ao tratamento contábil e fiscal dispensado ao então denominado “reembolso de imposto”, decidiu imputar à fiscalizada uma postergação do pagamento do imposto em decorrência de uma suposta subavaliação de estoques, em virtude da ausência de cômputo, nos referidos estoques, do ICMS substituição tributária.

Na linha do sustentado pela Recorrente na peça impugnatória e acolhido pela Turma Julgadora de primeiro grau, analisando-se a questão unicamente pela imputação feita pela autoridade autuante, se, no caso, os estoques iniciais e as compras também não foram influenciados pelo ICMS substituição tributária, o efeito vislumbrado pela Fiscalização inocorre, descabendo falar, assim, em postergação do pagamento do imposto.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS

Aprecio primeiramente a penalidade no montante de R\$ 8.552.529,33, correspondente à multa pelo atraso na apresentação dos arquivos magnéticos da SUPERGASBRÁS relativos ao ano de 2000.

A Turma Julgadora de primeiro grau, no caso, pronunciou-se pelo cancelamento da exigência.

O voto condutor da decisão de primeira instância consigna:

[...]

b) Da cominação à interessada da multa regulamentar, em razão do atraso na apresentação dos arquivos magnéticos pela SUPERGASBRÁS (incorporada pela interessada) para o ano de 2000

Verifica-se, de plano, que a primeira intimação realizada pelo fisco foi em 18/11/2004 (fls. 42), onde em anexo também enviou à interessada os documentos de fls. 43/59 (descrição das regras de formatação e preenchimento dos citados arquivos).

Pois bem. Note-se que neste período a SUPERGASBRÁS (MPF nº 07.1.90.00-2004-01681-0 - fls. 3) não havia ainda sido incorporada pela SHV GÁS BRASIL LTDA. (MPF nº 06.1.10.00-2005-00215-9 - fls. 1).

O fisco tomou como termo final da contagem do prazo para a apresentação dos arquivos magnéticos da SUPERGASBRÁS (ano 2000) o dia 25/04/2005, quando a interessada apresentara dois "cd" relativos ao ano de 2000, mesmo que as tivesse corrigido e apresentado posteriormente, já com as correções, os arquivos

solicitados (em 06/07/2005). E considerou como termo inicial para a contagem do prazo de aplicação da multa capitulada em epígrafe, a data da primeira intimação (18/11/2004).

Entretanto, alguns fatos marcaram a conduta da interessada em relação à entrega deste material, sendo vejamos:

1. Em 18.11.2004, a fiscalização intimou a SUPERGASBRÁS a apresentar arquivos magnéticos do ano de 2000, na forma da IN/SRF nº 68/95 e da Portaria COFIS nº 13/95, "validados com o programa sinco" (fls. 42 a 47 e 48 a 59);

2. Após, alegara a IMPUGNANTE que o programa Sinco, adquirido no site da SRF e cuja aplicação era exigida naquele ato, não validava arquivos magnéticos gerados de acordo com a IN/SRF nº 68/95 e a Portaria COFIS nº 13/95, termos das duas intimações então efetuadas pelo fisco, prestando-se somente para validar arquivos de notas fiscais e lançamentos contábeis gerados em conformidade com a IN/SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001;

3. Verifica-se que, posteriormente, em 09/06/2005 (fls. 86), o fisco intimou a IMPUGNANTE apresentar os arquivos suscetíveis de validação pelo Sinco (conforme IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001);

4. Pelo exame dos autos, a IMPUGNANTE apresentou ao fisco, em 25.04.2005, os arquivos magnéticos mencionados anteriormente, que os recebeu (fls. 74);

5. E foi a partir desta data que o fisco encerrou a contagem do prazo para atendimento da intimação, prazo esse que teve início com as intimações realizadas em 18/11/2004.

Diante de tais fatos, entendo que a interessada, no que inquirida, não se quedou inerte. Desde a primeira intimação relatou dificuldades quanto à migração de seus dados servientes ao registro de negócios e atividades financeiras, escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal – e assim mantidos sob arquivos e sistemas informatizados – para o formato prefigurado pelo ADE COFIS nº 15/2001 e conseqüente geração do arquivo devidamente validado, o qual, ao final, deveria ser transmitido via internet.

Assim, cumpre enfatizar que as duas primeiras intimações realizadas para que a interessada apresentasse os arquivos magnéticos sob a formatação calcada em legislação anterior, os quais não eram validados pelo sistema Sinco (de 2004), não poderiam prevalecer como início da contagem do prazo para apresentação de tais arquivos.

E, se é assim, não é propriamente o caso de se dizer que houve atraso, eis que o próprio fisco à época aceitou a documentação apresentada e não nega que a interessada cumprira a obrigação neste sentido, sendo que o prazo de apresentação computado pelo fisco tinha sido, até mesmo, anterior àquele o qual havia sido emitida a intimação para a apresentação dos mesmos conforme a legislação regencial. Daí, a incompatibilidade entre a multa aplicada (que supõe atraso) e os fatos descritos pelo contribuinte e emanado através da compulsão dos autos (que evidenciam dificuldades por parte do contribuinte). Dificuldade esta que também foi entendida pelo fisco. Daí a razão pela qual entendo que não deva ser cominada a respectiva penalidade no caso.

Assim, inaplicável se toma a penalidade no valor de R\$ 8.552.529,33 e, por tal razão deve ser julgada improcedente.

O que as peças processuais retratam é que a SUPERGASBRÁS foi intimada em 18 de novembro de 2004 a apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos magnéticos relativos ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000 (fls. 42 e 48). Nas intimações foi assinalado que os arquivos deveriam ser apresentados na forma da IN/SRF nº 68/95 e da Portaria Cofis nº 13/95, devendo ser validados com o programa SINCO, a ser adquirido no sítio da Receita Federal na INTERNET. Em sua impugnação, a ora Recorrente esclareceu que o pedido feito pela Fiscalização continha uma contradição que inviabilizava o seu atendimento, visto que o referido PROGRAMA SINCO não validava arquivos magnéticos gerados de acordo com os atos normativos referenciados nas intimações (IN/SRF nº 68/95 e Portaria Cofis nº 13/95), prestando-se apenas para validar arquivos de notas fiscais e lançamentos contábeis gerados em conformidade com a IN/SRF nº 86/2001 e do ADE COFIS nº 15/2001. Aditou a então impugnante que a autoridade fiscal foi alertada acerca desse fato, e, depois de um certo tempo, solicitou que somente os arquivos suscetíveis de validação pelo programa SINCO lhe fossem entregues no formato estabelecido pela IN/SRF nº 86/2001 e pelo ADE COFIS nº 15/2001, o que foi feito em 25 de abril de 2005, data considerada pela Fiscalização como a correspondente ao atendimento por parte da contribuinte.

Reputo relevante, ainda, os seguintes argumentos, trazidos em sede de impugnação:

i) entre 18/11/2004 e 03/03/2005, nada foi requerido da fiscalizada;

ii) em 03/03/2005, por meio da intimação de fls. 62, a contribuinte foi instada a apresentar, no prazo de dez dias, os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados nas contas contábeis 333.150 - Descontos Comerciais, 333.200 - Descontos Concedidos e 333.300 - Prêmio Produtividade, sem atentar para o fato de que ela, a contribuinte, operava com quarenta e seis filiais em todo o país, emitindo milhares de notas fiscais por dia, o que tornava impossível o atendimento do solicitado no prazo estabelecido;

iii) a Fiscalização também requereu a apresentação, no prazo de vinte dias, de PLANILHA ESPECIAL impressa, discriminando, por beneficiário, cada desconto ou prêmio concedido, a data da concessão, o lançamento correspondente no Diário, o valor e em que fatura e em que nota fiscal de venda ele estava alocado, o que demandou desenvolvimento especial de mais programas e sistemas de processamento de dados, diferentes dos mencionados na Portaria Cofis nº 13/95 e no ADE COFIS nº 15/2001;

iv) a contribuinte entregou os arquivos magnéticos na forma acertada com a autoridade fiscal (formato estabelecido pela IN/SRF nº 86/2001 e pelo ADE COFIS nº 15/2001), embora nos termos do parágrafo primeiro do art. 3º da referida Instrução Normativa, tratando-se de arquivos relativos a operações do ano de 2000, não estivesse obrigada a fazê-lo.

Os elementos acima mencionados servem para contextualizar a ação fiscal empreendida e, especificamente em relação à penalidade aplicada pelo atraso na apresentação de arquivos magnéticos, revelam a procedência da exoneração feita em primeira instância, eis que, de fato, resta demonstrado que a contribuinte reuniu esforços para atender a Fiscalização, não se mostrando indiferente às intimações formalizadas, mas, sim, trazendo questionamentos e esclarecimentos acerca dos pedidos formalizados, de modo a viabilizar o atendimento.

No que tange ao **montante de R\$ 102.243.468,66**, lançado a título de penalidade em virtude da falta de apresentação dos arquivos magnéticos das empresas incorporadas S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, relativamente aos anos-calendário de 2000 a 2004; SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA., relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2004; e da incorporadora, SHV GÁS BRASIL LTDA, relativamente aos anos-calendário de 2000 a 2004, resta assinalado no Termo de Verificação Fiscal:

IV - Arquivos em meio magnético.

...

56. Em relação aos arquivos em meio magnético referentes às operações comerciais de SHV GAS BRASIL LTDA., CNPJ 19.791.896/0001-00, e das incorporadas SUPERGASBRAS Distribuidora de Gás LTDA., CNPJ 42.420.653/0001-70, e de S & M Engarrafadora de Gás LTDA, CNPJ 02.101.421/0001-34, durante os anos-calendário de 2000 a 2004 (exceto os da SUPERGASBRAS Distribuidora de Gás LTDA., CNPJ 42.420.653/0001-70, quanto ao ano-calendário de 2000, itens 53 a 55 supra), em 01/09/2005, a fiscalizada foi intimada a apresentá-los, com prazo de 20 (vinte) dias, e reintimada em 06/10/2005, nos mesmos termos. Sendo já transcorridos 76 (setenta e seis) dias e não tendo os referidos arquivos sido apresentados até a presente data, cabe a aplicação de multa equivalente a dois centésimos por cento, por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, nos termos do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

57. Em relação à incorporada S & M Engarrafadora de Gás LTDA., CNPJ 02.101.421/0001-34, as receitas brutas apresentadas na Linha 07 da Ficha 06 A das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2000 a 2004 (fls. 830 a 834) foram de:

ano-calendário	receita bruta	multa (1%)
2000	5.807.497,95	58.074,97
2001	7.414.535,74	74.145,35
2002	9.005.105,43	90.051,05
2003	9.748.611,90	97.486,11
2004	10.504.083,27	105.040,83
TOTAL		424.798,31

58. Em relação à incorporada SUPERGASBRAS Distribuidora de Gás LTDA., CNPJ 42.420.653/09.01-70, as receitas brutas apresentadas na Linha 07 da Ficha 06 A das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2001 a 2004 (fls. 835 a 840) foram de:

ano-calendário	receita bruta	multa (1%)
2001	995.576.340,33	9.955.763,40
2002	1.325.506.898,71	13.255.068,98
2003	1.592.371.080,71	15.923.710,80

2004	1.631.708.307,49	16.317.083,07
TOTAL		55.451.626,25

59. Em relação à incorporadora SHV GÁS BRASIL LTDA., CNPJ 19.791.896/0001-00, as receitas brutas apresentadas nas Linhas 07 e 08 da Ficha 06 A das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2000 a 2004 (fls. 825 a 829) foram de:

ano-calendário	receita bruta	multa (1%)
2000	553.851.733,58	5.538.517,33
2001	675.898.216,03	6.758.982,16
2002	947.459.499,27	9.474.594,99
2003	1.185.105.459,88	11.851.054,59
2004	1.274.389.503,71	12.743.895,03
TOTAL		46.367.044,10

TOTAL GERAL (424.798,31 + 55.451.626,25 + 46.367.044,10)
102.243.468,66

A autoridade julgadora de primeira instância, pronunciando-se pela manutenção da penalidade, registrou:

[...]

a) Arquivos Magnéticos relativos à SHV e S&M de 2000 a 2004 e SUPERGASBRAS de 2001 a 2004

Em sua defesa, a interessada alega a invalidade do auto de infração, eis que impõe multa por falta de apresentação de arquivos magnéticos não só sua mas também de suas incorporadas, relativamente aos anos de 2000 e 2001, com base na IN SRF nº 86/2001 e o ADE COFIS nº 15/2001, enquanto que seria correto embasar suas pretensões sob o pálio da IN SRF nº 68/1995, bem como na Portaria COFIS nº 13/1995.

Pois bem. Diante desta argumentação, algumas considerações devem ser tecidas.

Segundo dita o próprio RIR/1999, artigo 265, "in verbis":

Art. 265. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, a disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (Lei nº 8.218, de 1991, artigo 11 e Par. 1º, Lei nº 8.383, de 1991, artigo 3º, inciso II e Lei nº 9.249, de 1995, artigo 30).

Portanto, cumpre enfatizar que, até 27/07/2001, a obrigatoriedade de manter à disposição da RFB os arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto

na legislação tributária, somente alcançava as pessoas jurídicas que utilizassem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar seus negócios, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil e cujo patrimônio líquido, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior fosse superior a R\$ 1.633.072,44. E, após 28/07/2001, todas as pessoas jurídicas que utilizassem sistema de processamento eletrônico, exceção das optantes pela sistemática do Simples, estariam adstritas a respectiva exigência acessória.

Neste sentido, independentemente da Instrução Normativa ou da forma do arquivo magnético estabelecida pela COFIS, vale dizer que as empresas (tanto a interessada como suas incorporadas) possuíam a obrigação de manter à disposição da RFB pelo prazo decadencial os respectivos arquivos magnéticos relativos a sua escrituração, contabilidade e seus negócios.

O fato em apreço, cumpre ressaltar, é divergente do âmago da matéria em evidência ora autuada, ou seja, a exigência estabelecida pelo fisco acerca do cumprimento das obrigações acessórias pela interessada, a qual também estaria adstrita em função da legislação tributária regencial, é que também está sendo objeto de verificação, não sendo objeto de cobrança de multa de ofício, a qual tem absoluta vinculação com a apuração do valor tributável apurado de ofício.

Tal penalidade possui fato gerador específico para que seja aplicada ao contribuinte. E é justamente este fato (apresentação dos arquivos magnéticos) é que deve ser apreciado na presente demanda.

A opção, no caso estabelecido pela citada Instrução Normativa, diz respeito a forma do arquivo magnético e não à obrigatoriedade de possuí-lo e tampouco acerca da sua não apresentação. Assim, não assiste razão à interessada quando a mesma afirma, na sua peça de defesa, que o ato normativo deixava a critério do contribuinte possuir ou não os arquivos magnéticos, fato este que não se pode admitir. Tal dispositivo é de simples compreensão: os arquivos magnéticos, anteriores a 01/01/2002, poderiam ser apresentados pelo contribuinte já conforme as novas bases estabelecidas pela COFIS ou através da forma estabelecida pela COFIS em ato declaratório anterior.

No caso, a penalidade cominada à interessada foi justamente pelo fato de não ter havido, por parte da mesma a apresentação de tais arquivos magnéticos, cuja obrigação era dela e de suas incorporadas possuir. E isto não se discute. Deveriam ter sido apresentadas à fiscalização dentro do prazo previsto na norma os arquivos em questão.

O fato gerador da multa imposta foi o próprio descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas solicitados e ocorre exatamente no momento do inadimplemento da referida prestação.

Registre-se, ainda, que a referida hipótese de aplicação da penalidade permaneceu inalterada, mesmo quando a Lei nº 8.218/1991 foi modificada por meio da MP nº 2.158-35/2001.

Ora, se o descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos é o fato gerador da penalidade pecuniária, aplica-se à correspondente exigência a legislação vigente à época em que ocorrera o inadimplemento da obrigação acessória a que a interessada e suas incorporadas estariam adstritas.

Assim, entendo que deva ser mantida a aplicação da multa regulamentar em face da não apresentação dos arquivos magnéticos, obrigação acessória esta expressamente contemplada na legislação tributária reguladora da matéria desde 1991, não se podendo admitir que a interessada, após justamente passar por um processo de incorporação com mais duas empresas, não possua, à mão, informações acerca da escrituração contábil e fiscal tanto sua como das incorporadas, justamente com o objetivo de verificar a saúde empresarial das mesmas. Não poderia ser novidade a solicitação pelo fisco dos respectivos arquivos.

Se a interessada já escriturava suas informações através de processamento eletrônico, tinha obrigação legal de durante o prazo decadencial possuir tais arquivos e apresentá-los ao fisco sem qualquer demora ou atraso tão logo requisitado.

Quanto à alegação de infringência ao disposto no artigo 150 do CTN (anterioridade e irretroatividade das leis), tendo em vista que, ao valer para aplicação de tributos, da mesma forma deverá ser aplicado às multas relativas aos tributos, como já foi dito, esta multa está calcada no descumprimento de obrigações acessórias e não ligada a qualquer tributo não recolhido, o que também não haveria previsão, segundo entendo, no mesmo artigo 150 citado. Ademais, ao final da citada MP (2158-35, de 2001), mais precisamente no artigo 92, foi estabelecido que sua entrada em vigor seria na data da respectiva publicação, ou seja, valeria, sim, para o ano-calendário de 2001.

Nestas condições, deixando de acolher as razões trazidas pela interessada em sua impugnação, bem como as arguições de infringência aos princípios da irretroatividade e da anterioridade das leis, no caso destas multas, mantenho a aplicação da penalidade regulamentar no valor de R\$ 102.243.468,66.

A ação fiscal tratada nos presentes autos foi autorizada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.00-2004-01681-0 (fls. 03), datado de 10 de agosto de 2004, tendo por objeto a auditoria das operações realizadas pela pessoa jurídica SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA no ano calendário de 2000.

Em atendimento à intimação formalizada em 11 de julho de 2005, fls. 158, a pessoa jurídica SHV GÁS BRASIL LTDA noticia que, conforme Alteração do Contrato Social realizada em 03 de janeiro de 2005, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 22 de fevereiro de 2005 e na do Estado do Rio de Janeiro em 09 de março de 2005, a pessoa jurídica SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA foi por ela incorporada.

Em virtude de tal fato, em 1º de setembro de 2005, a Fiscalização, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9 (fls. 01) formalizou intimação à SHV GÁS BRASIL LTDA nos seguintes termos (fls. 160):

Nas funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao RPF 2005-00215-9, intimamos o contribuinte acima identificado a apresentar, **no prazo de 20 (vinte) dias a contar da data de ciência do presente termo**, os arquivos eletrônicos e documentos, abaixo relacionados, tendo como escopo as operações comerciais realizadas pela SHV GAS BRASIL LTDA., CNPJ 19.791.896/0001-00, e pelas incorporadas SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, CNPJ 42.420.653/0001-70, e S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA., CNPJ 02.101.421/0001-34, na forma do disposto nos artigos 265, 266 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99, e nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001,

com regulamentação pela Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 86, de 22 de outubro de 2001 e pelo Ato Declaratório Executivo nº 15, de 23 de outubro de 2001. Os arquivos e documentos solicitados são os abaixo discriminados e se referem ao **período de 01/01/2000 a 31/12/2004**, ressalvado, quanto à incorporada SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, CNPJ 42.420.653/0001-70, o período de 01/01/2000 a 31/12/2000, já entregue.

Arquivos:

Arquivo de Lançamentos Contábeis e Arquivo de Saldos Mensais (Itens 4.1.1 e 4.1.2); Arquivo de Fornecedores/Clientes (Item- 4.2.1); Arquivos de Documentos Fiscais (liens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.3.5, 4.3.6, 4.3.7); Arquivos de Comércio Exterior (Itens 4.4.1 e 4.4.2); Arquivos de Controle de Estoque e Registro de Inventário (Itens 4.5.1 e 4.5.2); Arquivo de Relação Insumo/Produto (Item 4.6.1); Arquivo de Controle Patrimonial (Item 4.7.1); Arquivos Auxiliares (Itens 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3, 4.9.4, 4.9.5, 4.9.6).

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Em 06 de outubro de 2005, a autoridade fiscal lavrou Termo de Reintimação de Fiscalização, fls. 177, renovando o pedido de apresentação dos arquivos magnéticos.

Em virtude tais intimações, a SHV GÁS BRASIL LTDA solicitou prorrogação de prazo por cento e cinquenta dias para apresentar os referidos arquivos, ocasião em que trouxe as seguintes justificativas (fls. 179):

Esclarecemos que a partir de novembro de 2002, a empresa optou por centralizar seus sistemas em um Datacenter, unificando suas bases de dados. Durante essa unificação, somente os dados vigentes foram migrados. Os demais dados foram preservados nas suas bases descentralizadas, que foram guardadas e desativadas.

Para que possamos gerar as informações solicitadas. A fim de atendê-las na sua totalidade, precisaremos reativar cada uma das bases históricas. O tempo estimado para realização desse trabalho é de 3 dias por base dados, incluindo as tarefas de preparação da infra-estrutura tecnológica, restauração dos backups, configuração do ambiente, processamento e exportação dos arquivos. Devido a limitações técnicas, esse trabalho precisará ser realizado base a base, ou seja, 3 dias para cada uma das 45 bases, além uma margem de segurança de mais 15 dias para de eventuais problemas, totalizando assim 150 dias úteis.

Não identifico nos autos pronunciamento da autoridade fiscal acerca do pedido de prorrogação de prazo formalizado pela sucessora da fiscalizada.

Por entender que a penalidade aqui tratada encontra sua justificativa nos prejuízos que podem advir para o Fisco em razão do atraso ou falta de apresentação de arquivos magnéticos, eis que a inobservância desse dever acessório pode inviabilizar a própria ação fiscalizadora (no caso da falta de apresentação) ou fazer com que ela, a ação fiscal, seja comprometida em razão da exigüidade de tempo para a sua realização (no caso de atraso na apresentação dos referidos arquivos magnéticos), foi apresentada proposição, acolhida pela Turma Julgadora, no sentido de que o julgamento fosse convertido em diligência para que a unidade de origem prestasse esclarecimentos complementares que permitissem aferir a regularidade do procedimento levado a efeito contra a sucessora da SUPERGASBRÁS (SHV GAS BRASIL LTDA), relativamente às obrigações próprias e às da sucedida S&M

ENGARRAFADORA, e mais, que possibilitasse detectar eventuais prejuízos à Administração Tributária decorrentes do inadimplemento da obrigação.

Nesse sentido, foram requisitadas à unidade administrativa de origem as seguintes informações:

a) esclarecesse se o Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 01, emitido em 24 de agosto de 2005, em nome de SHV GÁS BRASIL LTDA, decorreu única e exclusivamente do fato de a empresa SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A ter sido incorporada no curso da ação fiscal autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.002004016810 (fls. 03) ou de programação específica;

b) no caso de programação específica para a empresa SHV GÁS BRASIL LTDA, anexasse cópia do Registro de Procedimento Fiscal e do Relatório de Programação correspondente, nos quais teriam sido descritos os elementos motivadores da instauração do procedimento;

c) caso tivesse havido programação específica para instauração de procedimento fiscal em relação à empresa S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, anexasse, da mesma forma, cópia do Registro de Procedimento Fiscal e do Relatório de Programação correspondente, nos quais tinham sido descritos os elementos motivadores da instauração do procedimento;

d) anexasse o documento que autorizou a extensão do procedimento de fiscalização para os anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas incorporadas (SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA e S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA) e para a incorporadora (SHV GÁS BRASIL LTDA); e

e) informasse se em razão da autorização porventura concedida e cuja documentação estava sendo solicitada (letra “d” acima) haviam sido promovidos lançamentos tributários relativos aos anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA., indicando, se fosse o caso, os números dos respectivos processos administrativos.

No que tange ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9 14, fls. 01 dos autos, é importante registrar que ele não reflete alteração do escopo da Fiscalização, eis que nele permanece como objeto de auditoria o período de janeiro a dezembro de 2000 e, em resposta a questionamento feito por meio da Resolução nº 1301-000.148 desta 1ª Turma de Julgamento, o responsável pela diligência fiscal informou:

Em relação aos questionamentos anteriores, **esclarecemos que a emissão do MPF 06.1.10.00-2005-00215-9 (REGIONAL), em 24/08/2005, cientificado o contribuinte em 01/09/2005, decorreu única e exclusivamente do fato de a empresa SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A ter sido incorporada no curso da ação fiscal autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.00-2004-01681-0.**

Depreendo, pois, de tal pronunciamento, que a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9, de caráter REGIONAL haja vista o domicílio fiscal da pessoa jurídica incorporadora, objetivou, apenas, tornar regular o prosseguimento de fiscalização em face do desaparecimento, por incorporação, da

SUPERGASBRÁS, e permitir que o procedimento em referência, que tinha por objeto as operações realizadas pela referida SUPERGASBRÁS no ano calendário de 2000, pudesse continuar sendo realizado por agente fiscal de jurisdição distinta da sucessora.

Relativamente à pessoa jurídica S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, contra a qual também foi aplicada penalidade pela falta de apresentação de arquivos magnéticos, a resposta da autoridade responsável pela diligência foi de que não houve programação específica de ação fiscal e que, desde 03 de janeiro de 2005, ela encontrava-se “baixada” do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Tomando por base as demais informações trazidas pela INFORMAÇÃO FISCAL juntada aos autos pela autoridade diligenciante, verifico que:

a) as intimações dirigidas à SHV GÁS BRASIL LTDA requisitando os arquivos magnéticos dela e da empresa sucedida S&M ENGARRAFADORA do período de 2000 a 2004, tiveram por suporte a autorização emanada do Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9, que, como já visto, só faz referência ao ano de 2000 e, como a própria informação fiscal trazida pelo responsável pela diligência assinala “*decorreu única e exclusivamente do fato de a empresa SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A ter sido incorporada no curso da ação fiscal autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.00-2004-01681-0*”;

b) a partir da informação acima reproduzida e dos demais elementos reunidos ao processo, resta evidenciado que não houve programação específica para a deflagração de procedimento fiscal em relação às pessoas jurídicas S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA;

c) indagada acerca do documento que autorizou a extensão do procedimento de fiscalização para os anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas incorporadas (SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA e S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA) e para a incorporadora (SHV GÁS BRASIL LTDA, a autoridade responsável pela diligência informa que a autorização em questão está representada pelo reiteradamente referenciado Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9, que, como já repetidamente afirmado, não foi emitido, segundo o próprio diligenciante, com esse objetivo, mas, sim, visando apenas possibilitar o prosseguimento da ação fiscal na SUPERGASBRÁS; e

d) no que diz respeito ao pedido para que fosse informado se haviam sido promovidos lançamentos tributários relativos aos anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as empresas SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA., a INFORMAÇÃO FISCAL assinala que, com suporte no Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.10.00-2005-00215-9, foi promovido lançamento de ofício em relação aos fatos ocorridos nos anos calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, lançamento esse formalizado por meio do processo administrativo nº 18471.001563/2006-38.

Relativamente ao processo nº 18471.001563/2006-38, embora não tenha sido possível acessar os autos correspondentes, a análise do acórdão nº 101-96.922 (sessão de 18 de setembro de 2008), disponível no sítio do CARF na INTERNET, possibilita extrair as seguintes informações:

a) embora o lançamento tributário que constitui o seu objeto tenha alcançado os anos de 2001 a 2004, ele diz respeito às operações realizadas pela SUPERGASBRÁS, ou seja, considerada a informação trazida pela diligência requisitada, nenhuma ação fiscal foi instaurada contra as operações próprias da S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e da SHV GÁS BRASIL LTDA;

b) excluídas as penalidades ora apreciadas, as imputações feitas pela Fiscalização foram exatamente as mesmas que encontram-se descritas no presente processo (falta de comprovação de despesas registradas a título de DESCONTOS COMERCIAIS, DESCONTOS CONCEDIDOS e PRÊMIO PRODUTIVIDADE, e antecipação indevida de custos decorrente da ausência de cômputo, no estoque final, do valor correspondente ao ICMS substituição tributária);

c) por unanimidade de votos, a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes julgou improcedente as exigências formalizadas, dando integral provimento ao recurso; e

d) diante da ausência de registro acerca da interposição de recurso especial e do fato de que o citado processo encontra-se arquivado, pode-se afirmar que a decisão de segunda instância nele prolatada não foi reformada.

Poder-se-ia até afirmar que a ausência de formalização de exigência em relação à S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e à SHV GÁS BRASIL LTDA decorreu exatamente da falta de apresentação dos arquivos magnéticos, sendo esse o substancial prejuízo do Fisco capaz de servir de lastro para a aplicação da penalidade, contudo, penso que os elementos reunidos ao presente processo, analisados em seu conjunto, não militam a favor de tal tese, especialmente porque, não obstante as complementações de informações requisitadas por meio da Resolução nº 1.301-000.148, não existe nos autos nenhuma indicação de ter havido programação específica de instauração de procedimento de fiscalização em relação às empresas S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA, e, além disso, não existe também nos autos instrumento autorizador para a instauração de procedimento em relação aos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 para as pessoas jurídicas S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA e SHV GÁS BRASIL LTDA.

No que tange especificamente à autorização para proceder auditoria em relação às operações dos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, tanto das empresas sucedidas, como da sucessora, alinho-me ao entendimento manso e pacífico desta Corte administrativa de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno, de modo que eventual irregularidade na sua emissão não é capaz de, por si só, afastar a exigência formalizada pela autoridade fiscal competente. Entretanto, no item sob apreciação, em que se discute a pertinência da imposição de penalidade decorrente da falta de elemento essencial à realização do próprio procedimento fiscalizatório, penso que deve restar incontestavelmente retratado nos autos que a autoridade tributária planejou a ação fiscal e não a realizou (ou a realizou de forma não satisfatória) exatamente em razão do descumprimento do dever acessório por parte da contribuinte. Aqui, como visto, as peças processuais não conduzem a essa conclusão, mas, sim, a de que, a partir do conhecimento do evento sucessório, a autoridade responsável pelo procedimento na empresa sucedida simplesmente decidiu, por moto próprio, estender a ação fiscalizadora à sucessora (SHV) e à outra sucedida (S&M), exigindo apresentação de arquivos magnéticos.

Não é demais notar que a sucessora SHV GÁS BRASIL LTDA, ao menos à época da ocorrência dos fatos, tinha domicílio fiscal em jurisdição distinta da do agente fiscal responsável pelo procedimento na sucedida SUPERGASBRÁS, de modo que na eventualidade de se decidir por uma completa auditoria de suas operações, circunstância em que a apresentação dos arquivos magnéticos seria crucial, a ação fiscalizadora correspondente deveria ser realizada por agentes fiscais em exercício em unidade administrativa do domicílio da SHV, não se justificando, a princípio, que procedimento tão extenso, afinal envolveria operações relativas a cinco anos, fosse desenvolvido por meio da emissão do denominado MPF REGIONAL.

Repiso: apesar de não ter sido possível acessar as peças do processo administrativo nº 18471.001563/2006-38, os dados contidos no acórdão nº 101-96.922 são bastante esclarecedores. Os fragmentos do Termo de Verificação e Constatação Fiscal reproduzidos no corpo do Relatório do citado acórdão, deixam fora de dúvida que, muito embora o agente fiscal tenha requisitado os arquivos magnéticos da sucessora SHV e da sucedida S&M ENGARRAFADORA, não houve qualquer alteração do escopo original da fiscalização, qual seja, submeter à auditoria as operações realizadas pela SUPERGASBRÁS.

O item 6 da peça recursal trazida pela SHV aborda as penalidades impostas pela Fiscalização em virtude da ausência de apresentação dos arquivos magnéticos. Nele, a Recorrente traz considerações acerca dos seguintes temas: procedência do cancelamento promovido em primeira instância; histórico da ação fiscal; extrapolação dos limites da ação fiscal por parte do agente autuante; pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos arquivos solicitados; subordinação da atuação do agente fiscal ao estabelecido no MPF; ausência de outorga à Fiscalização para auditar com profundidade fato relativo a outra empresa que não fosse a SUPERGASBRÁS, nem outro tributo que não o IRPJ e nem outro período de apuração que não fosse o de 2000; ausência de finalidade ou motivação das intimações formalizadas para exigir os dados eletrônicos; violação às disposições do art. 2º da Lei nº 9.784/99 (inciso VI); ausência de competência do agente fiscal para exigir os arquivos magnéticos; nulidade do auto de infração; desvio de finalidade do ato praticado; impossibilidade de a Fiscalização exigir arquivos magnéticos relativos ao ano de 2000 e 2001, na forma da IN/SRF nº 86/2001 e do ADE COFIS nº 15/2001; ausência de atraso ou falta na entrega dos arquivos em meio magnético; nulidade da decisão de primeira instância; violação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, com relação aos arquivos dos anos de 2000 e 2001; e caráter confiscatório da multa aplicada.

Observo que os argumentos trazidos em sede de recurso são, essencialmente, dirigidos no sentido de demonstrar a improcedência da penalidade aplicada em virtude da falta de apresentação dos arquivos magnéticos da SHV, relativamente às suas operações próprias, e da S&M, sucedida.

Penso que, relativamente às penalidades aplicadas pela falta de apresentação dos arquivos magnéticos correspondentes às operações próprias da ora Recorrente e da sucedida S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA, as razões de defesa devem ser acolhidas, eis que, de fato, não identifiquei elementos capazes de criar a convicção de que as ações fiscais correspondentes estavam inseridas no planejamento levado a efeito na SUPERGASBRÁS. Em tal circunstância, a aplicação da penalidade revela-se absolutamente injustificada, vez que não se pode admitir dano a um procedimento que não se pretendia executar.

No que diz respeito especificamente aos arquivos magnéticos da SUPERGASBRÁS, contudo, penso diferente.

Os elementos carreados ao processo, conjugados com as informações constantes do acórdão nº 101-96.922, deixam fora de dúvida que, não obstante a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal em nome da SHV e do registro do período de 01/01 a 31/12/2000, a ação fiscalizadora tinha por objetivo auditar única e exclusivamente as operações realizadas pela SUPERGASBRÁS, primeiramente em relação ao ano de 2000, e, depois, em relação aos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004.

Nos já referenciados fragmentos do Termo de Verificação e Constatação Fiscal reproduzidos no corpo do Relatório do acórdão acima mencionado, resta indubitado o prosseguimento da ação fiscal em relação aos anos subsequentes no que diz respeito às operações da SUPERGASBRÁS.

A título meramente ilustrativo, transcrevo as seguintes passagens:

Em 13/06/2005, a fiscalizada foi intimada a apresentar planilha com o total de descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante **os anos de 2001 a 2004**; A reiniimação ocorrera em 14/03/2006;

Em 03/04/2006, a fiscalizada apresentou planilhas com o total dos descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante os **anos de 2001 a 2004**;

...

Em 29/06/2006, a fiscalizada apresentou cópias de declarações emitidas pelos clientes Príncipe Real; JP Vila Rosário e Nitergás Representações Ltda., nas quais afirmam terem recebido os descontos e prêmios por ela concedidos e as cópias dos balancetes de encerramento **dos anos-calendário de 2001 a 2004**;

Ainda, no mesmo dia, a fiscalizada reafirmou que nos estoques finais, nos **períodos de apuração de 2001 a 2004**, não estava incluído o ICMS substituição tributária, estando escriturado na conta/ICMS a recuperar e que, por adotar na avaliação do estoque final o método do custo médio ponderado, não seria possível vincular as notas fiscais de entrada com o estoque final apurado;

(GRIFEI)

O consignado no primeiro dos fragmentos acima reproduzidos, desqualifica até certo ponto a alegação da Recorrente de que, *“mesmo após a emissão do novo, exceção feita às extravagantes intimações para apresentação de arquivos magnéticos da SUPERGASBRAS, relativos aos anos de 2001 a 2004, e da RECORRENTE e da S&M, relativos aos anos de 2000 a 2005, continuou demandando unicamente informações referentes à SUPERGASBRAS, ao IRPJ e ao ano de 2000, ...”*, pois ali consta a informação de que, em 13/06/2005, isto é, antes mesmo da emissão do MPF nº 06.1.10.00-2005-00215-9, a contribuinte SUPERGASBRAS já havia sido intimada a apresentar documentos relativos ao período de 2001 a 2004.

Embora, de fato, não se identifique nos autos pronunciamento da autoridade fiscal acerca do pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos arquivos magnéticos, não se pode admitir que esse silêncio representou deferimento por parte da autoridade

requisitante. No caso, caberia à fiscalizada buscar o pronunciamento da autoridade responsável pelo procedimento acerca do referido pedido.

O fato de o Mandado de Procedimento Fiscal não fazer alusão à extensão da ação fiscalizadora, eis que emitido fazendo referência apenas ao ano calendário de 2000, traduz, na circunstância em que resta evidenciada a efetiva ampliação do procedimento, tão somente erro de natureza meramente formal, não tendo o condão assim de tornar nula a intimação formalizada pela Fiscalização, única circunstância que, a meu ver, poderia concorrer para a insubsistência da penalidade aplicada relativamente à falta de apresentação dos arquivos magnéticos da SUPERGASBRAS do período de 2001 a 2004.

Diferentemente das circunstâncias que envolveram a aplicação da penalidade pela falta de apresentação dos arquivos próprios da SHV e da S&M, em que a alusão às deficiências do Mandado de Procedimento Fiscal representou elemento aditivo à formação da convicção acerca da improcedência da aplicação da penalidade, aqui, os elementos reunidos ao processo espelham a efetiva intenção da Administração Tributária de estender o procedimento fiscalizatório além do ano de 2000, de modo que a simples supressão do registro disso no instrumento em referência não pode dar azo à pretensão da Recorrente de tornar nula a intimação formalizada pela Fiscalização.

A ampliação do procedimento resta evidenciada pelas intimações encaminhadas à Recorrente solicitando dados e documentos relativos ao período de 2001 a 2004 e, principalmente, pela autuação objeto do processo administrativo nº 18471.001563/2006-38.

Cumprе destacar que a exigência formalizada pela autoridade fiscal, muito embora possa refletir dificuldades diversas face a complexidade dos arquivos envolvidos e, até mesmo, dubiedade em relação aos termos dos atos normativos que a disciplinam, não pode simplesmente ser objeto de um simples pedido de prorrogação de prazo, prorrogação essa, como visto, tida como deferida em razão do silêncio do agente fiscal.

Penso que em relação especificamente à SUPERGASBRAS, em que pese a insubsistência da penalidade relativa ao ano calendário de 2000, a apresentação fora do prazo dos arquivos magnéticos requisitados e a falta da disponibilização deles, relativamente ao período de 2001 a 2004, trouxe graves prejuízos ao desenvolvimento da ação fiscalizadora, não se podendo olvidar que o atendimento às intimações poderia fazer emergir realidades absolutamente distintas das retratadas nas peças acusatórias, seja no presente processo, seja no relativo ao período de 2001 a 2004 (processo nº 18471.001563/2006-38).

A meu ver, equivoca-se a Recorrente quando sustenta que a Fiscalização não poderia exigir arquivos magnéticos do ano de 2001 na forma da IN/SRF nº 86/2001 e do ADE COFIS nº 15/2001, visto que a faculdade trazida pelo parágrafo 1º do artigo 3º da citada instrução normativa, além de confirmar que as disposições trazidas pelo ato normativo são aplicáveis a arquivos digitais anteriores a 1º de janeiro de 2002, não autoriza a não apresentação dos referidos arquivos.

Não resta dúvida de que, consoante o disposto no parágrafo 1º do artigo 3º da IN/SRF nº 86/2001, a Recorrente não estava obrigada a apresentar os arquivos **na forma** ali estabelecida, porém, isso não significa dizer que ela não precisaria apresentar arquivo algum e, muito menos, que a intimação formalizada em 2005, tomando por base um ato de 2001 que oferece ao contribuinte uma opção na forma de apresentação de arquivos digitais, não é válida.

A Recorrente afirma que o agente fiscal não quis receber os arquivos digitais em forma distinta da estabelecida na IN/SRF nº 86/2001 e no ADE COFIS nº 15/2001, contudo, não comprova tal assertiva.

A Recorrente também afirma que o agente fiscal não demonstrou interesse em relação aos arquivos magnéticos contendo os dados das operações da SUPERGASBRAS dos anos de 2001 a 2004. Diz que referidos arquivos, inclusive, ficaram à disposição da autoridade fiscal, tendo sido anexados aos presentes autos, em outubro de 2006, quando da interposição do recurso voluntário primitivo.

Os argumentos acima, ao contrário do pretendido pela Recorrente, concorrem ainda mais para demonstrar o prejuízo provocado à Administração Tributária em razão do atraso ou da falta de apresentação dos arquivos magnéticos, tornando, assim, consistente a penalidade aplicada pela autoridade fiscal, pois, se em razão do atraso ou da falta dos referidos arquivos, a Fiscalização viu-se obrigada a intimar a fiscalizada a produzir planilhas especiais, resta patente que inúmeras outras operações, que poderiam ser objeto de verificação, sequer foram analisadas.

Pelo que é possível depreender dos argumentos da Recorrente, a comprovação de que os arquivos encontravam-se à disposição da Fiscalização está representado pelo fato de eles, os arquivos, terem sido anexados ao recurso voluntário primitivo, apresentado em outubro de 2006. Ora, se os arquivos foram requisitados em 1º de setembro de 2005 (fls. 160), ainda que houvesse pronunciamento expresso da autoridade requisitante deferindo a prorrogação do prazo para a sua apresentação em cento e cinquenta dias, eles deveriam ter sido entregues à autoridade fiscal, no máximo, no início de fevereiro de 2006, e não ser anexado em outubro de 2006 à peça recursal inicialmente apresentada.

Nesse particular, inclusive, considerada a ementa reproduzida, revela-se inaplicável o acórdão nº 107-06.979 referenciado pela Recorrente, vez que não estamos diante de apresentação de arquivos magnéticos no prazo prorrogado.

Rejeito a alegação de que o ato decisório de primeiro grau revela-se nulo em virtude do fato de não ter feito menção a argumentos trazidos em sede de impugnação, eis que, na esteira da jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça, não nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos em sede de defesa, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. Ademais, ao consignar que, “*se a interessada já escriturava suas informações através de processamento eletrônico, tinha obrigação legal de durante o prazo decadencial possuir tais arquivos e apresentá-los ao fisco, sem qualquer demora ou atraso, tão logo requisitado*”, o acórdão atacado rejeita peremptoriamente a concessão de prorrogação de prazo para atendimento da requisição da Fiscalização, cabendo ressaltar que, relativamente aos argumentos tidos como não apreciados em primeira instância, as alegações acerca do pedido de prorrogação do prazo representam a sua maior parte.

Penso que não merece acolhimento também o argumento da Recorrente de que, na aplicação da multa relativa aos arquivos dos anos de 2000 e de 2001, a autoridade autuante, ao servir-se como suporte das disposições do inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991 com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-34/2001, violou os princípios da irretroatividade e da anterioridade das leis.

A Recorrente, com o intuito de buscar abrigo nos citados princípios constitucionais, descreve o fato gerador da penalidade como se ele tivesse ocorrido em 2000 e em 2001, quando, na verdade, o fato em referência, refletido em uma conduta ilícita, ocorreu no momento em que a autoridade a intimou a apresentar os arquivos, isto é, 2005.

Não resta dúvida que a multa aplicada, tratando-se de pessoa jurídica do porte da então fiscalizada (SUPERGASBRAS), assume proporções extremamente gravosas. Entretanto, o julgador administrativo, como é cediço, não detém competência para afastar a sua aplicação por entender que o montante lançado tem natureza confiscatória. Cabe ele, apenas, certificar-se que a conduta apontada na peça de autuação amolda-se ao tipo descrito na norma que prevê a sanção. Nessa linha, merece referência a súmula CARF nº 2, de adoção obrigatória pelos membros do Colegiado.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em resumo, as alegações da Recorrente, especificamente no que diz respeito à falta de apresentação dos arquivos digitais da SUPERGASBRAS do período de 2001 a 2004, limita-se a sustentar ter havido deferimento tácito da autoridade fiscal do seu pedido de prorrogação de prazo, o que, convenhamos, não pode servir de fundamento para o cancelamento da penalidade.

MULTA DE OFÍCIO

Argumenta a Recorrente que o acórdão recorrido incorreu em engano ao manter a multa de 75% e a penalidade pela falta de apresentação dos arquivos magnéticos da SUPERGASBRAS e da S&M, vez que inobservou as disposições do art. 132 do CTN, que impede a transmissão de responsabilidade por penalidades ao sucessor.

Observe, de imediato, que a própria Recorrente afirma que a SUPERGASBRAS era sua controlada (impugnação, fls. 969 do processo), de modo que estamos diante de pessoas jurídicas que, antes da reorganização societária, compunham o mesmo Grupo Econômico.

Aplicável, pois, o disposto na súmula CARF nº 47, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Ainda que assim não fosse, cabe destacar que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, entendendo que os arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo, conforme transcrições abaixo.

AgRg no REsp 1452763 / SP

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2014/0106184-1

Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Data do Julgamento: 10/06/2014 (DJe 17/06/2014)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL (INCORPORAÇÃO). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. PRECEDENTES.

1. "Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo" (Resp 670.224/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.12.2004). No caso, considerando que o fato gerador foi praticado pela pessoa jurídica sucedida, inexistente irregularidade na "simples substituição da incorporada pela incorporadora", como bem observou o Tribunal de origem.

Nesse sentido: REsp 613.605/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 22.8.2005; REsp 1.085.071/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 8.6.2009.

2. Agravo regimental não provido.

REsp 1237108 / SC

RECURSO ESPECIAL

2011/0029660-1

Relator: Ministro CASTRO MEIRA

Data do Julgamento: 05/09/2013 (DJe 12/09/2013)

...

4. Cuidando-se de sucessão empresarial, permanece a responsabilidade pelo pagamento, também, das respectivas multas fiscais. Precedentes.

EDcl no REsp 923012 / MG

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL
2007/0031498-0

Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Data do Julgamento: 10/04/2013 (DJe 24/04/2013)

...

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Na mesma linha, entendo que a expressão "créditos tributários", contida no art. 129 do Código Tributário Nacional, alcança tanto os tributos como as multas porventura lançadas. E mais, consoante disposição contida no próprio artigo 129 do Código Tributário Nacional, o disposto naquela seção, que trata especificamente da RESPONSABILIDADE DOS

SUCESSORES, aplica-se, por igual, aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Noutro sentido, tomando por empréstimo as lições de Gelson Amaro de Souza (*Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*, 2ª ed., rev., atual. e amp. – Ribeirão Preto, SP : Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001), cabe lembrar que existe um princípio universal de direito consistente em que ninguém pode transferir mais direito do que tem. Amoldando-se tal princípio à questão em apreço, temos que, se o sucedido tinha um determinado patrimônio, o saldo desse patrimônio deve corresponder à subtração do passivo frente ao ativo. Assim, seria uma incoerência se o Código Tributário Nacional fizesse exclusão de parcela do crédito tributário nos casos de sucessão, pois, seguindo ainda a linha de raciocínio do autor em referência, com a qual concordo, quem sucede, substitui o sucedido em seu patrimônio, e, se houvesse alguma exclusão de parte da responsabilidade, corresponderia a admitir que o sucedido transferiu mais direito do que tinha, circunstância que, em Direito, não se admite.

O autor citado traz ainda a seguinte manifestação, *verbis*:

O responsável por sucessão responde pelas obrigações tributárias deixadas pelo sucedido em toda sua extensão, sem exclusão alguma. O legislador, ao disciplinar a matéria da sucessão em seus arts. 131 a 133, especificamente, não fez nenhuma exclusão, como o fez para os casos do art. 134, do mesmo CTN. O parágrafo único do art. 134 exclui as responsabilidades em relação às multas de caráter pecuniário. Mas essa exclusão se restringe única e exclusivamente aos casos do art. 134 e não se aplica em hipóteses outras, que não as ali tratadas.

Arrematando, entendo que a multa de ofício aplicada pela autoridade fiscal por infração praticada pelo contribuinte à lei tributária não possui caráter de pessoalidade, típica das penas criminais, mas ostenta caráter econômico e integra o passivo patrimonial das pessoas jurídicas, sendo, assim, transferível para o sucessor, da mesma forma que os demais elementos do passivo.

Diante das considerações aqui expostas, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e dar PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO para:

a) excluir de tributação o montante de R\$ 58.949.683,13, correspondente a glosa de despesas referentes a descontos e prêmios de produtividade, mantendo a tributação sobre o valor de R\$ 1.853.811,85 (R\$ 1.828.690,50, em virtude da ausência de contestação, e R\$ 25.121,25, em razão da falta de comprovação);

b) exonerar a Recorrente do pagamento da multa aplicada em decorrência da falta de apresentação de arquivos digitais no montante de R\$ 46.791.842,41, relativos às operações próprias da sucessora SHV GÁS BRASIL LTDA. e da sucedida S&M ENGARRAFADORA DE GÁS, mantendo, tão somente, o valor de R\$ 55.451.626,25, representativo da multa aplicada em razão da ausência de apresentação dos arquivos magnéticos do período de 2001 a 2004 da pessoa jurídica SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.

“documento assinado digitalmente”

Processo nº 18471.002175/2005-93
Acórdão n.º **1301-001.754**

S1-C3T1
Fl. 7.915

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

CÓPIA