



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004781/2009-86
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-003.352 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrentes SANTHER FABRICA DE PAPEL SANTA THEREZINHA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DA DRJ. NULIDADE AFASTADA.

O Julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato e de direito trazidos ao debate, podendo ele criar livremente sua convicção, desde que enfrente o mérito tal como a lide foi instruída, motivada e fundamentada.

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

O pedido de realização de perícia é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não ocorre nesse caso concreto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DE ESTOQUES. VALIDADE.

A comprovação da ausência de integração entre o sistema de custos e a contabilidade é causa para o arbitramento dos estoques.

SALDO CONTÁBIL NEGATIVO DE ESTOQUE. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS.

A existência de saldos negativos de estoques, sem a comprovação da alegação de que esta diferença não teria impactado o resultado, representa majoração indevida de custos que realmente deve ser adicionada para fins de apuração do Lucro Real.

LANÇAMENTO MANUAL NO CUSTO. GLOSA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A glosa de valores registrados em conta de custos por meio de ajustes manuais sem comprovação de sua natureza ou sem a devida vinculação com pretensão estorno coincidente, deve ser mantida até o limite que impactou o resultado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE CUSTOS. AJUSTES NA CSLL.

Os ajustes promovidos na dedução a maior de custos para fins de lucro real também devem ser aplicados para fins de apuração da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

O agravamento da multa previsto no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal de apurar os tributos devidos, o que não restou configurado.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício incidem juros de mora à taxa SELIC, de acordo com a Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para (i) afastar o montante de R\$ 74.318.956,44 da glosa de custos relativa ao item 003 dos Autos de Infração (fls. 831 e 837); e (ii) afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%. Vencidos o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, que afastava o arbitramento (infração 001) e a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que afastava integralmente o item 003. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Bárbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 828/839) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de juros e multa agravada de 112,5%, referentes ao ano-calendário de 2004, em razão da constatação de “*majoração indevida de custos, não considerada como postergação*”.

Mais precisamente, de acordo com o Termo de Constatação 4 (fls. 792/795), tornaram-se necessários:

(i) o arbitramento dos custos das mercadorias em estoque de produtos acabados, do qual resultou apuração de subavaliação no total de R\$ 5.358.792,91 (cf. Anexo 1 – fls. 796)

Tendo em vista que o contribuinte não possuía, no AC 2004, um Sistema de Custo Integrado à Contabilidade, na forma especificada no artigo 294, § 1º, do RIR/99, pois o sistema de contabilidade não estava integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação), de forma que permitisse a determinação contábil, ao final de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados, impossibilitando, assim, a correta apuração e valorização dos Estoques existentes e a apropriação dos resultados segundos os custos efetivamente incorridos.

(ii) a exclusão de valorizações negativas nas contas de estoques

Foi identificada a existência de contas contábeis de estoques credoras, cujas origens e justificativas não foram devidamente esclarecidas. Esse procedimento resultou em subavaliações de estoque de matérias primas, no montante de **R\$ 2.725.928,68**.

(iii) glosa de custos

No decorrer no ano-calendário de 2004, o contribuinte efetuou milhares de AJUSTES MANUAIS, à débito e à crédito, nos valores integrados a contabilidade pelo Sistema de Custos.

Instado a se pronunciar a respeito, o contribuinte não conseguiu esclarecer nem os valores superiores a R\$ 100.000,00.

Verificando os ajustes realizados, de valor significativo, constatou-se que os valores a débito não guardavam qualquer relação com os valores a crédito, ou seja, ficou configurado que não se tratavam de ajustes NORMAIS, visando corrigir lançamentos indevidos realizados pelas diversas áreas da empresa, responsáveis pelos custeios, mas sim outros tipos de ajustes que objetivaram adulterar os valores imputados pelo Sistema de Custos.

Por conseguinte, foi efetuada glosa dos ajustes manuais à débito não esclarecidos (valor líquido de **R\$ 93.994.451,73**).

Esse montante foi somado a quantia de **R\$ 11.993.451,73**, referentes às **despesas de manutenção**, integralmente incorporadas ao Custo dos Produtos Vendidos, sem o rateio dos valores correspondentes aos produtos mantidos em estoque, na data-base 31/12/2004.

(iv) agravamento da multa

Em razão da falta de exibição da documentação técnica do Sistema de Custos Integrados ou pelo não atendimento de intimações, a multa de ofício foi agravada.

Esses “itens autuados” foram mais detalhados no Relatório Fiscal de fls. 745/779, do qual reproduzo os trechos abaixo:

II.II — ENFOCANDO DIRETAMENTE O CPV — CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

(...)

(11) Esta fiscalização, após examinar parcialmente a documentação apresentada em 12/08/2008, verificou que os respectivos "Demonstrativos das Apurações dos Custos", não haviam atendido ao disposto no artigo 290 do RIR/1999, pois não detalhava os custos de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, o custo de pessoal aplicado na produção, os custos de locação, manutenção e reparo, os encargos de depreciação, e outros custos alocados. Além do mais, e o que é mais importante, o saldo apresentado naqueles demonstrativos não estava consistente com o apresentado na Demonstração de Resultados de 31/12/2004 (**vide item 10, letra "a", e item 14, letra "b"**).

(...)

(14) Em 21/05/2009, em atenção as intimações de 23/07/2008, 18/09/2008 e 26/03/2009 (**vide itens 9, 11 e 12**), o contribuinte apresentou novo CD com as novas informações sobre os "Custos de Produção" e dos "Custos dos Produtos Vendidos", em Planilhas Excel:

Analisando esses relatórios, verificamos que:

a) O total apresentado no Custo de Produção Consolidado de 2004, correspondente ao saldo do Sistema Integrado de Custos, totalizando, em 31/12/2004, a R\$ 384.741.076,10;

b) O Resumo das contas contábeis (Razões Contábeis) representativas do CPV, abaixo elencadas, correspondia a R\$ 412.115.042,30, após diversos "ajustes manuais", ou seja fora do Sistema de Custos, que acrescentaram R\$ 14.001.088,58 ao CPV efetivamente apurado pelo **Sistema Integrado**:

CONTA	VALOR
3211001 – Materiais Diretos	R\$ 405.369.256,81
<u>Ajustes</u>	<u>R\$ 6.612.338,30 (-)</u>
Saldo ajustado da conta 3211001 – Materiais Diretos	R\$ 398.756.918,51
3211004 – Bonificações em Matérias Primas	R\$ 256.124,83 (-)
3211005 – Materiais	R\$ 2.232.294,10
3212001 – Mão de Obra e Encargos	R\$ 5.786,76
3212003 – Departamentais	R\$ 134.717,25
3212004 – Acerto do Cálculo do Médio	R\$ 832.817,44 (-)
3212005 – Variação de Inventário	R\$ 40.386,12
3221001 – Manutenção	R\$ 11.933.81,83
Total do CPV, conforme CONTABILIDADE	R\$ 412.115.042,30

A respeito deste Quadro, vide Termo de Declarações de 17/06/2009, no item 20.

(...)

(20) Em 17/06/2009, obtivemos a declaração a termo dos Srs. Moises Preto de Godoy, Gerente Administrativo do Setor de Papéis Consumo da Unidade Bragança Paulista, e Walmir Ferreira, Supervisor de Custos Corporativos (todas as Unidades), os quais, face à ausência de qualquer funcionário do Sistema de Processamento de Dados, foram os únicos aptos para responder sobre a sistemática de apuração do CPV — Custo dos Produtos Vendidos, a respeito dos aspectos abordados no Termo de Apresentação de Documentos de 08/06/2009 (item 18), das quais transcrevemos abaixo as informações relevantes no contexto deste RELATÓRIO FISCAL.

Declararam que a diferença de R\$ 14.001.088,58, entre os saldos apurados no Sistema Integrado de Custos e os saldos apresentados na Contabilidade, entre outras:

- Que o valor de R\$ 11.933.881,83, registrado na conta **3221001 — Manutenção**, foi apropriado diretamente no **CPV**, sem no entanto serem incluídos na valorização dos Estoques de Produtos (Acabados e Semi-Acabados), por ser esta a política da empresa, à época;
- Que o total de R\$ 14.001.088,58 relativo aos **AJUSTES MANUAIS** ao **CPV**, correspondeu ao **VALOR LIQUIDO** desses ajustes, procedidos na Contabilidade para corrigir os valores originários do **Sistema Integrado de Custos**;
- Que dentro de 05 (cinco) dias, iriam apresentar um relatório resumido dos **AJUSTES MANUAIS** procedidos na conta do CPV (**a resposta somente foi entregue em 24/06/2009, conforme item 26**).

(...)

(25) Em 24/06/2009, intimamos o contribuinte a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, as informações e esclarecimentos relativos aos saldos credores de Estoques, conforme segue:

CONTA	GRUPO	NOME CONTA	SALDO CREDOR
01134030	PRODUTOS EM E-LABORAÇÃO	QUIMICOS INDIRETOS	1,31
01137001	PRODUTOS ACABADOS	MATERIAL	1.090.517,97
01139003	MERCADORIAS EM TRANSITO	MATERIAL EM PODER TERCEIROS	532.259,90
01139007	MERCADORIAS EM TRANSITO	MATERIAIS DE TERCS. EM CONSIGNAÇÃO (*)	1.096.070,00
01139012	MERCADORIAS EM TRANSITO	QUIMICOS EM COMSIGNAÇÃO	7.079,50

OBS: Corrigindo "Múltipla Celulosa"

(28) (...)

e) **CONCLUINDO:**

O contribuinte, instado a deixar a disposição para explicações e emissão de relatórios do sistema, o pessoal técnico dos setores de Custos e Informática, para fins de comprovação de que, no ano de 2004, o sistema de contabilidade de custo era integrado e coordenado com o restante da escrituração, na forma do artigo 294 do RIR/1999, não se dispôs a fazê-lo, pois apresentou, na ocasião, como única prova dessa integração, o Diário Auxiliar da Conta 3211001 — CPV — Materiais Diretos, originário desse sistema. Os demais documentos apresentados, somente têm serventia ao próprio pessoal do sistema, pois está na linguagem daqueles analistas. Além disso, nenhum profissional da área de informática compareceu para dar quaisquer explicações sobre a utilidade dos relatórios listados.

(...)

30) Em 08/07/2009, em reiteração a intimação de 08/06/2009 (**item 17**), referentes a esclarecimentos sobre AJUSTES MANUAIS no CPV, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias,

Até a presente, o contribuinte não apresentou as informações e esclarecimentos sobre os AJUSTES MANUAIS, realizados exclusivamente no Sistema Contábil, fora do Sistema Integrado de Custos.

(...)

(32) Em 17/07/2009, solicitou nova prorrogação de prazo para o atendimento da intimação de 24/06/2009 (vide itens 25 e 29), relativa aos esclarecimentos sobre os saldos credores em contas de Estoque, em 31/12/2004.

(...)

(38) Em 29/10/2009, após examinarmos detidamente o arquivo magnético recebido em 27/08/2009, em atendimento a nossa intimação de 24/06/2009 (vide itens 25 e 34), verificamos que o referido arquivo continha, tão somente, a movimentação geral das referidas contas, ou seja, histórico dos saldos das contas, e um resumo dos saldos em 31/12/2004. Não havia quaisquer justificativas dos saldos credores encontrados em 31/12/2004.

Outrossim, não apresentaram, também, um descritivo com os saldos das contas de estoques de cada unidade, na data base 31/12/2004, juntamente com os respectivos Razões Contábeis.

(...)

(41) Em 11/11/2009, apresentou carta-resposta à reintimação de 29/10/2009 (**item 38**), onde pretendeu demonstrar a origem e justificar os saldos credores em contas de Estoque:

a) Origens e Justificativas:

• **Conta 01134030 — Produtos em Elaboração — Químicos Indiretos, saldo credor de R\$ 1,31:**

ORIGENS: *conta movimentada pela entrada (débito) de matéria-primas e produtos químicos e saída (crédito) de mercadorias que irão formar estoque de produtos acabados;*

JUSTIFICATIVAS: *diferença encontrada foi originada por conciliações realizadas no período;*

• **Conta 01137001 — Produtos Acabados — Material, saldo credor de R\$ 1.090.517,97:**

ORIGENS: *a natureza da conta é devedora e a sua movimentação é constituída de entradas (débito) oriundas de produtos em elaboração, transferências de estoque entre unidades, recebimento de produtos para revenda e industrializados externamente, e as saídas (crédito) referem-se às vendas, ajustes de inventário e transferências entre estabelecimentos.*

JUSTIFICATIVAS: *o saldo credor é proveniente de provisões contábeis constituídas no período.*

• **Conta 01139003 — Mercadorias em Transito — Materiais de Terceiros em Nosso Poder, saldo credor de R\$ 532.259,90:**

ORIGENS: *a natureza desta conta é credora, uma vez que os produtos aqui registrados são de terceiros para industrialização no processo produtivo.*

• **Conta 01139007 — Mercadorias em Transito — Materiais de Terceiros em Consignação, saldo credor de R\$ 1.584.894,54 (???):**

ORIGENS: *essa conta é de natureza credora e sua movimentação de entrada é decorrente de mercadorias para consumo futuro, de acordo com a necessidade de produção. A medida que tais mercadorias vão sendo consumidas, informamos aos terceiros/fornecedores, que por sua vez realizam o faturamento.*

b) Arquivo magnético, no formato “txt”, com os Razões Contábeis das contas de Estoque, referentes ao exercício de 2004.

Examinando esses arquivos, verificamos que, conforme se pode confirmar pelo resultado em anexo (ANEXO 6), os saldos apresentados não guardam qualquer relação com os valores elencados, relativos aos estoques com saldos credores.

Assim, face à documentação apresentada, não há como justificar os **SALDOS CREDITORES EM CONTAS DE ESTOQUE**, abaixo relacionados, embora pudessem ser até explicáveis os relativos a Mercadorias em Transito (Materiais de Terceiros em Nossos Poder e Materiais de Terceiros em Consignação) mas, diante do exposto, consideramos indevidos todos os saldos credores apresentados no Balanço de 31/12/2004, totalizando R\$ 2.725.928,68:

• Conta 01139003 — Mercadorias em Transito — Materiais de Terceiros em Nosso Poder, saldo credor de R\$ 532.259,90;

• Conta 01139007 — Mercadorias em Transito — Mutuos Celulose, saldo credor de R\$ 1.096.070,00.

• Conta 01134030 — Produtos em Elaboração — Químicos Indiretos, saldo credor de R\$ 1,31;

• Conta 01137001 — Produtos Acabados — Material, saldo credor de R\$ 1.090.517,97;

- Conta 01139012 — Mercadorias em Transito — Químicos em Consignação, saldo credor de R\$ 7.079,50.

(...)

III – RESULTADO DO EXAME DOCUMENTAL

(...)

(57) Verificamos que, no ano examinado de 2004, conforme informações da pessoa responsável pela área de Custos do contribuinte (**vide itens 13 e 28, letra "b"**) e evidências encontradas por esta fiscalização (**vide, por exemplo, os itens 14, letra "a", 16**):

a) A fiscalizada se utilizava do Programa "**DATASUL-E.M.S.**", licenciado pela empresa **DATASUL**, para a apuração dos Custos de Produção e dos Custos dos Produtos Vendidos, e dos saldos finais de Estoques de Matérias-Primas, Produtos Acabados e Produtos Semi-Acabados (Em Elaboração), etc.;

b) Esse Programa, em tese, integrava-se à Contabilidade de Custos, na forma do artigo 294, parágrafo 1º, do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art.14, § 1º), ou seja, compunha-se em um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação, que permitiria a determinação contábil, ao final de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados, permitindo também, ao final de cada período, a avaliação dos estoques existentes e a apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos (definição legal).

(58) Efetuando os devidos testes de consistência e demais exames objetivando a confirmação dessa integração dos sistemas de custos e de contabilidade, verificamos situações que comprovaram justamente o contrário, ou seja, a falta de integração sistemas e, mais ainda, claras evidências da impossibilidade do contribuinte, poder determinar, com segurança, os Custos de Produção, Custos dos Produtos Vendidos e dos Estoques Finais, e, finalmente, comprovam inconsistências nos valores então apurados:

a) A fiscalização se viu impossibilitada de avaliar o Sistema de Custos adotado pelo contribuinte, visto que, contrariando o disposto no artigo 267 do RIR/1999 e o artigo 38 da Lei nº 9.430/1996, o contribuinte não colocou a nossa disposição a documentação técnica completa e atualizada do Sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, e nem mesmo fez a emissão gráfica dos relatórios para a apresentação, quando solicitada (**vide itens 18 e 28**);

b) O contribuinte apresentou valores diferentes relativos à totalização do CP — Custos da Produção pelo Sistema de Custos Integrados, referente ano de 2004:

- valor conforme Relatório apresentado em 12/08/2008 (**item 10**) R\$ 478.985.388,08

- valor apresentado no relatório de 21/05/2009 (**item 14**) R\$ 384.741.076,10

Diferença R\$ 94.244.311,98

c) Os valores dos CPV — Custos dos Produtos Vendidos imputados pelo Sistema de Custos ("DATASUL-E.M.S.") à Contabilidade, no ano-calendário de 2004, divergiram dos valores efetivamente demonstrados no Balanço de 31/12/2004, senão vejamos:

- Valor do **CPV** pelo Sistema de Custos "Diário Auxiliar de Estoques"

R\$ 420.380.348,68

- Valor do CPV apurado na Contabilidade (**item 14, letra "b"**) R\$ 412.115.042,30

Diferença R\$ 8.265.306,38

d) Os valores do CP — Custo da Produção, originários do Sistema de Custos, divergiram dos valores demonstrados na Contabilidade, pois:

- Valor do CP pelo Sistema de Custos R\$ 385.494.449,38

- Valor do CP pela Contabilidade	R\$ 384.741.076,10
Diferença	R\$ 753.373,28

e) Uma outra informação que partiu do próprio contribuinte, entregue em arquivo magnético, em 21/05/2009 vislumbra-se, ainda, uma outra diferença no CPV:

- Saldo do Razão de CPV	R\$ 415.827.970,61
- Valor Apurado pela Contabilidade (item 14, letra "b")	R\$ 412.115.042,30
- Valor conforme Diário Auxiliar de Estoques	R\$ 420.380.348,68

Qual, afinal, seria o valor correto a considerar?

f) Foram realizados inúmeros **AJUSTES MANUAIS** no **CPV** apurados pelo Sistema (**vide item 17**), que o alteraram em R\$ 14.001.088,58, conforme demonstramos abaixo, tendo sido intimado e reintimado, em 08/06/2009 e 08/07/2009, a esclarecer e justificar os valores individuais superiores a R\$ 100.000,00, porém até a presente não deu qualquer resposta:

- Ajustes a Crédito	R\$ 115.380.855,55
- Ajustes a Débito	R\$ 101.379.766,97

Tais **AJUSTES MANUAIS** não são cabíveis dentro de um Sistema Custos integrado à Contabilidade, portanto, por si só, injustificáveis e, portanto, os esclarecimentos do contribuinte não seriam, em tese, suficientes para justificar tal situação.

Porém, se fosse uma situação regular, o contribuinte não teria dificuldades de responder a essas nossas intimações de 08/06/2009 e 08/07/2009, pois, conforme demonstramos nos relatórios anexos, os **AJUSTES MANUAIS** acima de R\$ 100.000,00:

- À crédito da conta do CPV, somaram R\$ 110.070.955,79 e corresponderam a apenas 136 (cento e trinta e seis) lançamentos (ANEXO 1); e os
- À débito da conta do CPV, o total de R\$ 98.647.071,52 a apenas 96 (noventa e seis) lançamentos (ANEXO 2).

Para finalizar, analisando mais detalhadamente esses lançamentos, verificamos que os "à débito" nada tem a ver com os "à crédito", ou seja, não se tratam de acertos de erros do Sistema de Custos, como o contribuinte tenderia a alegar (**vide ANEXO 3**).

g) Foram localizadas em 31/12/2004, diversas contas representativas de Estoques de Produtos, com saldo credor (negativos), conforme **ANEXO 04**, ou seja, como se correspondessem a Passivos da empresa, e não Ativos como, de fato, deveriam ser:

- Produtos Acabados — Material	R\$ 1.090.517,97
- Produtos em Elaboração — Químicos Indiretos	R\$ 1,31
- Mútuo Celulose	R\$ 1.096.070,00
- Materiais em Poder de Terceiros	R\$ 532.259,90
- Mutuos Celulose	R\$ 1.096.070,00
- Químicos em Consignação	<u>R\$ 7.079,50</u>
TOTAL	R\$ 2.725.928,68

O contribuinte foi reiteradamente instado a esclarecer esses saldos, tendo apresentado resposta somente em 11/11/2009, porém apenas tentando esclarecer a origem dos saldos, sem no entanto nada comprovar, conforme se pode verificar no item 41;

Por essa resposta, concluímos que são injustificáveis os saldos credores apresentados, os quais deverão ser "ajustados", para fins de apuração dos saldos reais dos Estoques em 31/12/2004.

h) Um simples cálculo aritmético (**vide quadros nos ANEXOS 2 e 3**), indicou que os valores dos CP — Custo da Produção e dos Estoques Finais dos Materiais e Produtos, não estão consistentes com o restante da escrituração, senão vejamos:

Estoque Inicial, em 31/12/2003	R\$ 28.921.267,16
(+) CV - Custo da Produção	R\$ 384.741.076,10
(-) Estoque Final	R\$ (20.157.134,13)
(=) Valor obtido por dedução, que deveria corresponder ao CPV....	R\$ 393.505.209,13
(-) Valor do CPV apresentado pelo Contribuinte	R\$ 412.115.042,30
(=) Diferença — CPV A MAIOR	R\$ 18.609.833,17

Note-se que, dessa diferença, já identificamos o valor de R\$ 11.933.881,83, que comentamos a seguir, mas mesmo assim, ainda sobra uma diferença de R\$ 6.675.951,26, que não se compõe com nenhuma das diferenças acima citadas.

i) Foi indevidamente incorporado ao CPV — Custo dos Produtos Vendidos de 2004, por lançamento fora do Sistema de Custos Integrado, o valor de R\$ 11.933.881,83, correspondente a Despesas de Manutenção, que somente se aplicaria se fosse considerado dentro do CP – Custo de Produção, ainda assim também dentro do Sistema de Custos. Trata-se, evidentemente, de montante apropriado indevidamente no CPV.

j) Aliadas a essas irregularidades, ainda encontramos outras que comprovam a inconsistência dos valores dos Custos e Estoques:

• **Venda de Produtos Fora de seus Objetivos Sociais:**

Como foi o caso da CARGIL, relatado no tópico 11.111.11 e detalhado no Termo de Constatação nº 01, de 27/03/2009, em que o CPV de R\$ 7.385.315,24, foi inserido indevidamente na Contabilidade via AJUSTES MANUAIS, na forma da letra "e" acima;

• **Vendas para Entrega Futura:**

A exemplo do caso relatado no tópico 11.111.1 e detalhado no Termo de Constatação nº 02, de 17/07/2009, que correspondeu a ajuste realizado na conta de Resultados Anteriores, no valor de R\$ R\$ 20.399.914,6 em que o contribuinte não conseguiu, sequer, comprovar que o CPV foi apropriado de conformidade com a data da entrega futura das mercadorias. Outrossim, verificamos durante o exame, da ocorrência de Notas Fiscais de Entrega Futura não constante no rol das NF que compuseram o valor informado e, além disso, casos de estoques "negativos", justificados como "sujeiras" do Sistema.

Essa justificativa nos causou espécie: como pode um Sistema Integrado de Custos estar cheio de "sujeiras"

59) Conforme relatamos no item 16, o contribuinte não disponibilizou à fiscalização a documentação técnica do Sistema de Custos, conforme determinam os artigos 267 do RIR/1 999 e 38 da Lei nº 9.430/1996, sujeitando-o, portanto, ao AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO, no caso de aplicação de AUTOS DE INFRAÇÃO, de conformidade com o que dispõem o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e o artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

(...)

Após intimado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 856/938). Alega, em resumo, que:

(i) não houve a comprovação, por parte da fiscalização, do descumprimento dos requisitos necessários ao arbitramento do custo do estoque.

Ao contrário do dever que lhe incumbia, o Sr. Auditor Fiscal simplesmente apontou algumas pontuais divergências existentes entre os dados contidos no sistema de custos e a contabilidade e presumiu, a partir dessas constatações, que as condições previstas nos parágrafos 10 e 2º do artigo 294 do RIR/99 não teriam sido atendidas.

O Sr. Auditor Fiscal limitou-se a apontar, no trabalho fiscal realizado, as divergências de valores existentes entre o sistema de custos integrados e a contabilidade da Impugnante. No entanto, supostas divergências não permitem, por si só, concluir que o sistema de contabilidade de custos não era integrado, nos termos da legislação mencionada.

O próprio Sr. Agente Fiscal reconhece, ainda, no item (28) letra "e" do Relatório Fiscal, que a Impugnante apresentou o Livro Auxiliar da Conta 3211001- CPV — Matérias Diretas, o qual comprova, segundo ele, a efetiva integração do sistema à contabilidade.

Ademais, não poderia o fisco simplesmente desconsiderar a contabilidade de custos e arbitrar seu estoque, eis que tal medida só pode ser adotada em situação extrema. Não houve, na verdade, caracterização de imprestabilidade da escrituração.

(ii) quanto à **exclusão de valorizações nas contas de estoques**, o fato é que não houve majoração dos custos, uma vez que os lançamentos contábeis considerados não possuíam contrapartida no resultado, conforme comprovação feita em sede de defesa para cada um dos 5 (cinco) valores considerados (doc. 13 – fls.2.728/7.380).

(iii) equivocou-se a fiscalização ao entender que os ajustes manuais não seriam normais e, portanto, destinados à correção de erros procedimentais e de forma.

(iii.i) parte dos lançamentos contábeis, expostos na planilha anexada como Doc. 03 da defesa (fls. 1.019/1.022), foram realizados, num primeiro momento, de forma equivocada a débito e crédito em contas de custeio.

Verificados os erros, eram procedidos os lançamentos contábeis a crédito e débito nas mesmas contas e nos mesmos valores, de forma a **anular** qualquer efeito fiscal e contábil que esses erros pudessem causar.

(iii.ii) outro grupo de lançamentos, identificados no Doc. 05 (fls. 1.055/1.067) dizem respeito à operação de importação de maquinário realizada pela empresa para integração ao seu sistema produtivo.

Nesses termos, o maquinário importado ficou armazenado por um determinado período em armazém geral no porto, sendo enviado à Impugnante em partes, para que fosse montado em etapas em seu estabelecimento.

Em vista da armazenagem em armazém geral, foi necessário que a Impugnante enviasse ao armazém Nota Fiscal de remessa simbólica, nos termos do Anexo VIII, Capítulo II do Decreto 55.308, de 30 de dezembro de 2009 (Regulamento do ICMS do estado de São Paulo — RICMS/SP).

Contudo, a despeito da natureza da Nota Fiscal de saída emitida, o lançamento contábil foi equivocadamente realizado com um débito à conta contábil de custeio e posteriormente **anulado** a conta credora.

(iii.iii) há, também, lançamentos retificadores relativos ao recebimento de celulose de terceiros, em conformidade com a planilha juntada como Doc. 06 (fls. 1.068/1.161).

Esse grupo de lançamentos diz respeito apenas a lançamentos a crédito em conta de custeio, ou seja, serviram somente à redução do custo do período.

De fato, os lançamentos em análise neste item foram destinados a corrigir lançamentos a débitos efetuados em contas de custeio em razão do recebimento de celulose de terceiro para industrialização.

A Impugnante recebia celulose de terceiros para industrialização e devolução. Ocorre que a entrada dessa celulose em estoque implicava, por parametrização do sistema contábil, uma contrapartida, no momento de sua utilização, a débito em conta de custo.

Como essa celulose não fazia parte do custo do período, vez que se tratava de celulose de terceiro, para industrialização em favor de terceiro, eram realizados lançamentos "manuais" **a crédito para anulação** do efeito fiscal decorrente do lançamento originário a débito.

(iii.iv) lançamentos relativos a exportação de bobinas (Doc. 07 – fls. 1.161/2.179)

A Impugnante fabricava bobinas destinadas à exportação.

Contudo, essas bobinas não eram enviadas ao porto de uma única vez. Tendo em vista a quantidade, essas bobinas eram fabricadas e enviadas ao armazém geral no porto em lotes.

Esses lotes de bobinas enviadas eram contabilizados como estoques em poder de terceiros.

No entanto, em obediência ao princípio da competência e para atender à determinação contábil do confronto entre receita e custo, encerrado o período, a Impugnante efetuava um lançamento **a crédito** na conta de estoque em poder de terceiros, tendo como contrapartida um lançamento a débito na conta de custo.

Tais lançamentos "manuais" eram necessários pois o sistema contábil somente os realizaria quando da efetiva exportação de **todo** o contingente de bobinas (evidenciado pela Nota Fiscal competente), o que não respeitaria os princípios contábeis acima mencionados.

(iii.v) lançamentos em razão de devolução de vendas, cf. planilha anexada como doc. 08 - fls. 2.180/2.238)

Esse grupo de lançamentos evidencia apenas reduções de custo do período, ou seja, tratavam-se de lançamentos realizados tão somente à crédito em contas de custeio.

De fato, os lançamentos aqui analisados eram realizados à crédito em conta de custo para corrigir uma distorção decorrente de um erro de parametrização, provocada pelo sistema contábil.

As devoluções de vendas realizadas pela Impugnante eram registradas pelo sistema contábil com um lançamento a crédito em conta de devolução de vendas (grupo de dedução de vendas) ao invés de um lançamento a crédito em conta de custo.

Evidenciado esse erro, a Impugnante foi obrigada a efetuar os ajustes manuais em análise, para efetuar lançamentos a débito em contas de devolução de vendas e a crédito em custo, o correto em casos de devolução de vendas.

(iii.vi) lançamentos referentes ao reconhecimento das bonificações em celulose (doc. 09 – fls.2.239/2.240)

Os lançamentos tratados neste item foram realizados "manualmente" a crédito em conta de custo, reduzindo, portanto, o custo do período.

Tais lançamentos se fizeram necessário em razão da peculiaridade da operação tratada e da parametrização do sistema contábil à época.

A Impugnante recebia bonificações em celulose de alguns de seus fornecedores. Tais bonificações são normais nesse mercado e decorrem da superação de metas de compras desse material por parte dela.

Essa bonificação não implicava, portanto, um "gasto" da Impugnante. Contudo, ainda assim, era registrada em estoque e, dessa forma, o sistema entendia que sua utilização na produção das mercadorias vendidas deveria ser registrada na composição do custo do período.

Tendo em vista a consideração, pelo sistema, desses valores a custo do período, a Impugnante se viu obrigada a efetuar os lançamentos "manuais" aqui tratados **para "estornar" esse custo**.

Assim, os lançamentos aqui tratados foram realizados legitimamente e foram necessários à correta demonstração do custo das mercadorias vendidas no ano-calendário de 2004.

(iii.vii) lançamentos decorrentes de operações de mútuo com a Petrobrás — (doc. 10 – fls.2.241/2.252)

Novamente aqui, trata-se de grupo de lançamentos a crédito em conta de custo, ou seja redutores do custo do período.

Tais lançamentos foram necessários ao "estorno" de custo reconhecido em período anterior, referente ao óleo combustível utilizado na produção de mercadorias vendidas, óleo esse recebido em mútuo da Petrobrás (contrato anexo).

Isso porque se verificou, no ano-calendário de 2004, que esse contrato de mútuo com a Petrobrás não havia sido saldado pela Impugnante, vez que ocorrera um acordo entre as partes, pelo qual não se pagou nada pelo óleo combustível.

Assim, como não houve qualquer contraprestação pelo óleo combustível, entendeu a Impugnante que seria necessário realizar os lançamentos, aqui analisados, a crédito em conta de custo, de forma **a anular** os efeitos fiscal e contábil decorrentes do reconhecimento desse óleo combustível a custo em período anterior.

Assim, os lançamentos aqui tratados foram realizados legitimamente e foram necessários à correta demonstração do custo das mercadorias vendidas no ano-calendário de 2004.

(iii.viii) lançamentos referentes a venda para entrega futura — (doc. 11 – fls. 2.253/2.345)

A Impugnante realizava venda de bens para entrega futura.

Em razão dessas operações, embora as mercadorias ainda não tivessem deixado o estoque, já era reconhecida a receita decorrente da venda, sem o respectivo reconhecimento do custo.

De forma a **corrigir essa distorção** do sistema, a Impugnante realizava os ajustes manuais aqui tratados, debitando a conta de custo e creditando conta de materiais (grupo de estoque).

Procedendo desta forma a Impugnante atendia o princípio do confronto entre receita e custo.

(iv) Da Falta de Nexo Causal entre os Lançamentos à Débito Glosados (item acima) e o Impacto no Custo

A fiscalização não conseguiu, aliás sequer tentou, provar a relação ou o nexo causal existente entre o fato de a Impugnante efetuar lançamentos a débito por meio de "ajustes manuais" e a suposta majoração indevida de custos e o consequente recolhimento a menor de IRPJ e CSLL no período, fato este que macula os lançamentos.

(v) não houve qualquer prova ou análise da fiscalização quanto à indedutibilidade de tais valores na apuração do lucro real, pelo que, também por esse motivo, os lançamentos ora impugnados não poderão prevalecer.

(vi) houve falta de critério na glosa dos “ajustes manuais”

A fiscalização, mesmo sabendo e identificando o exato valor dos lançamentos a débito e a crédito a título de ajustes no custo, optou, sem qualquer fundamentação legal ou plausibilidade, pela glosa apenas dos valores lançados a débito, não considerando os valores lançados a crédito, ou, ainda, o saldo dos referidos ajustes.

(vii) O lançamento realizado pela fiscalização para tributar as **despesas com manutenção** não tem como subsistir, tendo em vista que:

(vii.i) ainda que a Impugnante não tenha apropriado as despesas de manutenção ao custo dos produtos, fato é que a Fiscalização desconsiderou a parte dessa despesa glosada referente aos produtos acabados que foram vendidos no ano-calendário de 2004 (cf. doc. 12 – fls. 2.346/2.727); e

(vii.ii) não houve qualquer trabalho da Fiscalização no sentido de identificar a natureza dessas despesas e afastar sua dedutibilidade, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

(viii) não poderia o fisco simplesmente tributar, pelo IRPJ e pela CSLL, os valores relativos à (i) majoração indevida de custos (itens 1 e 2 dos respectivos autos de infração) e (ii) glosa de custos (item 3), como ocorreu no presente caso.

Não houve recomposição das bases de cálculos e, no tocante à CSLL, sequer haveria previsão legal para a tributação dos custos.

(ix) não foi observado que a empresa teria respaldo judicial que lhe permitiria compensar integralmente o prejuízo fiscal, ou seja, sem a limitação de 30%, bem como não foi levado em conta a hipótese legal de postergação de pagamento.

(x) a multa não poderia ter sido agravada e os juros sobre ela incidentes são ilegais.

Finalmente, pede o contribuinte na defesa a realização de perícia, indicando quesitos.

Tramitado o feito, sobreveio pedido de diligência pela autoridade julgadora de primeira instância (fls. 7.953/7.957), para fins de:

II — Exclusão de valorizações negativas nas contas de estoques.

Analisar os documentos apresentados e avaliar as explicações dadas de que os lançamentos realizados nestas contas não tinham contrapartida em conta de resultado. No caso de não aceitação das explicações e documentos, justificar.

III — Glosas de Custos.

Ajustes Manuais

Volto a destacar que, independentemente de outros exames a serem feitos a critério da fiscalização, verificar se os lançamentos demonstrados nas planilhas e os dados dos documentos apresentados estão refletidos nos livros contábeis e se podem ser aceitos, no sentido de representarem efetivamente ajustes normais. No caso de negativa, apresentar as razões individualmente por grupo de lançamentos.

Despesas de Manutenção

Intimar a Impugnante para apresentar os seus cálculos baseados em documentos para determinar a quantia das despesas de manutenção que deve ser alocada aos estoques dos produtos acabados de 31/12/2004.

Com base nestes dados, solicito que a fiscalização faça uma análise e apresente as suas conclusões, no sentido de verificar se há valor a ser aceito e considerado como apropriado ao estoque, e seu montante. Caso não sejam aceitos os cálculos apresentados pela impugnante, justificar.

O resultado dessa diligência ensejou o Relatório de fls. 8.650/8.688, o qual concluiu pela redução do crédito tributário de R\$ 17.439.977,36, correspondente a:

- a) R\$ 11.765.570,65 referentes à "glosa" de Despesas de Manutenção; e
- b) R\$ 5.674.406,71, referente à glosa de custos "Ajustes Manuais".

O contribuinte se manifestou do resultado da diligência às fls. 8.698/8.715. Argumenta, no tocante à exclusão de valorização negativas em contas de estoques, que o auditor fiscal não analisou devidamente os documentos e informações apresentados. Quanto à glosa de custos, aduz que não houve atenção para a anulação dos débitos diante de lançamentos à créditos, bem como que nem todos os valores impugnados foram considerados.

Em seguida, por meio da petição de fls. 8.726/8.727, o contribuinte formula o seguinte pleito:

Diante disto, sem prejuízo dos demais argumentos aduzidos na impugnação, a Impugnante requer a esta I. Turma Julgadora (i) a juntada do Acórdão proferido nos autos do processo nº 19515.002638/2009-50; e (ii) que o teor do referido Acórdão seja considerado quando do julgamento da impugnação apresentada no presente processo, de modo que seja cancelada, também por esse motivo, a redução dos saldos acumulados de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL que foram realizadas de ofício nos presentes autos.

Em Sessão de 23 de agosto de 2012, a DRJ julgou a defesa parcialmente procedente, por meio do Acórdão de fls. 8.753/8.809, o qual acatou as reduções propostas no referido resultado de diligência e que restou assim ementado:

ARBITRAMENTO DO ESTOQUE FINAL DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO E ACABADOS.

Sendo comprovado que não há sistema de custo integrado à contabilidade é aplicável o arbitramento dos estoques. Lançamento mantido.

SALDO CONTÁBIL NEGATIVO DE ESTOQUE.

Saldo negativo de estoque, sem a comprovação de que não existe reflexo no resultado, representa majoração indevida de custos.

Lançamento mantido.

LANÇAMENTO MANUAL NO CUSTO. GLOSA. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Mantidas as glosas dos débitos (manuais) refletidos no custo cujas causas não foram comprovadas. Desconsiderados os débitos em que as razões foram provadas. Lançamento mantido em parte.

DESPESA DE MANUTENÇÃO. GLOSA.

Desconsiderada a parte do valor glosado das despesas com manutenção que ficou provada que estava corretamente considerada no custo dos produtos vendidos do ano-calendário de 2004. Mantida a parcela que deveria ter sido registrada no estoque do final do exercício. Lançamento mantido em parte.

POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DE TRIBUTO. INOCORRÊNCIA. CIRCUNSTÂNCIAS CARACTERIZADORAS.

A incorreção quanto ao período de escrituração de custos de acordo com o regime de competência somente pode ser tratada como postergação no pagamento de tributo se dela resultar, cumulativamente, aumento do resultado positivo tributável e pagamento efetivo a maior de tributo e não somente a diminuição do prejuízo fiscal.

Cientificado eletronicamente em 30/12/2012 (fl. 8.819), o contribuinte interpôs, em 12/11/2012, recurso voluntário (8.820/8.920). Reitera as alegações de defesa, rebate

determinados pontos da decisão, alega que a DRJ não enfrentou vários argumentos invocados, junta documentos (Pareceres Jurídicos para afastar “a trava de 30%” – fls. 9.011/9.073 e Acórdão 1301-521 – fls. 9.075/9.094) e pede a realização de perícia com base nos quesitos que formula.

Posteriormente, foi anexado relatório contábil de autoria da empresa Ernest Young (fls. 9.110/9.122 e 9.125 e seguintes – arquivos não pagináveis), com a finalidade de demonstrar, a partir de exemplos por amostragem, que os ajustes manuais teriam sido neutralizados na própria contabilidade da Recorrente.

Os autos foram encaminhados ao CARF, tendo sido o julgamento convertido em diligência (Resolução 1201-000.211 – fls. 9.137/9.159), nos seguintes termos:

Diante de tudo quanto exposto:

(vi) **a Contribuinte** deve apresentar, em 30 (trinta) dias, contados da publicação desta Resolução, informações tabuladas e específicas para cada infração, devidamente acompanhadas das respectivas provas, nos termos apresentados na fundamentação deste ato decisório;

(vii) Em seguida, sejam os autos remetidos à DRF competente para a realização da diligência, a qual será executada por servidor diverso daquele que lavrou o auto de infração e realizou a primeira diligência. Após a análise dos argumentos e provas apresentados pela Contribuinte, nos termos do item imediatamente anterior, deve o servidor designado apresentar observações iniciais e solicitar informações e documentos complementares à Contribuinte, dando-lhe prazo de 30 (trinta) dias para tanto;

(viii) Transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, deve o servidor designado apresentar relatório conclusivo, analisando os documentos e provas apresentados pela Recorrente;

(ix) Em seguida, deve ser oportunizada a manifestação da Contribuinte no prazo de 30 (trinta) dias; e

(x) Por fim, os autos devem ser remetidos ao e. CARF

Houve, então, manifestação da contribuinte às fls. 9.170/9.175, seguida de documentos (fls. 9.201 – juntada de arquivo não paginável e o referido relatório contábil – fls. 9.203/9.214 - com Anexos – fls. 9.215/10.226).

A autoridade diligenciante emitiu o Relatório de fls. 10.231/10.251, opinando pela manutenção do lançamento em conformidade com a decisão recorrida.

Em seguida a contribuinte (fls. 10.258/10.274) questionou tal conclusão, sob a alegação de que houve diversos equívocos no trabalho fiscal, fato este que deveria ensejar uma nova análise.

Houve, então, novo pedido de diligência pelo CARF (Resolução 1201-000.508 - fls. 10.304/10.310), que entendeu necessária a intimação da Recorrente para que ela apresentasse a memória de cálculo com a individualização de cada um dos lançamentos constantes da relação de ajustes manuais, bem como anexasse todas as notas fiscais de remessa, de retorno e de venda que comprovariam o procedimento que diz que adotou.

Após atendimento de intimação e apresentação de documentos pelo contribuinte (fls. 10.393/11.860) foi lavrado novo termo de diligência (fls. 11.863/11.873), que manteve o entendimento favorável à glosa.

Cientificada desse resultado, a contribuinte se manifestou às fls. 11.883/12.638, afirmando que houve sim efetiva comprovação dos lançamentos manuais referentes “à consignação de insumos”, sendo que o posicionamento manifestado pela autoridade diligenciante não tem como prevalecer.

Nesse sentido, sustenta, em primeiro lugar, que “*é inaceitável a recusa de analisar a totalidade dos documentos apresentados*”, recusa esta que contraria os próprios termos da diligência que foi requerida por este E. Colegiado.

Alega, em segundo lugar, que “*mesmo em relação às “amostras” selecionadas, a análise feita pela Autoridade Fiscal não pode prevalecer, já que os documentos acostados aos autos – que, frise-se, **não foram devidamente analisados pela Autoridade Fiscal** – demonstram, de forma cabal, a legitimidade de cada um dos lançamentos manuais efetuados sob essa rubrica, bem como a ausência de efeito fiscal*”.

Finalmente, a Recorrente chama atenção ao fato de que “*a fiscalização, de modo conveniente, deixou de se manifestar quanto ao fato de que os lançamentos contábeis, em geral, NÃO tiveram qualquer impacto fiscal, conforme reconhecido por empresa de auditoria independente*”.

Retornados os autos ao CARF, e considerando que o Relator originário não mais pertence ao Colegiado, os autos foram a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1) Da nulidade dos lançamentos

A Recorrente aduz que os lançamentos carecem de liquidez e certeza, ensejando a nulidade dos Autos de Infração.

Razão, porém, não lhe assiste.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“**Artigo 10** - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

“**Artigo 59** - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como fundamento a caracterização de inexistência de controle gerencial e contábil de estoques e, mais ainda, da falta de integração confiável entre o sistema de custo integrado e a contabilidade.

Nesses termos, a fiscalização, após constatar e justificar situações que colocaram em xeque o montante efetivo a título de estoques e a dedutibilidade integral do valor imputado como custo (CPV), lavrou os Autos de Infração a partir das infrações acima capituladas.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após identificar esses fatos, constituir o crédito tributário correlato.

A motivação e a base legal constantes dos Autos de Infração, ademais, estão claras e congruentes, permitindo o pleno conhecimento da lide e o exercício da ampla defesa.

Rejeito, portanto, os argumentos de nulidade.

2) Da nulidade da decisão de piso por cerceamento de direito de defesa

Afasto, também, a nulidade por cerceamento de defesa invocada pela Recorrente no que diz respeito à decisão de primeira instância, a qual, no seu entender, não teria analisado todos os argumentos e provas.

Isso porque o Julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de **fato e de direito** trazidos ao debate, podendo ele criar livremente sua convicção, desde que enfrente o mérito tal como a lide foi instruída, motivada e fundamentada.

Vale dizer, a função jurisdicional está restrita às teses discutidas no processo e a valoração das provas, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

Nesse sentido é o entendimento do STJ, conforme atesta a ementa do julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA TERCEIRA VEZ NA AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. LEGITIMIDADE DA REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO PELA LEI 9.430/96. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO A ARGUMENTOS CONCERNENTES AO NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO. ACLARATÓRIOS PROTETATÓRIOS. MULTA PROCESSUAL MANTIDA.

1. Terceiros aclaratórios pelos quais a contribuinte insiste em asseverar que o acórdão impugnado continua omisso no que tange à alegação de que não caberia o ajuizamento da presente ação rescisória, porquanto, na data da sua propositura, ainda estava em vigor a Súmula 276/STJ e o STF não havia reconhecido a constitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96. 2. **É cediço que o julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração.** No caso concreto, importa repetir que o acórdão embargado, respaldado na jurisprudência do STJ, afastou o enunciado 343/STF e admitiu a ação rescisória por entender que o acórdão rescindendo apreciou equivocadamente matéria de índole constitucional. 3. **Os argumentos ventilados pela embargante não dizem respeito a vício de integração do julgado, mas a esforço meramente infringente tendente a respaldar tese que não foi acolhida, o que não é admitido na via dos aclaratórios.** Ainda assim, caso a embargante entenda que não foi prestada a jurisdição, caberá a ela intentar a anulação do julgado mediante a interposição de recurso próprio. 4. A presente ação rescisória foi julgada em 14/4/2010 e até o momento a entrega da efetiva prestação jurisdicional vem sendo retardada pela parte sucumbente em razão de repetidos embargos de declaração pelos quais ela busca, tão somente, a modificação do resultado que lhe foi desfavorável. A constatação do caráter protetatório dos aclaratórios justifica a manutenção da multa processual de 1% sobre o valor da causa (art. 538, parágrafo único, do CPC). 5. Embargos de declaração rejeitados." (EDcl nos EDcl nos EDcl na AR 3788 PE 2007/0144084-2, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 02/03/2011). (grifamos)

3) Perícia

Em relação ao pedido de perícia, vale assinalar que esta só se mostra cabível quando for essencial para a compreensão dos fatos e provas.

Quando inexistir dúvidas acerca da descrição dos fatos e da instrução processual, caso dessa situação em particular, na qual os elementos dos autos já são suficientes para a

resolução da controvérsia, o pedido deve ser indeferido na linha do que dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72¹.

4) Do arbitramento dos estoques de produtos acabados

De acordo com o minucioso relato feito pela fiscalização, houve necessidade de adoção do método de arbitramento dos estoques de produtos acabados, tendo em vista a impossibilidade de auditoria da correta valorização dos estoques existentes com base nos custos efetivamente incorridos.

Da análise dos autos, e ao contrário do alegado pela Recorrente, a fiscalização comprovou que, na realidade, não havia a integração entre o sistema de custos e a contabilidade, descumprindo, assim, o requisito do artigo 294 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I – apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II – que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III – apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV – que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos

Com efeito, dentre outros fatos, restou demonstrado que a Recorrente, após intimada e reintimada, não forneceu os livros auxiliares do sistema de custo consistente com sua escrituração, bem como deixou de entregar relatórios ou documentação técnica extraída diretamente do sistema que pudesse ser auditada.

O fisco também evidenciou: (i) inúmeros ajustes manuais efetuados diretamente na contabilidade, mas não justificados e comprovados durante a fiscalização; (ii) contas contábeis de estoques credoras e (iii) divergências de informações no próprio sistema de custo e, mais ainda, entre tal sistema e a contabilidade.

¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

Além disso, o “demonstrativo de custos” entregue pela fiscalizada, cujo saldo não estava consistente com o apresentado no resultado, não detalhava os custos de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, o custo de pessoal aplicado na produção, os custos de locação, manutenção e reparo, os encargos de depreciação e outros custos alocados.

Outro fato que chama atenção é o de que, durante a fiscalização (vide itens 13 a 16 do relatório fiscal), o responsável pelo atendimento chega a solicitar a desconsideração de informações anteriores prestadas, sob a justificativa de “*não estarem de acordo com as que foram apresentadas nos balancetes*”.

Nesse contexto, e considerando que a maioria das intimações foram atendidas apenas em parte e sem respostas objetivas acerca do critério e composição efetiva dos custos apropriados, entendo que o relato e provas juntadas pela fiscalização são suficientes para demonstrar que o Sistema de Custos da Recorrente não era integrado à contabilidade, como determina o artigo 294, § 1º, do RIR/99.

Os detalhes dos motivos que levaram a convicção de ausência de integração entre o sistema de custo e a contabilidade estão claros no trabalho realizado pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos, trabalho este que realmente atestou que existiam ao menos dois controles de estoques não interligados (controle sistematizado x escrituração) razão pela qual a fiscalização corretamente se valeu do método de arbitramento previsto no artigo 296 a seguir transcrito.

Art. 296. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I – os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II – os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações ICMS.

§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

A alegada falta de “prova direta” invocada pela Recorrente não se sustenta em face da instrução dos presentes Autos de Infração. Basta ler com atenção o próprio relatório fiscal que não é difícil chegar a uma convicção acerca da ausência de um efetivo controle analítico dos estoques.

Como bem notou a DRJ, *a fiscalização não presumiu, mas comprovou a situação que fundamentou o arbitramento dos estoques.*

E ainda que em sede de defesa e recurso, a Recorrente tenha buscado justificar divergências apontadas e explicar a origem dos ajustes manuais de uma forma mais detalhada, tal fato não desnatura a aplicação do arbitramento, conforme Súmula CARF nº 59, que assim dispõe: *a tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela*

apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Nesse sentido, mantenho a adoção da tributação da diferença de estoques apurada por arbitramento.

5) Do saldo credor em contas de estoques (R\$ 2.725.928,68)

Conforme relatado, a fiscalização identificou a existência de contas contábeis de estoques credoras, ensejando, assim, ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL, sob a premissa de que tais créditos reduziram a base de cálculo destes tributos.

Considerando, ademais, a existência de contradições entre as respostas dadas durante a fiscalização e os argumentos de defesa e, principalmente, a falta de comprovação da origem e de que realmente não teria havido reflexos no resultado, a DRJ manteve esse valor como tributável, por considerar que eles majoraram indevidamente os custos.

No recurso voluntário, a Recorrente, além de sustentar que o ônus de provar que a contrapartida dos lançamentos credores foram para resultado seria do fisco e não dela, insiste, com base nos argumentos e documentos juntados na defesa, que tais saldos são decorrentes de criação de contas gerenciais redutoras de ativo, mas que definitivamente não impactaram o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Pois bem.

É preciso recapitular que, nesse caso específico, houve comprovação de que a contabilidade de estoques da Recorrente não possuía integração com o sistema de custo, sendo objeto de diversos ajustes manuais e informações conflitantes acerca da efetiva composição do CPV, o que a meu ver corrobora a afirmação da autoridade julgadora quanto ao ônus do contribuinte, e não do fisco, de comprovar o alegado não impacto dos ajustes no resultado, o que não restou cumprido.

De qualquer forma, confrontando as alegações fiscais, notadamente após a diligência, com os argumentos e documentos trazidos pelo Recorrente, entendo que os saldos credores em questão realmente indicam que houve subavaliação de estoques e, por consequência, majoração indevida de custos.

Por bem elucidar esses fatos, reproduzo as conclusões do resultado da diligência para este item da autuação:

Conta 01134030 Produtos em Elaboração – Químicos Indiretos, saldo credor de R\$ 1,31:

Quanto às provas apresentadas na impugnação, às fls. 2.702 a 2.726, limitaram-se cópias de Razões e Diários Auxiliares, não sendo apresentados nenhum documento hábil, tais como, Contratos de Mútuo, Notas Fiscais de Transferência de Mercadorias, correspondências entre as partes, comprovação da liquidação do saldo de R\$ 1,31, etc.

CONCLUSÃO: Visto que as alegações foram conflitantes, entre as prestadas à fiscalização e agora na impugnação, e não foram apresentadas provas hábeis para comprovar suas alegações, tais como, Contratos de Mútuo, provas da liquidação do saldo de R\$ 1,31, Notas de Transferências de Mercadorias, correspondências entre as

partes, etc, não há como aceitar os argumentos da impugnante. Além disso, há lançamentos de "AJUSTES MANUAIS" nas contas de CUSTOS, que indicam possíveis acertos nas contas de Estoques desses produtos (vide item 6.3, letra "b1 e b.2"). Colaboram com estas conclusões as observações constantes às fls.2.705 e 2.730.

Conta 01137001 Produtos Acabados Material, saldo credor de R\$ 1.090.517,97:

No entanto, quando da apresentação das provas para impugnação, às fls. 2.855 a 7.153, além dos Razões Contábeis, conciliações de saldos e Notas Fiscais, foi apresentado um relatório explicativo às fls. 2.858, onde ficou patente que o saldo dessa conta, de R\$ 1.090.517,97, tem relação direta com CUSTOS e, portanto, com o RESULTADO DO EXERCÍCIO, o que faz cair por terra todas as suas alegações.

CONCLUSÃO: Além das informações serem conflitantes, o contribuinte não conseguiu comprovar as suas explicações e, muito pelo contrário, comprovou que a conta tem relação direta com o Resultado do Exercício.

Simplificando o raciocínio, sendo conta de Resultado, saldo credor é RECEITA (ou redutora de CUSTOS). Além disso, há lançamentos de "AJUSTES MANUAIS" nas contas de CUSTOS, que indicam possíveis acertos nas contas de Estoques desses produtos (vide item 6.3, letra "b1 e b.2"). Colaboram com estas conclusões as observações constantes às fls. 2.705 e 2.854.

Conta 01139003 Mercadorias em Transito – Materiais de Terceiros em Nosso Poder, saldo credor de R\$532.259,90

CONCLUSÃO: tendo em vista que as informações são conflitantes e, agora na impugnação, às fls. 2.727 a 2.854, **entre os diversos documentos apresentados, não encontramos os respectivos Contratos de Mútuo e nem tampouco as provas da liquidação, em data posterior**, novamente não há como aceitar os argumentos da impugnante. Além disso, há lançamentos de "AJUSTES MANUAIS" nas contas de CUSTOS, que indicam possíveis acertos nas contas de Estoques desses produtos (vide item 6.3, letra "b1 e b.2"). Colaboram com estas conclusões as observações constantes às fls. 2.730.

Conta 01139007 Mercadorias em Transito – Materiais de Terceiros em Consignação, saldo credor de R\$1.096.070,00:

Quanto às provas apresentadas na impugnação, às fls. 2.855 a 7.337, trataram-se de simples Razões Contábeis, Diários Auxiliares de Estoque, e apenas a cópia de 3 (três) Notas Fiscais. O volume de documentos apresentados, portanto, não teve nada de substancial à comprovação de seus argumentos.

CONCLUSÃO: Visto que as informações são conflitantes e, agora na impugnação, não apresentaram documentos definitivamente comprobatórios de suas afirmações, tais como Contratos de Consignação, confirmações de saldos através de declarações dos Consignantes/Consignatários, não há como considerar verdadeiras tais assertivas. Além disso, há lançamentos de "AJUSTES MANUAIS" nas contas de CUSTOS, que indicam possíveis acertos nas contas de Estoques desses produtos (vide item 6.3, letra "b1 e b.2"). Colaboram com estas conclusões as observações constantes às fls.2.730 e 2.858.

Conta 01139012 Mercadorias em Transito Químicos em Consignação, saldo credor de R\$7.079,70:

Quanto às provas apresentadas na impugnação, às fls. 2.854 a 7.337, trataram-se, como já dissemos, de simples Razões Contábeis, Diários Auxiliares de Estoque, e apenas a cópia de 3 (três) Notas Fiscais. O volume de documentos apresentados, portanto, não teve nada de substancial à comprovação de seus argumentos.

CONCLUSÃO: Visto que as informações dadas na impugnação, não foram acompanhadas de documentos e registros comprobatórios, não há como considerar verdadeiras tais assertivas. Além disso, há lançamentos de "AJUSTES MANUAIS" nas contas de CUSTOS, que indicam possíveis acertos nas contas de Estoques desses

produtos (vide item 6.3, letra "b1 e b.2"). Colaboram com estas conclusões as observações constantes às fls.2.730 e 2.854.

Nesse contexto, entendo que nenhum reparo cabe à conclusão da autoridade fiscal responsável por essa diligência, razão pela qual o valor tributável desse item (R\$2.725.928,68) deve ser mantido.

6) Da glosa de custos (R\$ 93.994.451,73)

Conforme visto, o valor tributado nesse item diz respeito à glosa dos ajustes manuais lançados apenas à débito.

E de plano cumpre registrar que não vislumbro incompatibilidade da glosa com o arbitramento nessa situação concreta, justamente porque o contribuinte incluiu manualmente lançamentos que impactaram o custo, o que reforça a necessidade de comprovação da efetiva natureza destes registros.

Registrada a ressalva e partindo da premissa de que o ônus de provar a origem dos ajustes manuais registrados em conta de custo é do contribuinte, a fiscalização entendeu que o ônus da prova não restou cumprido, o que ensejou a glosa independentemente do arbitramento.

Passaremos, então, primeiramente a analisar as provas trazidas referentes à origem das operações que dariam suporte aos lançamentos em questão e, após feito isso, qual teria sido o efetivo impacto na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, para aí sim nos manifestar sobre a procedência ou não do trabalho fiscal neste item autuado.

6.1. Da valoração das provas das operações relativas aos lançamentos a débitos glosados

Por ocasião da defesa, o contribuinte apresentou justificativas e documentação para 8 (oito) grupos de lançamentos (vide itens (ii.i) a (ii.viii) do resumo da defesa acima e os Docs. 3 e 5 a 11 da defesa), os quais foram, de uma maneira mais didática e que facilita melhor a análise, consolidados pela autoridade diligenciante no Anexo I do primeiro Relatório de Diligência (fls. 8.689/8.692).

O resultado da primeira diligência, acatado pela DRJ, reconheceu a procedência do argumento apenas para o montante de R\$ 5.674.406,71, sob o seguinte fundamento:

c.1) Mercadorias em Poder de Terceiro ----- R\$ 5.674.406,71

Houve a justificativa e comprovação adequada. Tratam-se de acertos de lançamentos referentes a Remessa para o Armazém Geral (CFOP 5905) — TRANSCHEM AGENCIA MARITIMA LTDA, CNPJ 54179247/0005-70, 90 unidades de produtos da Linha Absorvente, de código do produto 32.20.1100, no valor total de R\$ 5.674.406,71, através da NF nº 0697756, de 31/08/2004, às fls. 1.035. A mercadoria retornou à SANTHER em 14/09/2004, conforme NFs. 002050, 002051, 002052, 002054 002055, de emissão da TRANSCHEM, conforme fls. 1.036 a 1.040.

Portanto, consideramos comprovado estes ajustes de R\$ 5.674.406,71, não havendo razões para manutenção da "glosa".

De fato, ficou comprovado que a Recorrente não deduziu fiscalmente o valor em questão, uma vez que retratam operações de retorno de mercadorias com o consequente estorno do lançamento que teria majorado o custo.

A DRJ e a autoridade diligenciante, porém, mantiveram a glosa para todas as outras operações relacionadas aos ajustes manuais devedores, que totalizam o valor de R\$ 88.320.045,02 (R\$ 93.994.451,73 – R\$ 5.674.406,71), adotando como razões para decidir a falta de comprovação da origem e a não vinculação clara (coincidentes em data e valor) dos débito com os créditos.

No relatório que reduziu a termo a primeira diligência (fls. 8.650/8.688), assim se manifestou a autoridade fiscal responsável pela análise dos documentos juntados na defesa:

c.2) Bonificações VCP ----- R\$ 4.645.315,72

Pelo que entendemos, tratam-se de "Bônus", Descontos e Bonificações em Mercadorias concedidos pela VCP — Votorantim Celulose e Papel S/A, principal fornecedor de papel da SANTHER.

O contribuinte apresentou as suas alegações, mas se omitiu quanto as provas documentais, tais como Notas Fiscais, provas de apropriação desses valores em Receitas Operacionais, entre outras.

Além disso, causa-nos espécie o fato de que, como se pode constar na relação anexa à intimação de 08/06/2009, às fls. 443 a 466, e em nosso **ANEXO 01**, diversos históricos consignados nos Razões Contábeis citam "**Caixa 2**", o que poderia ser indicativo de que tais Receitas não teriam sido contabilizadas, pelo artifício de deduzir os seus valores diretamente dos Custos de Matérias Primas. Mas são apenas conjecturas:

Data	Histórico Padrão	Débito	Crédito
29/02/2004	bonvcp2/000002	106.229,45	
27/02/2004	caixa2/000002		106.229,45
29/02/2004	bonvcp2/000003	127.475,33	
27/02/2004	caixa2/000004		127.475,33
29/02/2004	bonvcp2/000004	318.688,34	
27/02/2004	caixa2/000003		318.688,34

De qualquer forma, não havendo comprovação das justificativas, e essas "glosas" de R\$ 4.645.315,72, devem ser mantidas.

c.3) Materiais em Consignação ----- R\$ 32.136.812,53

Pelas suas justificativas, tratam-se de estornos realizados, sem efeito no resultado do exercício. De fato, são lançamentos à débito e à crédito, em datas próximas indicando estornos. Entretanto, mantendo o mesmo procedimento adotado durante a fiscalização, não apresentou quaisquer provas de suas afirmações, tais como Razões das contrapartidas, Notas Fiscais e outras.

Essa falta de comprovação se torna ainda mais relevante tendo em vista as irregularidades comentadas nos itens 6.1 (Arbitramento de Estoque) e 6.2 (Valorizações Negativas em Contas de Estoques)

Assim, mais uma vez, opinamos por manter essas "glosas" de R\$ 32.136.812,53.

c.4) Variações de Inventários----- R\$ 652.168,57

Pelas justificativas apresentadas, parece que se tratam de simples ajustes de inventário. Não apresentaram, entretanto, quaisquer provas de suas afirmativas, tais como Livros de Registro de Inventários, Razões das contrapartidas e outros.

Diante do exposto, opinamos pela manutenção da glosa de R\$ 652.168,57.

c.5) Seguros e IPTU - - - - - R\$ 331.196,81

Justificou o estorno do lançamento de R\$ 331.196,31, de 31/03/2004, através de dois outros efetuados em abril de 2004, que totalizaram esse valor. Por não terem apresentado quaisquer documentos comprobatórios, não há como excluirmos essa glosa.

Opinamos, portanto, por manter a glosa de R\$ 331.196,81.

(...)

e) Na impugnação, o contribuinte não apresentou quaisquer justificativas e comprovação para os débitos de R\$ 88.320.045,02, relativos a **AJUSTES MANUAIS** apropriados no CPV.

f) RESUMINDO. O total do débito no CPV - Custo de Produtos Vendidos oriundo de **AJUSTES MANUAIS**, em 2004, foi da ordem de R\$ 101.379.766,97, o qual, deduzindo-se o valor de R\$ 7.385.315,24 já objeto de **Auto de Infração** em 27/03/2009, perfaz o montante de R\$ 93.994.451,73, correspondente ao valor de nossa "glosa" objeto desta discussão.

Considerando que, nesta impugnação, o contribuinte somente justificou adequadamente o valor de R\$ 5.674.406,71, referente às Mercadorias em Poder de Terceiros (letra "a"), verificamos a seguinte situação com relação ao total das "glosas" de R\$ 93.994.451,73:

Glosas Excluídas	Situação após Diligência
R\$ 5.674.406,71	Justificaram e apresentaram provas adequadas
Glosas Mantidas	Situação após Diligência
R\$ 37.765.493,43	Explicou mas não apresentou quaisquer provas
R\$ 50.554.551,59	Não explicou e não apresentou provas
R\$ 88.320.045,02	Total de Glosas Mantidas

Ressalte-se, por oportuno, que o agrupamento feito nesse quadro – o qual tem por base os registros constantes do Anexo I da diligência (fls. 8.689/8.692) e que foi validado pela DRJ – foi questionado no recurso voluntário.

Para tanto, a Recorrente, além de invocar os mesmos argumentos da impugnação e na manifestação da diligência, voltando a afirmar que os lançamentos manuais na conta de custeio são normais e necessários para correção de distorções geradas pelo dinamismo de suas operações, passa a justificar a origem dos valores ora glosados a partir de explicações e documentos segregados em itens ((i) a (ix)), a saber:

(i) lançamentos realizados de forma equivocada – doc. 3 da impugnação (fls. 1.019/1.022): este valor corresponde a R\$ 5.662.534,76, lançado a crédito e a débito na própria conta 03211001, respectivamente em 31/01/2004 e 01/02/2004.

(ii) lançamentos decorrentes de operações de performance de exportação: valor envolvido de R\$ 7.385.315,24, mas que não foi objeto de autuação neste processo.

(iii) lançamentos efetuados para correção de contabilização de aquisição de máquina (Doc. 05 da defesa - fls. 1.055/1.067): valor de R\$ 5.674.406,71, cuja glosa foi afastada pela diligência e pela DRJ.

(iv) lançamentos retificadores relativos ao recebimento de celulose de terceiros (Doc. 06 - fls. 1.068/1.161): a partir do exemplo de lançamentos a débito (conta 01139003) e crédito (conta 03211001) de R\$ 1.174.984,59, a Recorrente conclui que a glosa desse grupo, que monta R\$ 13.621.704,00, deve ser afastada.

(v) lançamentos relativos a exportação de bobinas (Doc. 07 – fls. 1.161/2.179), identificado por um lançamento a crédito na conta 01139002 (estoque em poder de terceiros), tendo como contrapartida um lançamento a débito na conta de custo (03211001). Exemplo: R\$ 1.755.218,88, ambos em 31/03/2004.

(vi) lançamentos em razão de devolução de vendas, cf. planilha anexada como doc. 08 - fls. 2.180/2.238: lançamentos para refletir as devoluções de vendas realizadas, a débito em conta de devolução de vendas e a crédito em custo. Exemplo: R\$ 1.156.147,52, ambos em 31/03/2004.

(vii) lançamentos referentes ao reconhecimento das bonificações em celulose, conforme doc. 09 – fls.2.239/2.240:

(viii) lançamentos decorrentes de operações de mútuo com a Petrobrás — (doc. 10 – fls.2.241/2.252): apresentação de contrato de mútuo, que comprovaria a necessidade de anular os efeitos fiscal e contábil decorrentes do reconhecimento de aquisição de óleo combustível a custo em período anterior.

(ix) lançamentos referentes a venda para entrega futura, cf. doc. 11 – fls. 2.253/2.345, conforme exemplos de lançamentos a créditos (01137001) e débitos (03211005), nos valores de R\$ 5.469.600,00 e R\$ 1.609.703,00.

Analisando, porém, a referida documentação relativa a esses itens (i) a (ix), o presente Julgador conclui pela impossibilidade de validar a afirmativa da Recorrente de que todas essas operações foram de fato comprovadas com o devido suporte documental.

Além disso, não há uma referência clara que permita vincular o quanto cada grupo representaria da glosa total e, mais ainda, qual de fato seria a relação individual de cada lançamento com o documento juntado.

O item **(iii)**, por exemplo, ao contrário do que alega a Recorrente, não comprova lançamentos de R\$ 43.439.900,00, mas sim o montante já excluído de R\$ 5.674.406,71. Outro exemplo ocorre com o item **(i)** – valor de R\$ 5.662.534,76 -, montante este que, ao contrário do que alega, foi sim incluído na análise do fiscal, conforme atesta o Anexo 1 (fls. 8.689/8.692).

Outro fato que chama atenção é o de que a Recorrente insiste no argumento de que, para alguns lançamentos, o mero registro contábil já lhe faria prova, praticamente ignorando a decisão de piso que manteve a glosa pela falta de comprovação documental dos próprios registros contábeis.

Como se sabe, e de acordo com o artigo 923 do RIR/99², a escrituração somente possui valor probante quando munida dos documentos hábeis que lhe dão suporte.

Por outro lado, certo é que também foi anexada documentação fiscal que ampararia algumas de suas alegações, notadamente aquelas relativas a operações com armazéns gerais, remessa de mercadorias ao exterior, consignação etc., mas que realmente parecem que não foram analisadas com o devido rigor nas diligências.

A Recorrente, aliás, juntou aos autos laudo contábil com documentação de suporte e planilhas (arquivos não pagináveis – fls. 9.129, 9.132, 9.135 e 9.201 e fls. 9.203/10.226), na tentativa ao menos de demonstrar a anulação dos referidos lançamentos a débitos e com indicação de qual seria a sua respectiva natureza.

Uma segunda diligência, então, foi requerida pelo Carf, conforme já relatado, o que resultou em resultado (fls. 10.258/10.274) semelhante ao da primeira diligência, mas que contém motivação específica que tomou como parâmetro os anexos do referido relatório da Ernest & Young, a saber:

(Anexo A) R\$ 21.627.692,00; Exportação de Bobinas

(Anexo B) R\$ 32.136.812,33; Consignação de Insumos

(Anexo C) R\$ 11.275.212,51; Venda para Entrega Futura

(Anexo D) R\$ 4.753.188,17; Bonificação de Fornecedores

(Anexo E) R\$ 5.674.406,71; Mercadorias em Poder de Terceiros

TOTAL de R\$ 75.467.311,70 Atestados – Representando 96 % destas rubricas

R\$ 78.815.202,70 Glosados pelo Fisco nestas cinco rubricas

Após apresentar manifestação, os autos foram baixados para uma terceira diligência, para que a Recorrente apresentasse a citada Memória de cálculo identificando cada um dos lançamentos constante da planilha de "Ajustes Manuais Promovidos no Sistema de Custos Integrado à Contabilidade" (fls. 307/337), bem como as notas fiscais de remessa, de retorno e as correspondentes notas fiscais de venda que comprovariam tal procedimento.

Tramitado o feito, a fiscalização se manifestou novamente contrária à comprovação dos lançamentos manuais referentes à “consignação de insumos”, posicionamento

² Art. 923 - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

este impugnado pela contribuinte, que reitera seu entendimento que as operações deste grupo definitivamente teriam sido comprovadas.

Considerando, todavia, que os agrupamentos dos itens não foram feitos de forma uniforme pelo fisco, pelo contribuinte e pela auditoria terceirizada, o presente julgador tecerá considerações com base na planilha relativa à primeira diligência (fls. 8.689/8.692), bem como pelos resumos preparados pela auditoria (fls. 9.172 e 10.260), por entender que essa forma é a que está “mais completa” e se mostrou mais didática.

Lançamentos equivocados e posteriormente corrigidos por estorno para anular o efeito fiscal (R\$ 43.439.900,14, dos quais R\$ 5.674.406,71 foram aceitos como comprovados)

A mera apresentação de planilha que identifica ajustes de mesmos valores feitos em datas próximas, a débito e a crédito, respectivamente, é insuficiente para comprovar a origem e natureza das operações, ainda mais quando a própria contribuinte classificou os lançamentos em grupos específicos que serão analisados em seguida individualmente.

Cumprido notar, nesse ponto, que muitos lançamentos no Anexo que compõe os R\$ 43.439.900,14 já estão inseridos nos itens decorrentes da classificação adotada e que servirá de parâmetro para a análise da origem dos registros a custo.

Exportação de bobinas (R\$ 21.627.692,00 – fls. 10.260)

Concordo com a conclusão de que a origem das operações não foram comprovadas com documentação hábil, pelos mesmos motivos apontados pelo Relator da Resolução 1201-000.211 (fls. 9.137/9.159) e também no resultado da segunda diligência, que, respectivamente, transcrevo:

1.3.12. Lançamentos de exportação de bobinas: indicou como provas o bloco denominado doc. 7 (fls. 1.162/2.179). Trata-se de lançamento a débito na conta de custo, i.e., aumenta-a, diminuindo consequentemente o lucro.

1.3.13. Nesse ponto, a Contribuinte explicou a seguinte operação: fabricava bobinas para exportação. Tendo em vista o volume produzido, enviava a mercadoria em lotes para um armazém geral no porto. Nessa etapa, como o produto ainda era seu, o sistema não se apropriava do custo da mercadoria como CPV.

1.3.14. Após a reunião de alguns lotes no armazém geral, realizava a exportação. Contudo, segundo argumenta, no momento dessa exportação, o sistema de contabilidade de custos também não apropriava o custo dos produtos exportados (vendidos), posto que já não estavam no estoque de produtos acabados. Assim, era necessário realizar ajuste manual a débito no CPV para apropriar-se desses custos.

1.3.15. Concluiu, então, que o valor do ajuste manual era o custo efetivo da mercadoria e que, portanto, deveria ser deduzido do Lucro Real.

1.3.16. Porquanto trata-se de lançamento a débito, i.e., que aumenta o custo e diminui o lucro, necessário analisar se a Contribuinte apresentou provas suficientes e necessárias.

Provas apresentadas:

1.3.17. Inúmeras notas fiscais que demonstram o envio de mercadorias do estabelecimento industrial para o armazém geral no porto.

1.3.18. Inúmeras notas fiscais que demonstram a exportação de mercadorias do armazém geral para diversos países do mundo.

1.3.19. Uma folha de Nota Explicativa**1.3.20** Razão.

1.3.21 Nota Explicativa dos Ajustes Manuais no CPV de remessa para o Porto/Exportação do período de janeiro a setembro de 2004.

1.3.22 Ajustes Manuais no CPV de remessa para o Porto/Exportação do período de janeiro a dezembro de 2004.

Valoração das provas:

1.3.23. Diversas notas fiscais comprovam o envio de mercadorias para Armazém Geral / Alfandegário (fls. 1.214/1.217, 1.251/1.260, etc) e outras confirmam a remessa da mercadoria para o exterior, por exemplo Miami (fl. 1.218), Ciudad de México (fl. 1.220), Santo Domingo (fl.1.261), etc.

1.3.24. Acontece que é necessário demonstrar que o valor indicado nas notas fiscais compõe os lançamentos glosados. Assim, comparando por amostragem os valores indicados nas notas fiscais com a tabela de ajustes manuais apresentada pela Contribuinte (fl. 307/337) e utilizada pela Autoridade Lançadora como base para a glosa, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fl. 753), não encontramos qualquer lançamento coincidente. Portanto, ainda que sua argumentação fosse válida, não ficou claro em que medida as provas apresentadas diziam respeito às glosas feitas.

1.3.25. Assim, não basta apresentar as notas fiscais comprovando a operação descrita, é necessário demonstrar também que os valores descritos nas notas fiscais foram exatamente aqueles lançados a título de ajustes manuais e, posteriormente, glosados pela autoridade lançadora.

(...)

11.3.8 Nesta oportunidade, o Contribuinte anexou ao presente processo (fls. 9.219/10.196), praticamente os mesmos documentos que foram objeto de análise pelo Conselheiro. Da mesma forma que antes, a Contribuinte não demonstrou que os valores indicados nas notas fiscais compuseram os lançamentos objeto de glosa. Assim, nossa opinião é no sentido de se manter a glosa efetuada pelo AFRFB Autuante, no CPV, em relação à rubrica vendas de bonibas.

Venda para entrega futura (R\$ 11.275.212,51 – fls. 10.260)

A não comprovação da efetiva origem dos lançamentos que totalizam o montante em questão foi assim motivada pela segunda diligência:

1.3.26. Lançamentos referentes a venda para entrega futura: indicou como provas o bloco denominado doe 11 (fls. 2.253/2.345). Trata-se de lançamento a débito na conta de custo, i.e., aumentou-a.

1.3.27. Por fim, a Contribuinte alegou ter realizado vendas para entrega futura. Dessa forma, a mercadoria continuava em seu estoque, apesar de já ter sido concluída a negociação. Conforme as regras da contabilidade - princípio da competência -, a venda deve ser registrada no momento em que é concluída e, não, no momento do recebimento do preço ou da entrega da coisa.

1.3.28. Apesar disso, como o produto continuava em seu estoque o sistema, segundo alegou a Contribuinte, não reconhecia aquele produto como vendido, consequentemente, também não se apropriava do seu custo de produção para o CPV. Assim, visando atender ao princípio da competência e corrigir a distorção, a Contribuinte realizava ajustes manuais para não só incluir a receita da venda, mas também para se apropriar do custo para o CPV.

Provas apresentadas:

1.3.29 Um CD.

1.3.30 Uma folha de notas explicativas.

1.3.31. Seis folhas de "Sumário dos efeitos da venda para entrega futura pelo saldo" (balancetes com movimentação das contas).

1.3.32 Oitenta e quatro folhas de composição da conta 01137001 (materiais).

Valoração das provas:

1.3.33 Há que se registrar que a Contribuinte não indicou quais dos ajustes manuais foram feitos em decorrência desse tipo de operação. Tampouco apresentou um contrato ou notas fiscais que pudessem descrever tais negociações e comprovar a efetiva saída da mercadoria em momento futuro.

Mais adiante, conclui a autoridade diligenciante que:

11.4.3. Analisando as informações prestadas pela Contribuinte (**vide item 11.4.2**), verificamos que a mesma informa que, do montante de R\$ 99.477.313,41 referente a transação de venda para entrega futura, R\$ 97.679.931,90 foi reconhecida de forma automática por parametrização do sistema no momento da emissão da nota fiscal de remessa, e a diferença, no valor de R\$ 1.797.381,51, foi reconhecido de forma manual a débito no custo de produtos vendidos. Ocorre que na tabela anexada pela contribuinte à fl. 10.200 do presente processo (identificada como Anexo III), a soma da coluna identificada como "*CPV Venda Para Entrega Futura - Manual*", é **R\$ 6.528.527,51, e não o valor totalizado pela contribuinte, a saber: R\$ 1.797.381,51.** Ou seja, a própria contribuinte não tem noção exata dos valores apropriados, manualmente, como custo dos produtos vendidos.

11.4.4 A Contribuinte anexou ao presente processo notas fiscais de venda para entrega futura (fls. 10.202/10.213) e notas fiscais intituladas de remessas (fls. 10.215/10.226). Não apresentou nenhum contrato, ou documento equivalente, demonstrando o vínculo entre as referidas notas fiscais, ou seja, que pudesse descrever tais negociações e comprovar a efetiva saída da mercadoria em momento futuro. As notas intituladas como remessas somam o montante de R\$ 166.189,23, ou seja, bem abaixo do valor objeto de glosa, a este título, pelo Auditor-fiscal autuante e, ademais, como o Conselheiro já havia observado (**vide item 1.5.7.1.5**) as notas fiscais de remessas apresentadas nesta oportunidade tem registrada como data de saída o ano-calendário de 2004. portanto, tais notas não servem como prova que houve venda para entrega futura, cuja baixa lá fora lançada, mas a mercadoria ainda não havia saído.

11.4.5. Era necessário, **também**, que fosse demonstrado que os valores indicados nas notas fiscais intituladas de "remessas" estavam contidos na planilha que demonstra, dentre outros, os ajustes manuais que foram feitos em decorrência desse tipo de operação (fls. 305/337 do presente processo). Assim, **nossa opinião é no sentido de se manter a glosa efetuada pelo AFRFB Autuante. no CPV, em relação à rubrica custo das Vendas para Entrega Futura.**

A Recorrente, na sua manifestação, argumenta que a diferença de R\$ 1.797.381,51 decorreria de equívoco do fiscal, afinal os valores do primeiro e segundo trimestres seriam negativos, mas não apresenta prova hábil acerca dessa afirmativa.

Consignação de insumos (R\$ 32.136.812,33 – fls. 10.260)

Quando da segunda diligência, a autoridade fiscal assim se manifestou acerca dessas operações:

11.2.4. Como podemos comprovar (**vide item 11.2.2**) a Contribuinte indicou o número de uma única nota fiscal de remessa em consignação e o número de uma única nota fiscal de venda, vinculada àquela remessa, utilizando para isso duas tabelas, de duas linhas cada. Não localizamos, no material acostado aos autos pela Contribuinte, as imagens referentes à nota de remessa e a correspondente nota de venda. Tampouco localizamos qualquer demonstrativo identificando esses lançamentos na Planilha de Ajustes Manuais apresentada pelo Auditor-fiscal que efetuou o lançamento.

11.2.5. Ora, entendemos que ficou muito bem claro na Resolução nº 1201-000.211, considerando a relevância dos valores, que a Contribuinte deveria anexar aos autos todas as notas fiscais de remessa, de retorno e as correspondentes notas fiscais de venda, uma vez tratar-se de um número reduzido de notas. Deveria, também, anexar a memória de cálculo envolvendo todos esses lançamentos, e, entendendo ser o mais importante, identificar cada um dos lançamentos de estorno na Planilha de Ajustes Manuais apresentada pelo Auditor-Fiscal Autuante.

11.2.6 Ademais, consta da Resolução nº 1201-000.211 (**vide item 1.3.4**) que deve a Contribuinte **provar que os lançamentos à crédito estão relacionados àqueles citados pelo Sr. AFRF às fls. 775 (ajustes manuais a débito).** Assim, considerando o exposto nos itens **11.2.3 a 11.2.5, nossa opinião é no sentido de se manter a glosa efetuada pelo AFRFB Autuante, no CPV, em relação à rubrica consignação.**

O contribuinte, ao se manifestar, questiona a conclusão apontada, reiterando que a empresa recebia os insumos em consignação de seus fornecedores e gradativamente aplicava-os em seu processo produtivo. Portanto, para considerar o CPV de acordo com a efetiva aquisição dos insumos (e não com base em seu recebimento em consignação), a Recorrente era obrigada a realizar os ajustes manuais em sua contabilidade.

Em seguida aduz que os lançamentos manuais a este título não afetaram a apuração, haja vista que, como reconhecido no Relatório de Asseguração, se anulavam, servindo apenas como medida necessária à adequação do sistema contábil aos princípios e regras atinentes ao reconhecimento de receitas e despesas.

Diante desses esclarecimentos, houve um novo pedido de diligência (fls. 10.304/10.310), especificamente para que a contribuinte apresentasse *todas as notas fiscais de remessa, retorno e de venda que comprovariam tal procedimento.*

Após atendimento de intimação e apresentação de documentos pelo contribuinte (fls. 10.393/11.860) foi lavrado novo termo de diligência (fls. 11.863/11.873), que manteve a glosa com base na seguinte razão:

12. Pode-se verificar, com relação às notas fiscais de remessa em consignação objeto de amostragem (item 11), **que não conseguimos localizar de forma completa, em nenhuma das amostras**, a imagem da nota fiscal de remessa, as imagens e identificação das correspondentes notas fiscais de retorno e de venda.

13. Assim, pelo exposto no item 12, esta fiscalização entende não ser possível verificar a integridade dos dados constante da planilha "*Movimentação em Consignação*", aba "*Relatório Analítico*" (item 5). Nesse sentido, concluímos que o contribuinte não logrou êxito em justificar os valores contabilizados a débito na planilha de fls. 307/337, na rubrica "Consignação de Insumos".

14. Proponho que se promova, nos termos do artigo 35, § único do Decreto nº 7.574 de 29 de setembro de 2011, a ciência do presente Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal à impugnante, ficando esta cientificada do prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de suas contrarrazões e das provas documentais que julgar necessárias à comprovação de suas alegações, remetendo-se os autos à 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para prosseguimento.

Cientificada desse resultado, a contribuinte se manifestou, afirmando que houve sim efetiva comprovação dos lançamentos manuais referentes “à consignação de insumos”, sendo que a fiscalização não analisou corretamente a farta documentação comprobatória apresentada (61 amostras – fls. 11.888/12.634).

Da análise dessa documentação, porém, também não consigo visualizar de forma completa, em nenhuma das amostras, as imagens completas do “jogo das três notas fiscais” (remessa, retorno e venda), mas há elementos suficientes que permitem atestar que houve neutralização dos débitos com lançamentos a créditos (estornos).

Bonificação de fornecedores (R\$ 4.753.188,17 – fls. 10.260)

A diligência concluiu pela glosa com base na seguinte justificativa:

Pelo que entendemos, tratam-se de "Bônus", Descontos e Bonificações em Mercadorias concedidos pela VCP — Votorantim Celulose e Papel S/A, principal fornecedor de papel da SANTHER.

O contribuinte apresentou as suas alegações, mas se omitiu quanto as provas documentais, tais como Notas Fiscais, provas de apropriação desses valores em Receitas Operacionais, entre outras.

Além disso, causa-nos espécie o fato de que, como se pode constar na relação anexa à intimação de 08/06/2009, às fls. 443 a 466, e em nosso **ANEXO 01**, diversos históricos consignados nos Razões Contábeis citam "**Caixa 2**", o que poderia ser indicativo de que tais Receitas não teriam sido contabilizadas, pelo artifício de deduzir os seus valores diretamente dos Custos de Matérias Primas. Mas são apenas conjecturas.

Já na segunda diligência, assim concluiu o trabalho fiscal:

11.1.5 Diferentemente do que a Contribuinte afirma (vide itens 3 e 4) o Relatório dos Auditores Independentes sobre Asseguração Limitada, elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes S.S, em particular o anexo 'D' (fl. 9.213), acompanhado de uma simples tabela demonstrando parte da movimentação a débito e a crédito de uma determinada conta, não deixa claro que os lançamentos a débito no CPV não afetaram a base tributária do período.

11.1.6 Ademais, consta da Resolução nº 1201-000.211 (vide item 1.3.4) que deve a Contribuinte provar que os lançamentos à crédito estão relacionados àqueles citados pelo Sr. AFRF às fls. 775 (ajustes manuais a débito). Assim, considerando que não localizamos quaisquer outros documentos referentes a essa rubrica, nossa opinião é no sentido de se manter a glosa efetuada pelo AFRFB Autuante, no CPV, em relação à rubrica Bonificação de Fornecedores.

A Recorrente, por sua vez, afirma que o relatório de auditoria *é claro no sentido de que foi analisado o razão contábil da conta referente à composição do CPV e verificou-se, com relação à rubrica em questão, a identidade da maioria dos lançamentos tanto a débito quanto a crédito. Ou seja, atestou-se a ausência de qualquer efeito fiscal em relação aos ajustes a débito realizados no CPV.*

De fato, ainda que não logrou-se êxito na comprovação individual de cada lançamento a débito, a partir dos registros contábeis dos ajustes manuais e do laudo de auditoria, é possível verificar que também houve anulação dos efeitos desses lançamentos no resultado.

Variações de Inventários (R\$ 652.168,57 - fls. 9.172)

A contribuinte apenas apresenta informações genéricas de que tais montantes corresponderiam a simples ajustes de inventário, mas não apresenta provas que sustentem esta afirmativas, tais como Livros de Registro de Inventários, Razões das contrapartidas e outros, fato este que enseja a manutenção da glosa.

Seguros e IPTU (R\$ 331.196,81 - fls. 9.172)

A Recorrente justificou o estorno do lançamento de R\$ 331.196,31, de 31/03/2004, apenas através de dois outros efetuados em abril de 2004, que totalizaram esse valor.

Uso de celulose de terceiros (R\$ 12.809.865,43 - fls. 9.172), Devolução de vendas (R\$ 11.480.225,89 - fls. 9.172)

Esses itens não constam do corpo do relatório de auditoria, tendo sido justificados na planilha resumo de forma bastante singela (Anexos 1 e 2 do arquivo *excell* – não paginável – fls. 9.201) e sem remissão ou referência para qualquer suporte documental.

Referida planilha, ademais, sugere que não houve lançamentos a débitos sob estas rubricas, o que significa dizer que não impactou os valores glosados a débito.

No recurso voluntário, a contribuinte traz explicações de supostos estornos para justificar tais créditos (cf. Doc. 6 – fls. 1.068/1.161 e Doc. 08 – fls. 2.180/2.238), mas não demonstra serem efetivos redutores de custos.

Outros ajustes (R\$ 5.553.470,53) e transitórias de materiais (6.327.768,44) - fls. 9.172

Esses itens não mereceram nenhuma página na análise no relatório de auditoria, tendo sido incluídos na planilha resumo com uma remissão aos Anexos 3 e 4 do próprio arquivo, anexos estes que também não passam de explicações desprovidas de provas.

Mútuo (doc. 10 – fls. 2.241/2.252 – R\$ 131.076,26)

A mera juntada de contrato de promessa de compra e venda firmado com a Petrobras não é suficiente para comprovar a origem do lançamento a débito e seu eventual estorno.

6.2. Do efeito dos lançamentos manuais no resultado e sua relação com a glosa efetuada

Em resumo, no que diz respeito à comprovação da origem individual das operações vinculadas aos lançamentos a débitos em conta de custo, realmente a Recorrente não obteve êxito.

Entretanto, há evidências suficientes (vide itens *consignações* e *bonificações*) que permitem criar a convicção de que vários desses lançamentos de fato foram neutralizados por lançamentos a créditos em datas coincidentes ou próximas, o que indicam que houve sim estornos, portanto, neutralidade para fins fiscais.

Não obstante, como essas evidências não abrangem a totalidade dos lançamentos, a questão que se coloca é a seguinte: qual o valor dos ajustes manuais que impactou o resultado do período?

A Recorrente aduz que não houve comprovação pelo fisco de qual teria sido esse exato montante, ou seja, de qual teria sido o efetivo reflexo dos ajustes manuais questionados no resultado.

A DRJ questiona essa afirmativa, assim se manifestando:

28. Além disso, não pode ser aceita a declaração de que a fiscalização presumiu, mas, não provou que os lançamentos a débitos à título de ajuste implicaram na majoração do custo. Os lançamentos foram feitos contra Custo dos Produtos Vendidos – CPV, diminuindo o resultado tributável e foi constatada a indedutibilidade de tais valores já que não foram provadas as razões dos lançamentos com base em documentos.

Pois bem.

De acordo com a declaração apresentada durante a ação fiscal por representante da empresa (vide item 20 do TVF), e confirmada pela fiscalização (vide item 58, “f” e “h” do TVF), a autoridade fiscal responsável pela auditoria registrou que “*foram realizados inúmeros AJUSTES MANUAIS no CPV apurados pelo Sistema (vide item 17), que o alteraram em R\$ 14.001.088,58*”.

Isso significa dizer que, diante da estrutura dos presentes Autos de Infração, ou melhor, diante do critério jurídico que foi empregado nesse item da autuação, a glosa deveria se limitar ao efeito do ajuste manual no resultado, qual seja, de R\$ 14.001.088,58.

Não poderia a fiscalização, diante da motivação e racional adotados, ter ignorado os estornos (lançamentos credores) nos próprios “ajustes manuais”, afinal esses créditos impactaram diretamente o montante correspondente ao que de fato foi majorado no custo.

Ora, se foi o aumento indevido do custo o que motivou essa parte da autuação, o limite da glosa deveria corresponder ao próprio aumento não comprovado, e não a totalidade apenas dos débitos, afinal não foi esta grandeza a refletida no CPV.

Dessa forma, independentemente da falta de comprovação individual das operações a débitos, e considerando apenas a comprovação parcial dos estornos, entendo que a glosa deve ser reduzida ao que de fato impactou o resultado (ou seja, R\$ 14.001.088,58), ensejando, assim, o cancelamento adicional da presente glosa de R\$ 74.318.956,44, conforme quadro abaixo:

	glosa originária	93.994.451,73	
	cancelado DRJ (recurso de ofício)	5.674.406,71	
	glosa discutida no Recurso Voluntário	88.320.045,02	
	limite da glosa	14.001.088,58	glosa de despesas
7. Da	glosa cancelada	74.318.956,44	(R\$ 11.933.881,83)
de manutenção			

Do valor da glosa desse item da autuação, a DRJ acatou a conclusão da autoridade diligenciante às fls. 8.681, no sentido de que:

Examinando os argumentos e documentos ora apresentados, chega-se à conclusão que, em 31/12/2004, a parcela da Despesa de Manutenção que deveria ser alocado ao Saldo de Estoque Final naquela data, deveria ser de R\$ 168.311,18, o que, por conseguinte, significa que R\$ 11.765.570,65 foram corretamente alocados em Custos.

Nenhuma reforma deve ser feita na decisão que afastou parcialmente a glosa em questão, uma vez que restou comprovado que o montante de R\$ 11.765.570,65 corresponde a custo (CPV - Custo de Produtos Vendidos), ao passo que apenas a diferença de R\$168.311,18 integrou o estoque final.

8) Da tributação pela CSLL

Os ajustes promovidos na dedução a maior de custos para fins de lucro real também devem ser aplicados para fins de apuração da CSLL, não merecendo reforma o entendimento da DRJ, vazado nos seguintes termos:

35. Quanto a CSLL, deve ser lançada em decorrência das glosas efetuadas. A base de cálculo desta contribuição parte do resultado contábil, incluindo os custos, o mesmo do IRPJ. As glosas realizadas não se confundem com possíveis adições à base de cálculo da CSLL, que devem ser previstas na legislação específica.

9) Da reapuração da base de cálculo

Não procede o argumento da Recorrente quanto à necessidade de recomposição da base de cálculo do IRPJ em razão da não dedução de valores de IR-Fonte e estimativa.

Isso porque o crédito tributário ora discutido é decorrente de lançamento de ofício, e não lançamento por homologação, quando o próprio contribuinte informa o lucro real após deduzir os créditos que entende possuir.

Por ocasião desses Autos de Infração, a fiscalização entendeu necessário fazer ajustes na própria apuração do contribuinte, sob a alegação de que houve infração caracterizada por dedução indevida de determinados dispêndios.

Os tributos, então, foram cobrados sobre a diferença de base encontrada, após a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas registradas nos controles da Receita Federal.

Eventual estimativa ou IR-Fonte do período, na verdade, deveria compor o eventual saldo negativo apurado pelo contribuinte, que poderia se valer dos meios aptos para reaver este alegado indébito.

Concordo, aqui, com o que foi decidido pela DRJ, *in verbis*:

33. Correto o lançamento feito pela fiscalização considerando o valor total tributável como base de cálculo do IRPJ. Não deveria ter considerado o Imposto de Renda Retido na Fonte declarado na DIPJ/2005 que resultou em saldo negativo de imposto de renda. Este saldo negativo foi apurado porque a Impugnante compensou o lucro real apurado no ano de 2004 em sua totalidade com saldo de prejuízos fiscais, sem obedecer ao limite legal de 30%, motivo, inclusive, de lançamento (processo nº 19515.003366/2009-13).

34. No lançamento de ofício não se recompõe o saldo negativo de imposto, pois este saldo gera compensação com débitos do contribuinte ou ressarcimento.

Nesse sentido, em se tratando de glosa, a fiscalização corretamente verificou seus efeitos diretamente no lucro real e base da CSLL declarados pelo próprio contribuinte, cobrando os tributos em função da majoração verificada.

10) Da compensação de prejuízo fiscal e base negativa

Alega a Recorrente que a fiscalização não poderia ter “ajustado”, de ofício, o saldo de prejuízo fiscal com o limite de 30% previsto no artigo 42 da Lei n. 8.981/95, uma vez que a empresa possuiria o direito de não se sujeitar à trava em questão, com base em acórdão do STJ que teria transitado em julgado em 05/07/2001, conforme se infere da certidão de objeto e pé e extrato do referido processo (doc. 14 da impugnação – fls. 7.382/7.384).

Quando da lavratura dos Autos de Infração, porém, a fiscalização justificou a ausência da totalidade de prejuízo fiscal e base negativa alegados pelo contribuinte, valendo-se do saldo disponível no sistema SAPLI com a trava legal de 30%, como determina a legislação atual e vigente à época.

O direito à compensação integral, ademais, dependeria, além de saldo disponível – o que, segundo o fisco, sequer existiria - de provimento judicial específico dirigido às autoridades fiscais responsáveis pelos lançamentos.

Não localizei nos autos, entretanto (e a contribuinte não faz menção), cópia da petição inicial e do próprio Acórdão, mas apenas uma certidão de objeto e pé, na qual relata que a compensação que se pleiteia é de prejuízos fiscais apurados até 31/12/1994.

Isso significa que a prova do direito ora alegado não resta evidenciada, não havendo razões suficientes para invalidar o procedimento fiscal adotado.

11) Da postergação

Nesse caso específico, entendo que não há a nulidade em face “*da não consideração do instituto da postergação*”, tendo em vista que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento considerou que não houve inobservância do princípio da competência.

A DRJ, a propósito, esclarece que:

43. A impugnante alega que não foi considerado o previsto no artigo 273, do RIR/99, de que quando o contribuinte computar na apuração do lucro real uma despesa que apenas seria dedutível em período-base futuro, deve ser aplicada a regra relativa à postergação do pagamento. Diz que não foi aplicado no caso da subavaliação dos estoques, da glosa das despesas de manutenção e a limitação da utilização do saldo de prejuízo fiscal.

44. Quanto a esta regra, ela é aplicável quando resultar em pagamento a maior do imposto em período subsequente. No presente caso no ano-calendário de 2005 a Impugnante apurou prejuízo fiscal, não ocorrendo pagamento de imposto.

Além disso, o contribuinte, na sua defesa e no recurso voluntário, afirma que houve postergação, mas deixa de comprovar a respectiva adição e o pagamento do IRPJ em anos posteriores, em desobediência ao regime de competência, que é o pressuposto para caracterizar tal instituto.

Não vislumbro, portanto, a alegada ocorrência de postergação.

12) Do agravamento da multa de ofício

O agravamento da multa de ofício foi justificado no item 56 do Relatório Fiscal, *in verbis*:

(56) Verificamos que, durante todo este procedimento fiscal, objetivando a fiscalização dos **CUSTOS (CP** — Custos de Produção e **CPV** — Custos dos Produtos Vendidos), o contribuinte sistematicamente atrasou, atendeu inadequadamente ou simplesmente não atendeu às nossas intimações e reintimações, conforme se pode verificar pelos exemplos no quadro abaixo:

INTIMAÇÃO		REINTIMAÇÃO		ATENDIMENTO		ATENDIMENTO	
Item	Data	Item	Data	Item	Data	Item	Data
09	23/07/2008	11	08/08/2008	10	12/08/2008	14	21/05/2009
		12	26/03/2009	21	17/06/2009		
		16	27/06/2009	18	08/08/2009		
		19	09/08/2009				
15	21/05/2009			35	27/08/2009		
17	08/08/2009	30	08/07/2009				
19	09/08/2009	22	24/06/2009	21	17/06/2009	22	24/06/2009
				24	24/06/2009	27	24/06/2009
				31	08/07/2009		
25	24/08/2009			34	27/08/2009		
		38	29/10/2009	41	11/11/2009 (parcial)		
33	27/08/2009	37	30/10/2009	37	30/10/2009	40	05/11/2009
		42	27/11/009	43	04/12/2009 (inconsistente)		

Não acreditamos que tal procedimento do contribuinte, tenha objetivado embaraçar a fiscalização, de modo a nos impedir de chegar às conclusões expostas neste RELATÓRIO FISCAL, porém, como se vê, há intimações que demoraram praticamente um ano para o atendimento, sujeitando-se ao AGRAVAMENTO DAS MULTAS A SEREM APLICADAS, conforme dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a alteração determinada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007

Com efeito, a base legal invocada, ou seja, o artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, assim prevê:

(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)* grifamos

I - prestar esclarecimentos; *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório e desde que essa omissão não seja a causa jurídica do lançamento de ofício ou enseje prejuízo ao trabalho fiscal na apuração do crédito tributário.

Ressalte-se que "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade, pois, não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos ou esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu nesse caso concreto.

A falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, o descumprimento de dada formalidade de registro ou formato ou a não prestação de um

esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados outros documentos e respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício.

A fiscalização, a bem da verdade, se valeu de dados fornecidos pelo próprio contribuinte para definir a diferença de estoque e a glosa de custos.

Nessa situação particular, chama atenção o fato de que o próprio fiscal autuante, conforme se extrai do trecho acima transcrito, relatou expressamente que *“não acreditamos que tal procedimento do contribuinte, tenha objetivado embaraçar a fiscalização, de modo a nos impedir de chegar às conclusões expostas neste RELATÓRIO FISCAL”*.

Não se vislumbra, portanto, que a conduta da Recorrente tenha gerado obstáculos à presente exigência.

Vale assinalar, nesse contexto, que o CARF vem afastando o agravamento da multa quando a ausência de cumprimento integral aos termos de intimação não gere prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta as ementas dos seguintes julgados:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

Incabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a receita tomada em conta pelo procedimento fiscal para o lançamento dos tributos do SIMPLES foi colhida em livro contábil (razão) e fiscal (apuração do ICMS) da própria contribuinte, aflorando a hipótese de declaração inexata, igualmente prevista no , mesmo comando legal e cuja penalidade pecuniária é aquela prevista em seu inciso I, qual seja, multa de 75%. (Acórdão nº 1102-00.058. Sessão de 29 de setembro de 2009)

Invoca-se, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade a inteligência da Súmula CARF nº 96: *"A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros"*.

Posto isso, afasto o agravamento da multa de ofício.

13) Da incidência de juros sobre multa

A incidência de juros com base na Selic sobre multa lançada de ofício é matéria pacificada no âmbito do presente Conselho, de acordo com o que dispõe a Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Conclusão

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para (i) afastar o montante de R\$ 74.318.956,44 da glosa de custos relativa ao item 003 dos Autos de Infração (fls. 831 e 837); e (ii) afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

A presente declaração de voto visa evidenciar os motivos pelos quais adoto entendimento diferente do que foi exposto no voto vencedor, especialmente no que diz respeito à possibilidade de glosar valores que compuseram o custo do produto vendido, quando esse custo foi objeto de arbitramento.

A minha discordância diz respeito apenas ao item 003 dos Autos de Infração, que dizem respeito às “glosas de custo”, por entender indevido. Isso, porque a técnica de arbitramento de estoques visa, de forma indireta, apurar o custo dos produtos vendidos, quando o sistema de custeio não é integrado e coordenado com a contabilidade.

Em conformidade com o art. 14 do Decreto Lei nº 1.598/77, o custo dos produtos vendidos corresponderá aos valores apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, quando o contribuinte mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração (conforme §1º). Caso contrário, a determinação do custo será realizada tomando por base o arbitramento do estoque final do contribuinte, o que permite, de forma indireta, o arbitramento dos custos dos produtos vendidos (conforme §3º).

No presente caso, a Fiscalização entendeu que o contribuinte não mantinha sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado, razão pela qual entendeu por bem aplicar o § 3º do art. 14 do Decreto Lei nº 1.598/77, que assim dispõe:

Determinação do Custo dos Bens

Art 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

§ 2º O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992)

§ 3º - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1º, os estoques deverão ser avaliados:

a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea b ;

b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base.

§ 4º - Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

§ 5º - Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais.

§ 6º - O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.

No procedimento de arbitramento de estoques, apurou-se um novo valor atribuível ao custo dos produtos vendidos durante o ano de 2004. Dessa forma, não mais se justifica procedimentos que visam glosar o valor de custo apurado pelo contribuinte, eis que esses valores foram, ao fim e ao cabo, desconsiderados (em razão do arbitramento).

Em outras palavras, sendo desconsiderado o montante de custo dos produtos vendidos apurado pelo contribuinte, os valores que compuseram aquele montante já não mais necessitam de serem comprovados, no intuito de se aferir a sua eventual dedutibilidade. A desconsideração, por parte da Autoridade Fiscal, dos valores atribuídos como custo pelo contribuinte e a utilização dos valores arbitrados para se chegar ao lucro bruto já implicou o não reconhecimento de todo e qualquer valor que compôs o custo apurado pelo contribuinte. É dizer: os valores arbitrados substituem os valores apurados pelo contribuinte.

Dessa forma, é incompatível com o procedimento de arbitramento de custo o procedimento de glosa de valores que eventualmente não foram comprovados pelo contribuinte. Esse procedimento equivaleria à glosa de despesas quando o Fisco apura a base de cálculo por meio do lucro arbitrado. Ora, se o lucro foi arbitrado, os valores atribuídos pelo Contribuinte como resultado do exercício devem ser desconsiderados, não sendo possível glosá-los.

Da mesma forma, se o valor atribuível ao custo dos produtos vendidos foi arbitrado, não há razões para proceder a glosa de eventual valor que tenha composto o montante

de custo, eis que esses valores já foram integralmente “glosados” (pois foram totalmente desconsiderados pela Fiscalização) e substituídos pelo valor arbitrado. Há portanto, uma incompatibilidade entre a sobreposição das duas práticas adotadas: arbitramento de custo e glosa de valores que integraram o custo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas de custo, tendo em vista o seu arbitramento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro