



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722318/2011-34
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1101-001.302 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrentes INGRAM MICRO BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO DO JULGADOR NO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES DE DEFESA. NOVA DECISÃO.

No processo administrativo fiscal destacam-se as seguintes nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade de partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de novo ato.

A decisão recorrida que não enfrenta os argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência provoca cerceamento do direito de defesa, o que atrai a nulidade da decisão. Assim, outra decisão deve ser proferida, desta feita com o enfrentamento dos argumentos e provas apontados pela recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: i) acolher a preliminar de nulidade para anular a decisão de primeira instância para que outra seja proferida mediante análise dos argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência; ii) anular o recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

INGRAM MICRO BRASIL LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo (SP), em 21 de junho de 2019 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

2. Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep, referentes ao anos-calendário 2008 e 2009, no montante total de R\$ 313.960.942,11 incluídos principal, juros de mora, multa de ofício de 75%, multa isolada (estimativa IRPJ/CSLL) e multa regulamentar por descumprimento de prazo na apresentação de arquivos magnéticos requisitados no curso da fiscalização.

3. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Cofins, Pis.

4. Transcrevo parcialmente relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

As constatações aconteceram no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo das autuações e do respectivo Termo de Verificação Fiscal, ambos indissociáveis entre si, motivações estas determinantes para tipificação das seguintes infrações tributárias:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ:

(I) OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Omissão de receita caracterizada por diferenças resultantes de procedimento de Auditoria de Estoque aplicado mediante análise de informações disponibilizadas em arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída, bem assim inventário inicial e final dos respectivos anos fiscalizados conforme pormenorizado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(II) CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE DESPESAS

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2008

Despesas não comprovadas e não necessárias à atividade operacional da empresa e à manutenção da fonte produtiva consoante detalhado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(III) PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Pagamentos efetuados ou recursos entregues à acionista controlador no exterior, cujas operações associadas não foram comprovadas ou a sua causa conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(IV) MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Fatos geradores ocorridos em 31/12/2008 e 31/12/2009

Falta de pagamento de IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(V) MULTA REGULAMENTAR DE VALOR FIXO. FALTA/ATRASSO NA ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICO.

Fato gerador datado de 13/09/2011

Multa regulamentar equivalente a 0,02% por dia de atraso em razão do não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

Enquadramentos legais: (I) art. 24 da Lei n.º 9.249/95; art. 41 da lei n.º 9.430/96; e 249, inciso II, 251, parágrafo único, 261, 274, 279, 286, 288 e 289 do RIR/99; (II) 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/99; (III) 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 300 e 304 do RIR/99; (IV) art. 11 e 12, inciso III da Lei n.º 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória n.º 2.158-34/2001 e reedições; (V) art. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, respectivamente.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL:

(I) CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Tributações reflexas conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(II) OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Omissão de receita caracterizada por diferenças resultantes de procedimento de Auditoria de Estoque aplicado mediante análise de informações disponibilizadas em arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída, bem assim inventário inicial e final dos respectivos anos fiscalizados conforme pormenorizado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

(III) MULTA ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTOS DA CSLL SOBRE A BASE ESTIMADA.

Fatos geradores ocorridos em 31/12/2008 e 31/12/2009

Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

Enquadramentos legais: (I) arts. 2º e §§ e 3º da Lei n.º 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei n.º 11.727/08; art. 1º da Lei n.º 9.316/96 e art. 28 da Lei n.º 9.430/96; (II) arts. 2º e §§ e 3º da Lei n.º 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei n.º 11.727/08; art. 24 da Lei n.º 9.249/95; art. 1º da Lei n.º 9.316/96 e art. 28 da Lei n.º 9.430/96; e (III) art. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, respectivamente

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO REFLEXA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Omissão de receita caracterizada por diferenças resultantes de procedimento de Auditoria de Estoque aplicado mediante análise de informações disponibilizadas em arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída, bem assim inventário inicial e final dos respectivos anos fiscalizados conforme pormenorizado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

Enquadramentos legais: art. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO REFLEXA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Omissão de receita caracterizada por diferenças resultantes de procedimento de Auditoria de Estoque aplicado mediante análise de informações disponibilizadas em arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída, bem assim inventário inicial e final dos respectivos anos fiscalizados conforme pormenorizado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

Enquadramentos legais: art. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03.

Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF:

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2008 a 31/12/2009

Pagamentos efetuados ou recursos entregues à acionista controlador no exterior, cujas operações associadas não foram comprovadas ou a sua causa conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus demonstrativos anexos.

Enquadramento legal: Art. 674 do RIR/99.

5. A Turma julgadora de primeira instância converteu o julgamento em diligência duas vezes (13260 - resolução, 14009 - relatório; 35974 - resolução, 37598 - relatório).

6. Após análise da impugnação, que questionou todas as infrações, bem como os relatórios de diligência, a Turma julgadora de primeira instância decidiu, por unanimidade:

a) julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação no que concerne: (i) às autuações fiscais provenientes da execução de procedimentos de auditoria de produção e suas repercussões na apuração do saldo de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL; (ii) à multa regulamentar por atraso na entrega de arquivos magnéticos atinente ao ano de 2008 e; (iii) às multas isoladas adstritas à falta de pagamento de valores de débitos de estimativa dos meses de dezembro do ano de 2008 e 2009;

b) julgar **IMPROCEDENTE** a peça impugnatória no tocante às infrações tributárias remanescentes, mantendo a eficácia dos demais créditos tributários autuados.

7. A seguir a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. OBSERVÂNCIA DOS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais e acessórias (deveres instrumentais) consiste-se de trabalho de auditoria de natureza ordinária que implica no cotejo de fontes de informação provenientes da escrituração de livros comerciais e fiscais da pessoa jurídica.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória e apresentação de contrarrazões suplementares em decorrência da instauração de procedimentos de diligência fiscal.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

AUDITORIA DE PRODUÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. APURAÇÃO BASEADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE VENDAS E DE COMPRAS. LEGITIMIDADE DE COEXISTÊNCIA DE AMBAS AS CIRCUNSTÂNCIAS. REVERSÃO PARCIAL DOS EFEITOS DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DAS CONSTATAÇÕES PROMOVIDAS EM PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA.

De acordo com a legislação tributária de regência, outorga-se a determinação de omissão de receitas, por presunção legal, baseada em auditoria de produção formalizada com base no disposto no artigo 286 do RIR/99.

A aferição de diferenças decorrentes do resultado de levantamento quantitativo de estoque, cotejando-se as unidades físicas de mercadorias e produtos em estoque e a efetiva movimentação, por suas entradas e saídas somada ao inventário inicial, podem ser configuradas omissão de receita seja pela configuração da ocorrência de falta de registro de compras ou de vendas.

A observância estrita dos procedimentos de auditoria de estoque admite a coexistência da ocorrência de omissões de compra e de vendas, porquanto inexistentes restrições normativas para tanto, pois, a presença de omissão de vendas não pressupõe obrigatoriamente que as receitas omitidas foram destinadas à aquisição de ativos integrantes do estoque da empresa.

Não obstante isto, comprovada a ocorrência de inconsistências na execução da auditoria de produção em face das conclusões levadas a efeito em procedimento de diligência requisitado pela autoridade julgadora, imperativo a exoneração parcial dos créditos tributários correspondentes, nos termos das constatações firmadas pela autoridade tributária designada para execução dos trabalhos.

DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. CÔMPUTO INDEVIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO DO REAL. PROVA INSATISFATÓRIA DA DEMONSTRAÇÃO DO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS NORMATIVOS. REVERSÃO DOS EFEITOS FISCAIS DE DESPESA RECONHECIDA NA CONTABILIDADE.

A dedutibilidade no resultado tributável das despesas incorridas deve preencher os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade, bem assim não promovidos por mera liberalidade da administração da companhia.

As despesas operacionais reconhecidas na apuração do resultado do exercício da sociedade e não atendam tais circunstâncias, tornam incabível sua dedução da base impositiva do imposto de renda por expressa vedação legal.

A inobservância de critérios gerais e específicos na forma de suas normas de regência, da mesma forma, constituem-se em fatores limitadores à dedutibilidade de despesas operacionais incorridas e reconhecidas contabilmente no resultado do exercício do período-base.

As provisões e outras despesas não dedutíveis contabilizadas em contas de resultado de períodos devem ser adicionadas ao LALUR por se tratarem de parcelas expressamente não autorizadas.

Demonstrada a carência de evidências fáticas da observância estrita dos parâmetros gerais e específicos, impõe a manutenção da glosa dos efeitos da despesa incorrida na apuração do Lucro Real no encerramento ano-calendário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

Por expressa disposição legal, a feitura de pagamentos a beneficiário sem causa sujeita-se à tributação exclusivamente na fonte, com reajustamento da base de cálculo, arcando a fonte pagadora com o ônus do tributo.

Nestes termos, não demonstrada a pertinência das operações de fomento mercantil que pretensamente justificaram a realização dos desembolsos financeiros levados a efeito pela empresa em favor de controlada domiciliada no exterior, torna imperativo a manutenção eficácia da tributação levada a efeito com base no art. 674 do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL. CSLL, PIS E COFINS.

No tocante à indedutibilidade de despesas operacionais indevidamente computadas na base de cálculo da CSLL, a tributação reflexa decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância dos termos da legislação societária. Qualificada esta circunstância, plenamente cabível a glosa de seus efeitos na determinação da base imponível do exercício financeiro de competência.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL porquanto o comando normativo que integra a questão da dedutibilidade em matéria de apuração da base de cálculo da contribuição social (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) é impositivo neste sentido.

A mesma linha de raciocínio se aplica em relação às infrações atinentes à caracterização de omissão de receita, porquanto determinação normativa estabelecida no § 2º do art. 24, da Lei nº 9.249/95.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. REVERSÃO PARCIAL DOS EFEITOS DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DAS REPERCUSSÕES ORIUNDAS DAS CONSTATAÇÕES FIRMADAS NO PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a

constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

Não obstante isto, evidenciada a redução da base impositiva em decorrência do cancelamento parcial da motivação determinante originalmente firmada pela autoridade autuante, pertinente a exoneração de fração das multas isoladas correspondentes.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/09/2011

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE ENTREGA OU ATRASO DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ADMISSIBILIDADE DO LANÇAMENTO. DO FATO GERADOR DA SANÇÃO ESPECÍFICA. CONDUTA INFRACIONAL ESPECÍFICA. REVERSÃO PARCIAL DOS EFEITOS DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DAS CONSTATAÇÕES PROMOVIDAS EM PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA.

É aplicável a penalidade prevista na legislação em vigor quando configurado o descumprimento do prazo da apresentação de arquivos digitais requisitados pela autoridade fiscal, com observância dos preceitos legais.

Não obstante isto, comprovada a ocorrência de inconsistências na contagem do lapso temporal de atraso da entrega da obrigação acessória em face das conclusões levadas a efeito em procedimento de diligência requisitado pela autoridade julgadora, imperativo a exoneração parcial da penalidade correspondente, nos termos das constatações firmadas pela autoridade tributária designada para execução dos trabalhos.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ALCANCE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. OFENSA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ressalvando-se as súmulas e/ou acórdãos prolatados em sede de Cortes Superiores que versem sobre a inconstitucionalidade de normas jurídicas de natureza tributária federal, os demais precedentes forenses inter-partes não vinculam as instâncias julgadoras de primeira instância, pois se restringem às matérias e partes envolvidas no respectivo litígio.

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

8. Em razão de o valor da exoneração parcial dos créditos tributários superar o limite de alçada previsto à época, houve interposição de recurso de ofício.

9. Cientificado da decisão de primeira instância em 07/10/2019, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 05/11/2019 e aduz as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto (e-fls. 40298 e seg.).

Preliminar

Nulidade da decisão de primeira instância por falta de motivação

i) a decisão recorrida deve ser anulada, “*pois não houve a indicação da necessária fundamentação para rejeitar os argumentos apresentados pela Recorrente*”;;

Mérito

Omissão de receita caracterizada pela diferença de estoque

ii) as autoridades fiscais mantiveram valor superior ao que haviam apontado anteriormente; os cálculos apresentados para a manutenção da parcela remanescente esta eivado de equívocos; as autoridades fiscais majoraram, de forma indevida, a autuação para determinados produtos; considerado que apenas uma ínfima parcela das diferenças apontadas pelas autoridades fiscais não foi identificada, há que se cancelar por completo a acusação fiscal;

Glosa de despesas

iii) requer a insubsistência das cobranças de IRPJ e CSLL em razão da demonstração da causa, da necessidade, da normalidade e da usualidade das operações que levaram ao registro das exclusões glosadas; subsidiariamente, requer o cancelamento das glosas sobre os valores registrados nas contas 4.2.2.07.29 (R\$3.378.838,23 em 2008 e R\$8.394.479,74 em 2009) e 4.2.2.07.30 (R\$3.695.350,70 em 2008 e R\$7.389.117,41 em 2009), tendo em vista que referidos valores foram totalmente estornados contabilmente ou adicionados ao LALUR, não afetando os resultados tributáveis dos períodos abrangidos pela autuação;

iv) requer o cancelamento das glosas em razão de equívocos cometidos na autuação e da comprovação de parte das despesas mediante a apresentação das notas fiscais correspondentes;

Pagamento sem causa

v) requer a insubsistência das cobranças de IRRF, em razão da demonstração da causa das operações cujas despesas foram glosadas e da demonstração de que referidas cobranças foram constituídas sobre meros lançamentos contábeis que não corresponderam a efetivos pagamentos; subsidiariamente, requer a limitação das cobranças ao efetivo pagamento de R\$7.997.196,14, ocorrido em 19/12/2008, imputando-se R\$2.704.047,82 recolhidos pela Recorrente quando da efetiva remessa dos valores devidos;

Multa isolada por ausência de recolhimento de estimativa de IRPJ/CSLL

vi) requer a insubsistência das multas isoladas aplicadas em concomitância com as multas de ofício, em razão de as autoridades fiscais não evidenciarem, mês a mês, quais foram os valores que deixaram de ser pagos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL; não houve IRPJ e CSLL a pagar no ano-calendário de 2008; não há como se exigir a multa de ofício e de estimativa cumuladas;

Multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos

vii) requer o cancelamento da multa ante a ausência de motivação para exigir os arquivos magnéticos da IN 86 quando estes foram legalmente supridos pelo SPED; subsidiariamente, requer a redução da multa em razão de legislação posterior mais benigna; subsidiariamente, no caso de aplicação da Lei 8.218/91, requer o recálculo da multa em razão de equívocos cometidos pelas autoridades fiscais na determinação da multa.

v) por fim requer, preliminarmente a anulação do acórdão recorrido; subsidiariamente, seja reconhecida total improcedência dos autos de infração.

10. É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 1101-001.302 - 1ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.722318/2011-34

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

11. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço. Passo à análise.

12. Trata-se de autos de infração em que a autoridade fiscal apurou omissão de receitas decorrentes de auditoria de estoques, glosa de despesas, pagamento sem causa, multa isolada (estimativa IRPJ/CSLL) e multa regulamentar por descumprimento de prazo na apresentação de arquivos magnéticos requisitados no curso da fiscalização.

13. Houve recurso de ofício.

Preliminar de nulidade por ausência de motivação e cerceamento ao direito de defesa

14. Segundo a recorrente para *“que uma decisão administrativa seja devidamente motivada, é necessário que a Autoridade Julgadora analise todos os argumentos trazidos pelo contribuinte e fundamente o seu acolhimento ou afastamento. Não se pode admitir, assim, que uma decisão examine apenas parte dos argumentos de defesa do contribuinte, que se omita em relação a argumentos e documentos importantes levantados pela defesa ou ainda que simplesmente julgue improcedentes os argumentos apresentados na defesa sem qualquer análise ou justificativa.”*

15. Aduz que no caso em análise houve violação do dever de motivação, *“na medida que (i) grande parte dos argumentos trazidos pela Recorrente na Impugnação, que demonstram a necessidade de cancelamento dos Autos de Infração, sequer foi mencionada ou referida na r. decisão recorrida, bem como (ii) porque a vasta documentação apresentada pela Recorrente ao longo do processo (ressalte-se que o processo conta atualmente com mais de 40.000 páginas) para evidenciar a improcedência das acusações fiscais não foi, em nenhum momento, apreciada na r. decisão recorrida”*.

16. Analiso os pontos levantados pela recorrente em relação a cada infração específica.

Indedutibilidade de despesas vinculadas a contratos com empresas do grupo

17. Aduz recorrente em relação às despesas vinculadas a contratos com empresas do grupo:

a. As dd. Autoridades Fiscais se equivocaram na apuração da base de cálculo das supostas infrações, não se atentando para o fato de que a maior parte dos débitos registrados nas contas das despesas glosadas foram estornados e os saldos remanescentes foram integralmente adicionados no LALUR de 2008 e integralmente estornados contabilmente no ano-calendário de 2009. Argumento suportado por laudo elaborado pela KPMG.

b. As despesas glosadas, referentes à prestação de serviços de gerenciamento e TI são necessárias e usuais e não são inerentes à relação entre controladora e subsidiárias.

18. Para corroborar seus argumentos a recorrente juntou aos autos o seguintes documentos: “(i) os contratos de prestação de serviço firmados com a Ingram Micro Inc.; (ii) sumário descritivo dos serviços prestados à Recorrente; (iii) memorial descritivo dos serviços prestados e os valores incorridos em razão da referida prestação; (iv) lançamentos contábeis registrados no Livro Razão; (v) Livro de Apuração do Lucro Real (“LALUR”); (vi) faturas comerciais; (vii) guias DARFs; (viii) laudo elaborado pela KPMG e (ix) contratos de câmbio”.

19. Alega não haver “como se considerar motivada uma decisão que simplesmente desconsidera todos os documentos relacionados acima sem apresentar qualquer justificativa. Em vista da extensa documentação apresentada era esperado que as dd. Autoridades Julgadoras ao menos indicassem um motivo para desconsiderá-la”.

20. Alega ainda que a decisão recorrida se posicionou de maneira incongruente, uma vez que acolheu parte dos argumentos deduzidos pela Recorrente - parte dos valores lançados a título de provisão de despesas foram adicionados ao LALUR e à base de cálculo da CSLL -, mas sem apresentar qualquer motivação, manteve a exigência fiscal. Eis alguns trechos da decisão recorrida citados pela recorrente:

Não obstante as assertivas da defesa e a documentação nela instruída, ao contrário de trazer a lume o acervo bastante acompanhado da escrituração fiscal e contábil competente visando demonstrar a fidedignidade da operação celebrada entre as partes, renovando-se, assim, a conduta examinada na fase investigatória, firmando posição na qual intenta convencer que através de instrumentos meramente formais da relação contratual celebrada entre o impugnante e sua controladora estrangeira.

[...]

O traço característico fundamental de uma provisão é sua inexigibilidade, que decorre da natureza provisória ou potencial da obrigação, porquanto aparta recursos da companhia para absorver uma diminuição do patrimônio líquido com perdas potenciais que poderão acontecer no futuro, como efeito de fatos ocorridos no exercício.

[...]

Neste contexto, de plano, configura-se a inadmissibilidade de dedutibilidade das provisões elencadas na autuação fiscal (Provisão de IRPJ e da CSLL), pois, a interpretação autêntica da legislação tributária indica a negativa de dedutibilidade encontram respaldo manifesto pelo art. 339, inciso I (IRPJ) e do art. 344, §6º, ambos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99).

A provisão que não admitida como dedutível, sob qualquer denominação, devem ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do Lucro Real. Noutra via, a outorga das exclusões atinentes às reversões de provisões condicionam-se se, ao tempo de suas constituições, os valores das despesas foram oportunamente adicionadas para determinação da base imponible correspondente.

21. De fato, analisando-se os trechos acima, a decisão recorrida aparenta ser incongruente, uma vez que a recorrente afirma ter adicionado parte dos valores da provisão à base de cálculo do IRPJ/CSLL. Todavia, o trecho a seguir, omitido pela recorrente, demonstra que a decisão recorrida manteve a glosa em razão de insuficiência probatória. Veja-se:

[...]

Importante, para aplicação das normas sobre a dedução das provisões, e das despesas em geral, é o caráter da cifra imputada ao resultado, que está acima – em importância – que o nome adotado nos registros contábeis em prestígio ao princípio que prescreve que em certas circunstâncias a essência deve prevalecer sobre a forma. Em outras palavras, não é o nome da conta contábil que estabelece a qualificação da mesma, de modo que é necessário investigar, em cada caso, a causa do valor imputado ao resultado do período.” (Andrade Filho, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. Editora Atlas. 10ª edição revista e atualizada de acordo com as Leis nº 11.637/07 e 11.941/09. São Paulo, 2013, p. 351/352)

Dentro da mesma ótica reportada em relação tributação do IRRF, a pretensa neutralidade fiscal, igualmente, **deve ser comprovada mediante material probante concreto e integral para fins de respaldo de suas assertivas, coincidente em datas e valores**, para validação da demanda tendente a decretação da perda da validade das inferências expressas no encerramento da fiscalização.

22. Nesta análise preliminar não me manifesto pela (in)suficiência das provas apresentadas, tampouco quanto ao mérito da decisão recorrida. O que importa neste ponto é verificar se a matéria foi analisada e fundamentada, o que ocorreu na espécie. Conforme visto acima, a decisão recorrida analisou as provas e pontuou que devem ser coincidentes em datas e valores. Trata-se de valoração probatória. Assim, não há falar-se em nulidade em relação a esta infração. Afinal, o inconformismo da parte com o resultado da decisão não é causa de nulidade. Trata-se de questão a ser analisada no mérito.

Indedutibilidade de despesas não comprovadas

23. A recorrente aponta os seguintes argumentos no tocante à indedutibilidade de despesas não comprovadas:

- a. Grande parte dos lançamentos contábeis registrados nas contas autuadas pelas dd. Autoridades Fiscais representa mera provisão que foi adicionada ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL. A Recorrente apresentou a reconciliação das contas para evidenciar tal fato, bem como laudo elaborado pela KPMG.
- b. Para a parcela remanescente da autuação a Recorrente apresentou os documentos que evidenciam as despesas glosadas.

24. Reitera a recorrente que decisão recorrida rejeitou as alegações e documentos apresentados com base em uma negativa genérica, sem apresentar nenhum esclarecimento adicional apto a fundamentar o seu posicionamento. Cita que o laudo apresentado pela KPMG foi desconsiderado sem uma razão objetiva. Cita os seguintes trechos da decisão recorrida:

Neste sentido, vale ressaltar que a Resolução nº 358, de 18 de setembro de 2013 (fls. 13.260/13.284), cujos termos da demanda de informações foram levados a efeito com a instauração do procedimento de diligência para fins de obtenção de informações complementares e esclarecimento do ponto de divergência entre o autuante e o impugnante dada precariedade de material probante na fase investigatória do procedimento.

O impugnante, no entanto, promoveu a juntada de documentação parcial, resguardando a base de sua tese em parecer técnica de empresa de consultoria, não

promovendo o nexo causal da despesa não aceita para fins de dedutibilidade, bem assim não conduziu instrumento de demonstração da efetiva necessidade e usualidade dos gastos reconhecidos na contabilidade, porquanto a carência de material probante das características específicas e pormenorizadas inerentes às notas fiscais, recibos e outras documentações apresentados para validação da dedutibilidade das prestações de serviços.

Além disto, a análise pautada com base nos saldos das contas de resultado e de provisões e evidências esparsas de registro do ajuste anual não são bastantes para comprovação das alegações da pretensa neutralidade fiscal de parcela das despesas reconhecidas contabilmente, bem assim a inexistência de reclassificações não demonstradas ao longo do procedimento de fiscalização.

25. Como se vê, os trechos utilizados pela própria recorrente em sua defesa demonstram que a decisão recorrida manteve a glosa em razão de ausência de nexo causal da despesa; ausência de efetiva necessidade e usualidade dos gastos reconhecidos na contabilidade; carência de material probante das características específicas e pormenorizadas inerentes às notas fiscais, recibos e outras documentações apresentados para validação da dedutibilidade das prestações de serviços; apontou ainda que a análise pautada com base nos saldos das contas de resultado e de provisões e evidências esparsas de registro do ajuste anual não são bastantes para comprovação das alegações da pretensa neutralidade fiscal de parcela das despesas reconhecidas contabilmente.

26. Tal qual no tópico anterior, entendo que a decisão recorrida analisou as provas e explicitou os motivos da manutenção da glosa. Trata-se, novamente, de valoração probatória. De igual forma não há falar-se em nulidade em relação a esta infração. Afinal, o inconformismo da parte com o resultado da decisão não é causa de nulidade. Trata-se de questão a ser analisada no mérito.

Omissão de receita

27. No tocante à omissão de receita decorrente da auditoria de estoques, a recorrente apresenta os seguintes pontos:

a. Nos Termos de Intimação Fiscal n.ºs 19 e 20, emitidos pelas dd. Autoridades Fiscais no curso da diligência, foram apresentados valores de omissão de compras/vendas significativamente inferiores aos informados na conclusão da diligência. Contudo, tais valores foram desconsiderados pelas dd. Autoridades Fiscais **sem a apresentação nenhuma justificativa;**

b. No Relatório da Diligência as dd. Autoridades Fiscais **não acolheram as alegações apresentadas pela Recorrente em relação às operações de “movimentação interna”, mas não apresentaram o racional utilizado para calcular os valores remanescentes de omissão.** Ainda, a Recorrente identificou incorreções nos cálculos das dd. Autoridades Fiscais (considerou notas fiscais de entrada/saída que não movimentaram o estoque e desconsiderou certas notas fiscais de entrada/saída que movimentaram o estoque).

c. No Relatório da Diligência a autuação foi indevidamente majorada, pois embora o valor consolidado da acusação fiscal de omissão de compras/vendas tenha sido reduzido, quando realizada a análise por produto, verifica-se que em diversas situações a autuação original foi majorada.

28. Inicialmente afastado o terceiro argumento acerca da majoração da autuação em

razão de ter sido enfrentado pela decisão recorrida, conforme citado pela recorrente (e-fls. 40324):

Todavia, embora seja inquestionável a majoração da base de cálculo original da autuação, as dd. Autoridades Julgadoras não acolheram a alegação da Recorrente porque o montante apurado na conclusão do Relatório da Diligência estaria “dentro dos limites do valor total da base impositiva apurada para fins de lavratura da autuação fiscal”.

29. Como dito anteriormente, o inconformismo com a decisão recorrida não é causa de nulidade. Trata-se de matéria de mérito.

30. Por outro lado, entendo assistir razão à recorrente em relação aos dois primeiros pontos em razão de não terem sido enfrentados pela decisão recorrida para justificar a manutenção do valor apurado em diligência.

31. Transcrevo trechos do segundo relatório de diligência para melhor entendimento dos fatos (e-fls. 37598):

I – INTRODUÇÃO

Trata-se de auto de infração formalizado no processo n.º 19515.722318/2011-34. Na análise da impugnação a 7ª Turma da DRJ/SPO, através da Resolução N.º 618, determinou a realização de diligência. Numa primeira etapa desse trabalho serão analisadas as justificativas alegadas pelo impugnante para as diferenças de estoque apresentadas no auto de infração. Em momento subsequente, trataremos da valoração das diferenças de estoques encontradas neste trabalho.

No curso desse trabalho foram encaminhados ao contribuinte, através do seu domicílio tributário eletrônico (DTE), **vinte e cinco (25) intimações solicitando documentos e esclarecimentos.**

Todas as intimações foram atendidas e encontram-se instruídas no presente processo.

II – ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DE ESTOQUE

Para a resposta ao quesito 2 da diligência fiscal – levantamento do valor da omissão de rendimentos presumida contendo somente os itens incluídos em notas fiscais que representem saída efetiva do patrimônio da empresa, serão identificadas todas as operações que geraram duplicidade do cômputo dos saldos de estoques.

Na impugnação foram apontadas as situações abaixo relacionadas que ensejaram as diferenças de estoques, e que serão analisadas no desenvolvimento da diligência:

A) Das operações com itens que “não movimentam estoques” - licença de software e serviços:

Em que pese o entendimento assentado na Solução de Consulta Interna (SCI) 123/2014, dada a característica do produto / serviços, a interessada alega que todos os itens que envolveram licenças de uso de software não eram submetidos ao controle de estoque da empresa. Os documentos fiscais de saída foram emitidos sob os CFOP 5933 e 6933, e levados a resultado do exercício dos períodos base, no momento da efetiva entrega aos clientes, o que afastaria a presunção de omissão de receita.

Atendendo ao Termo de Intimação n.º 03, o contribuinte juntou ao presente processo na folha n.º 36.148, arquivo não-paginável contendo listagem dos documentos fiscais que respaldariam as operações mercantis com licenças de softwares [...].

Através dos termos de intimação n.º 14 e 15 o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais abaixo relacionadas. Todas as notas fiscais solicitadas possuem CFOP

5933 e 6933, e no campo “Nat. operação” consta “licença de uso” e “prestação de serviços”. Foram solicitadas as notas fiscais com os maiores valores de venda para atestar, por amostragem, a conformidade entre as planilhas apresentadas e as notas fiscais emitidas (fls. 36.428 a 36450).

[...]

As notas fiscais da venda de licença de uso de software apresentadas pelo contribuinte foram pesquisadas e localizadas na contabilidade [...].

Uma vez confirmadas que as operações de venda de licença de uso de softwares de fato não afetaram os estoques no período 2008 e 2009, mas sim a receita bruta da venda de produtos e serviços dos dois exercícios, os documentos elencados folha nº 36.148 (“Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – CD PLANILHAS RESOLUÇÃO 618 VALIDADO (2 DE 2), planilhas ”Doc. 9 – Itens que não movimentam estoque 2008 e 2009.xlsx” e ”Doc. 10 – Itens que não movimentam estoque 2008 e 2009 complementar.xlsx” devem ser excluídos do cálculo da omissão presumida de receita, sendo oportunamente tratados na perícia contábil.

B) Das operações de venda por conta e ordem:

Alega o contribuinte que são realizadas operações de venda por conta e ordem na qual notas fiscais de venda e remessa são emitidas para diferentes destinatários numa mesma operação de venda. [...]

Mediante amostragem dos valores relevantes, através dos termos de intimação fiscal nº 14 e 15, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos documentos fiscais a fim de que fosse verificada a conformidade entre as planilhas apresentadas e as notas fiscais emitidas. Os documentos estão representados no quadro abaixo e se encontram instruídos nas fls. 36.375 a 36.427.

[...]

Analisando as notas fiscais podemos perceber que ambas descrevem as mesmas mercadorias, não restando dúvidas que a auditoria de estoques não deveria ter considerado as duas notas fiscais como movimentando estoques. Em que pese o quesito “2” da “Realização de Diligência” (fl. 35.980) referir-se ao levantamento do valor da omissão de rendimentos presumida contendo somente os itens incluídos em notas fiscais que representem remessa por conta e ordem, a resposta a esse quesito será apresentada consolidada mais adiante após análise de todas as duplicidades alegadas pelo contribuinte.

[...]

C) Das operações envolvendo armazenagem externa:

Para atendimento de seus clientes a Ingram faz uso de armazenagem externa. Para efetivação dessa modalidade de operação duas notas fiscais são emitidas:

1 - Nota fiscal de simples faturamento contra a Ingram;

2 - Nota fiscal de retorno simbólico, emitida pelo prestador de serviço de transporte e armazenagem, para confirmação do recebimento dos bens, que efetivamente afeta o estoque físico da Ingram.

[...]

Mediante amostragem dos valores relevantes, através dos termos de intimação fiscal nº 14 e 15, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos documentos fiscais a fim de que fosse verificada a conformidade entre as planilhas apresentadas e as notas fiscais emitidas. Os documentos estão representados no quadro abaixo e se encontram instruídos nas fls. 36.373 a 36.666 e 36.698 a 37.284.

[...]

Não foram encontradas inconsistências, o que confirma as duplicidades alegadas pelo contribuinte e atesta a correlação de identidade apresentadas nas planilhas. Desse modo a afetação dos estoques por compra utilizando armazéns externos deve ser

apurada exclusivamente pelas pela notas de remessa simbólica (“Entrada via Armazém”).

D) Das operações de venda para entrega futura:

Alega o contribuinte que também realiza operações de venda para entrega futura na qual notas fiscais de venda e remessa são emitidas para o mesmo destinatário em momentos diferentes.

[...]

Mediante amostragem dos valores relevantes, através dos termos de intimação fiscal nº 14 e 15, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos documentos fiscais a fim de que fosse verificada a conformidade entre as planilhas apresentadas e as notas fiscais emitidas. Os documentos estão representados no quadro abaixo e se encontram instruídos nas fls. 36.451 a 36.461.

[...]

Não foram encontradas inconsistências, o que confirma as duplicidades alegadas pelo contribuinte e atesta a correlação de identidade apresentadas nas planilhas.

Desse modo a afetação dos estoques por venda para entrega futura deve ser apurada exclusivamente pelas pela notas de simples remessa.

E) Das operações envolvendo transferências internas:

Alega o contribuinte que altera a codificação de produtos a fim de possibilitar o gerenciamento de itens com base na procedência e reserva de quantidades para atendimento de clientes. Enquanto a movimentação de entrada dessas mercadorias em estoque é identificada pelo código *part number* do fornecedor, a segregação por tamanho, cor e origem é registrada por um movimento de saída para conversão do *part number* em codificação própria de gestão de estoques – *SKU*. Alega que a prática de gerenciamento de estoques não afeta o patrimônio da empresa.

[...]

Mediante amostragem dos valores relevantes, foram confrontados os documentos fiscais de compra, os registros de movimentação interna através do *Kardex* Físico-Financeiro e as notas de compra. Foram selecionados para amostragem 10 produtos com o “custo total” mais elevado para serem confrontados com o “*Kardex* Físico-Financeiro” da impugnante.

[...]

Conforme pode ser constatado nas tabelas acima, não foram encontradas inconsistências na amostragem efetuada, o que confirma que a prática de gerenciamento de estoques do contribuinte denominada “transferências internas” não afeta o patrimônio da empresa.

F) Das operações denominadas de “movimentação interna”:

Segundo a impugnante (fl. 36.232) as movimentações internas foram feitas para conciliação dos saldos de estoque de um mesmo produto visando corrigir inconsistências na escrituração das notas nos livros fiscais. A impugnante informa ainda que essas operações também impactaram incorretamente a movimentação de estoques da requerente, por isso foram apresentados arquivos consolidando tais informações. [...]

[...]

Analisando as explicações da impugnante, as planilhas apresentadas, o “Kardex” e os arquivos de inventário apresentados, não conseguimos chegar a uma confirmação da consistência das alterações efetuadas. Neste caso as diferenças de estoques justificadas pelo impugnante como “movimentações internas” não serão excluídas da auditoria de estoques.

III – Cálculo da diferença nos estoques e valoração da omissão de compras e de vendas:

Conforme disposto nos tópicos anteriores, a impugnante apresentou outros casos além dos indicados pela Delegacia de Julgamento em que supostamente ocorreram a

contagem equivocada de entradas e saídas do estoque da empresa. **Analizamos todos os casos apresentados em conjunto com as planilhas apresentadas.**

Analizando os valores de omissão de compras e de vendas do auto de infração constatamos que a fórmula utilizada não está de acordo com o que determina a legislação. O critério legal estabelecido pelo artigo 41 da lei n.º 9.430/96 determina que para o cálculo de omissão de compras seja utilizado a fórmula ((valor das entradas / quantidade de entradas) * diferença). No caso de omissão de vendas deve ser utilizado a fórmula ((valor das saídas / quantidade de saídas) * diferença). Duas planilhas foram juntadas neste processo como arquivos não pagináveis com os seguintes nomes:

- diligência 2008
- diligência 2009

Nos arquivos “diligência 2008” e “diligência 2009” estão as diferenças apuradas nos estoques e a valoração dessas diferenças, ou seja, o valor da omissão de compras e de vendas.

IV – Conclusão:

Segue abaixo um quadro comparativo dos valores de omissão de compras e de vendas apurado através da auditoria de estoques que gerou o auto de infração, e da auditoria de estoques efetuado pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Barueri:

Ano-calendário de 2008	Omissão de compras	Omissão de vendas
Auto de Infração	123.794.313,17	13.325.737,62
Diligência	5.357.158,26	1.491.843,74

Ano-calendário de 2009	Omissão de compras	Omissão de vendas
Auto de Infração	105.235.974,69	9.402.521,16
Diligência	12.495.313,54	2.631.272,26

32. Como se vê, o relatório de diligência concluiu pela desconsideração de parte significativa dos valores apurados pela fiscalização. Por outro lado, dispõe que, após analisar explicações, planilhas, o “Kardex¹” e os arquivos de inventário, não conseguiu chegar a uma confirmação da consistência das alterações efetuadas. Assim, as diferenças de estoques justificadas como “movimentações internas” não foram excluídas da auditoria de estoques.

33. A seguir os apontamentos da recorrente em manifestação ao relatório de diligência.

Omissão de compras/vendas em razão de diferenças de estoque

34. Consta dos Termos de Intimação Fiscal n.º 19 (e-fls. 36.682) e 20 (e-fls. 36.687), emitidos no curso da diligência os cálculos da omissão de compras e da omissão de vendas para os anos-calendários de 2008 e 2009. Leia-se:

3. Segue em anexo a este termo de intimação “arquivo não paginável” contendo planilha eletrônica com o cálculo da omissão de compras e das omissões de vendas para o ano-calendário de 2008 (Auditoria 2008 – Versão 03). Esta planilha é a atualização da planilha “Auditoria 2008 – Versão 02” com as justificativas que foram apresentadas e aceitas.

¹ Kardex é um sistema de controle de estoque.

4. Informamos que a planilha “Auditoria 2008 – Versão 03”, que segue em anexo, **será a versão que será encaminhada para a DRJ caso o contribuinte não apresente as justificativas solicitadas.**

AUDITORIA 2008 - Versão 03															
Código da Mercadoria / Serviço	Estoque Inicial	Valor do Estoque Inicial	Entradas	Valor das Entradas	Saídas	Valor das Saídas	Movimentação Interna	Estoque Calculado	Estoque Final Registrado	Valor do Estoque Final	Diferença	Custo Diferença maior que zero	Custo Diferença menor que zero	Omissão Compra	Omissão de Venda
														(1.314.085,59)	592.246,17

[...]

3. Segue em anexo a este termo de intimação “arquivo não paginável” contendo planilha eletrônica com o cálculo da omissão de compras e das omissões de vendas para o ano-calendário de 2009 (Auditoria 2009 – Versão 03). Esta planilha é a atualização da planilha “Auditoria 2009 – Versão 02” com as justificativas que foram apresentadas e aceitas.

4. Informamos que a planilha “Auditoria 2009 – Versão 03”, que segue em anexo, **será a versão que será encaminhada para a DRJ caso o contribuinte não apresente as justificativas solicitadas.**

AUDITORIA 2009 - Versão nº 03															
Código da Mercadoria / Serviço	Estoque Inicial	Valor do Estoque Inicial	Entradas	Valor das Entradas	Saídas	Valor das Saídas	Movimentação Interna	Estoque Calculado	Estoque Final Registrado	Valor do Estoque Final	Diferença	Custo Diferença maior que zero	Custo Diferença menor que zero	Omissão Compra	Omissão de Venda
Total														-375.749,55	638.917,02

35. Todavia, os valores apresentados no relatório de diligência são divergentes e nas demais intimações não fora apresentada outra planilha, exceto no relatório. Veja-se:

2008	Omissão de Compras	Omissão de Vendas
Auto de Infração	123.794.313,17	13.325.737,62
Intimação 19	1.314.085,59	592.246,17
Diligência	5.357.158,26	1.491.843,74

2009	Omissão de Compras	Omissão de Vendas
Auto de Infração	105.235.974,69	9.402.521,16
Intimação 20	375.749,55	638.917,02
Diligência	12.495.313,54	2.631.272,26

36. Ante tal situação, a recorrente se manifestou nos seguintes termos em relação ao relatório de diligência:

Nesse contexto, a Impugnante foi surpreendida com a desconsideração dos valores indicados acima e a apresentação de um novo cálculo majorado, **tendo em vista que a D. Autoridade Fiscal não apresentou nenhuma justificativa no Relatório da Diligência para suportar tal alteração.**

18 Assim, **é necessária a intimação da D. Autoridade Fiscal para apresentar as razões que motivaram a apresentação de novos cálculos na conclusão da diligência.**

37. Na sequência a recorrente “*passa a demonstrar a improcedência dos valores remanescentes de omissão indicados na conclusão da diligência*” e conclui (e-fls. 37661 e seg.):

Em que pese somente tenham sido desconsideradas pela D. Autoridade Fiscal as justificativas que tratam das movimentações internas, **da análise das planilhas “diligência 2008” e “diligência 2009” apresentadas na conclusão do Relatório de**

Diligência não é possível depreender qual teria sido o racional utilizado para calcular os valores remanescentes de omissão.

38. Assim, apresentou nos autos novo Parecer Técnico que aponta as seguintes inconsistências (e-fls. 37676).

Nesse sentido, às constatações efetuadas foram as seguintes:

• **Anexos 3 e 8 – Notas fiscais de entrada emitidas pela Ingram, que movimentam estoque**

Foram desconsideradas, ou seja, excluídas na apuração da Autoridade fiscal, diversas entradas relativamente a notas fiscais que, considerando a natureza e CFOPs das operações, não deveriam ser tratadas como operações que não movimentam estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa. As referidas operações, além de estarem lastreadas em notas fiscais de entrada emitidas pela Ingram, se referem a:

- a) Devoluções de vendas (CFOP 1.202, 1.411, 2.202, 2.203 e 2204).
- b) Entradas por bonificação (CFOP 1.910 e 2.910).
- c) Retornos de saída para exposição (CFOP 1.914).
- d) Entradas para conserto ou retornos de conserto (CFOP 2.915 e 2.916).
- e) Outras entradas (CFOP 1.949).

Outrossim, esses subscritores levantaram várias das notas fiscais em questão e não constataram quaisquer motivos pelos quais as mesmas devessem ser desconsideradas (excluídas) das operações que movimentam estoque.

Nesse sentido, as notas fiscais que foram levantadas seguem juntadas como Documentos 1 ao 5 deste trabalho, respectivamente, demonstrando e comprovando o quanto ora afirmado.

Além disso, a título exemplificativo, estes subscritores também levantaram algumas notas fiscais de venda (as quais fazem parte do **Documentos 1** deste trabalho), vinculadas as operações de entrada (por devolução) excluídas pela fiscalização.

Nesse aspecto, veja-se, por exemplo, a nota fiscal de entrada n.º 041231, que se refere a devolução (CFOP 1.202) de um aparelho Multifuncional, cujo cliente, conforme consta da nota fiscal de entrada, desistiu da compra.

O referido aparelho foi vendido através da nota fiscal de venda n.º 39072 e, quando da emissão da referida nota fiscal de venda, houve a baixa no estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

A comprovar o vínculo entre a referida devolução e a venda em questão, reproduz-se a seguir as referidas notas fiscais de venda e entrada por devolução, com os destaques pertinentes.

[...]

Assim, não havia motivos para que as devoluções de venda, bem como as demais operações constantes do **Anexo 3** deste trabalho, fossem desconsideradas das operações que movimentam o estoque, na apuração realizada pela Autoridade Fiscal.

• **Anexo 9 – Notas fiscais de entrada emitidas pela Ingram, que não movimentam estoque**

Foi considerada, ou seja, incluída na apuração da Autoridade fiscal, uma nota fiscal de entrada (vinculada à importação de mercadoria, emitida com o CFOP 3.101 e registrada fiscalmente com CFOP 3.102), sem que houvesse qualquer razão para considerá-la como operação que movimenta o estoque. Isto porque a referida nota fiscal se refere a um mero complemento de preço do valor de entrada da nota fiscal de importação n.º 000.865.

Assim, essa operação não movimentava o estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

[...]

Portanto, não havia motivos para que a operação de complemento de valor em questão, **Anexo 9** deste trabalho, fosse considerada (incluída) na apuração das entradas pela Autoridade Fiscal e, conseqüentemente, na movimentação de estoque dos produtos.

- **Anexos 4 e 10 – Notas fiscais de saída emitidas pela Ingram, que movimentam estoque**

Foram desconsideradas, ou seja, excluídas da apuração da Autoridade fiscal, diversas saídas relativamente a notas fiscais que, em razão da natureza e CFOPs das operações, são operações que movimentam estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

As referidas operações, além de estarem lastreadas em notas fiscais de saída emitidas pela Ingram, se referem a:

- a) Vendas (CFOP 5.102 e 6.102).
- b) Devolução de compras (CFOP 5.202, 5.411 e 6.202)
- c) **Transferência para ativo fixo (CFOP 5.552).**
- d) **Transferência para uso/consumo (CFOP 5.557).**
- e) Remessa em bonificação (CFOP 5.910 e 6.910).
- f) Remessa para demonstração ou exposição (CFOP 5.912 e 6.912 ou 5.914, respectivamente)
- g) **Remessa para conserto (CFOP 5.915 e 6.915).**
- h) **Outras saídas (CFOP 5.949 e 6.949).**

Outrossim, esses subscritores levantaram várias das notas fiscais em questão e não constataram quaisquer motivos que justificassem desconsiderá-las (excluí-las) das operações que movimentam estoque.

Nesse sentido, as notas fiscais que foram levantadas seguem juntadas como **Documentos 7 ao 14** deste trabalho, respectivamente, demonstrando e comprovando o quanto ora afirmado.

[...]

Assim, não havia motivos para que as referidas saídas, bem como as demais operações constantes do **Anexo 4** deste trabalho, fossem desconsideradas (excluídas), das operações que movimentam o estoque, na apuração realizada pela Autoridade Fiscal.

- **Anexos 5 e 11 – Notas fiscais de saída emitidas pela Ingram, que não movimentam estoque**

Foram consideradas, ou seja, incluídas na apuração da Autoridade fiscal, diversas notas fiscais de saída que deveriam ser tratadas como operações que não movimentam o estoque. Isto porque se referem a notas fiscais de mero complemento de preço do valor de venda e assim essas operações não movimentam estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

Outrossim, esses subscritores levantaram várias das notas fiscais em questão (**Documentos 15** deste trabalho) e não constataram qualquer motivo para justificar a inclusão destas notas fiscais nas operações que movimentam estoque.

[...]

Assim, não haveria motivos para que a referida operação, bem como as demais operações constantes do **Anexo 5** deste trabalho, fossem consideradas (incluídas), entre as operações que movimentam o estoque, na apuração realizada pela Autoridade Fiscal.

- **Anexos 6 e 12 – Notas fiscais emitidas por Terceiros contra a Ingram, que movimentam estoque**

Foram desconsideradas, ou seja, excluídas da apuração da Autoridade fiscal, diversas entradas relativamente a notas fiscais que, levando-se em consideração a natureza e CFOPs das operações, deveriam ser consideradas como operações que movimentam estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

As referidas operações, além de estarem lastreadas em notas fiscais emitidas por terceiros contra a Ingram, se referem a:

- a) Devolução de compras feita pelos clientes da Ingram (CFOP 1.202, 1.411, 2.202 e 2.411).
- b) Bonificação dadas pelos fornecedores à Ingram (CFOP 1.910 e 2.910).
- c) Retorno de saída para demonstração ou exposição (CFOP 1.913 ou 1.914, respectivamente).
- d) Retorno de saída para conserto (CFOP 1.916 e 2.916).
- e) Outras entradas (CFOP 1.949 e 2.949).

[...]

Assim, não haveria motivos para que as devoluções de venda, bem como as demais operações constantes do **Anexo 6** deste trabalho, fossem desconsideradas (excluídas) das operações de entrada que movimentam o estoque, na apuração realizada pela Autoridade Fiscal.

- **Anexos 7 e 13 – Notas fiscais emitidas por Terceiros contra a Ingram, que não movimentam estoque**

Foi considerada, incluída na apuração da Autoridade fiscal, diversas entradas relativamente a notas fiscais que, pelo que se pode apurar até o momento, se referem a notas fiscais de mero complemento de preço do valor de compra ou de aquisição de produtos, cuja notas fiscais que movimentam o estoque não são as de compra, mas sim as de remessa pelos armazéns gerais de onde as mercadorias saíram. Assim essas operações não movimentam estoque, conforme declarado nos arquivos da “IN86 Reprocessada”, apresentados pela empresa.

[...]

Assim, até onde se pode apurar, não havia motivos para que a referida operação, bem como as demais operações constantes dos **Anexos 7 e 13** deste trabalho, fossem consideradas (incluídas), entre as operações que movimentam o estoque, na apuração realizada pela Autoridade Fiscal.

4. CONCLUSÃO

Com base no que foi apurado, demonstrado e comprovado no Capítulo 2 deste trabalho, pode se afirmar e concluir o seguinte:

Primeiro, a maior parte das diferenças que remanesceram na autuação após a Diligência realizada decorre do fato de terem sido desconsideradas (excluídas) ou consideradas (incluídas) na apuração da Autoridade Fiscal diversas notas fiscais / operações que, de acordo com a análise dos dados dos arquivos da “IN86 Reprocessada” dos anos-calendários de 2008 e 2009 – já juntados aos autos:

- a) Movimentam estoque e, portanto, não deveriam ter sido desconsideradas (excluídas) na apuração, quando da Diligência realizada pela Autoridade Fiscal.
- b) Não movimentam estoque e, portanto, não deveriam ter sido consideradas (incluídas) na apuração, quando da Diligência realizada pela Autoridade Fiscal.

Outrossim, da análise das referidas operações, de acordo com as notas fiscais que ainda puderam ser levantadas e disponibilizadas para exame pela empresa e que seguem

juntadas ao presente trabalho, representando uma amostra bastante significativa dessas operações, estes subscritores constataram equívocos na Diligência realizada, já que a mesma:

Desconsiderou, indevidamente, nas movimentações de estoque, operações / notas fiscais para as quais não haveria razão para serem desconsideradas, tratando-se de:

- a) Devoluções de vendas.
- b) Devoluções de compras.
- c) Entradas e saídas por bonificação.
- d) Remessas e retornos para exposição.
- e) Remessas e retornos para conserto.
- f) Remessas e retornos para demonstração.
- g) Vendas.
- h) Transferências para ativo fixo e uso e consumo.
- i) Outras entradas e outras saídas.

Considerou, indevidamente, nas movimentações de estoque, operações / notas fiscais para as quais não haveria razão para serem consideradas, uma vez que, pelo que se pode apurar das notas fiscais disponibilizadas para exame, tratavam-se de operações de complemento de preço de aquisição e de complemento de preço de venda de produtos ou de aquisição de produtos, cuja notas fiscais que movimentam o estoque não são as de compra, mas sim as de remessa emitidas pelos armazéns gerais de onde as mercadorias saíram.

Nesse sentido, ajustados os resultados da Diligência fiscal, de forma a desconsiderar, nos arquivos de “diligência 2008” e “diligência 2009”, exclusivamente as operações em questões, que correspondem às operações lançadas pela Autoridade Fiscal nas colunas denominadas de “Outras Entradas” e “Outras saídas”, cujas quantidades apontadas nessas colunas foram, indevidamente, excluídas – em sua grande maioria – ou incluídas – em alguns casos – na apuração dos saldos finais de estoque, calculados ao final de cada ano-calendário em exame, apurou-se o seguinte, conforme demonstrado nos **Anexos 14 e 15** deste trabalho:

Apuração da Autoridade Fiscal

Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Conforme Autoridade Fiscal)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	5.357.158,26	12.495.313,54	17.852.471,80
Omissão de Vendas	1.491.843,74	2.631.272,26	4.123.116,00
Total da Autuação	6.849.002,00	15.126.585,80	21.975.587,80

Apuração da Simonaggio Perícias

Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Devidamente Ajustada)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	588.688,99	1.044.434,20	1.633.123,19
Omissão de Vendas	1.087.459,87	1.157.814,94	2.245.274,81
Total da Autuação	1.676.148,86	2.202.249,14	3.878.398,00

Diferença (Apuração a Maior da Autoridade Fiscal)

Majoração da Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência	2008	2009	Total
Omissão de Compras	4.768.469,27	11.450.879,34	16.219.348,61
Omissão de Vendas	404.383,87	1.473.457,32	1.877.841,19
Total da Autuação	5.172.853,14	12.924.336,66	18.097.189,80

Segundo, conforme apurado e demonstrado no Capítulo 3 deste trabalho, independentemente do quanto exposto anteriormente – que está a demonstrar e comprovar que, mesmo com as significativas reduções efetuadas pela Autoridade Fiscal, ainda assim os resultados da Diligência realizada, continuam equivocados (majorados indevidamente) – estes subscritores também constataram que, para diversos produtos, os valores das supostas omissões de compras ou de vendas, relativas aos anos-calendários de 2008 e 2009, seriam superiores aos valores exigidos originalmente quando da lavratura do Auto de Infração.

Nesse sentido, o resultado do quanto apurado, em relação a cada produto que teve a autuação majorada, segue demonstrado nos **Anexos 16 e 17** deste trabalho, cujos totais das diferenças autuadas a maior (majoradas) na Diligência realizada podem ser assim resumidos:

Auto de Infração Original, referente aos produtos com majoração no Relatório da Diligência Fiscal

Total da Base de Cálculo do Auto de Infração Original (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	831.803,96	1.924.419,18	2.756.223,14
Omissão de Vendas	98.400,19	877.806,03	976.206,22
Total da Autuação	930.204,15	2.802.225,21	3.732.429,36

Resultado da Diligência Fiscal, referente aos produtos com o valor da omissão majorada

Total da Base de Cálculo Retificada na Diligência (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	3.877.949,64	9.278.683,01	13.156.632,65
Omissão de Vendas	1.274.199,58	2.490.182,18	3.764.381,76
Total da Autuação	5.152.149,22	11.768.865,19	16.921.014,41

Diferença (Comparação entre o Auto de Infração Original e o resultado apresentado no Relatório da Diligência Fiscal)

Total da Base de Cálculo a Maior na Diligência (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	3.046.145,68	7.354.263,83	10.400.409,51
Omissão de Vendas	1.175.799,39	1.612.376,15	2.788.175,54
Total da Autuação	4.221.945,07	8.966.639,98	13.188.585,05

Outrossim, a majoração, nesse momento, dos valores exigidos originalmente quando da lavratura do Auto de Infração é questão de direito que deverá ser devidamente tratada pelos patronos da Ingram, cabendo a estes subscritores tão somente a constatação dos fatos e apuração dos valores envolvidos.

Terceiro, por fim, considerando a questão apontada no Capítulo 3 e no item “segundo” desta conclusão, ou seja, que a autuação retificada pela Autoridade Fiscal, em relação a cada produto autuado, não poderia ser superior aos valores exigidos no Auto de Infração original, tem-se que, mesmo considerando as constatações e apurações destes subscritores (Simonaggio Perícias), levadas a efeito no Capítulo 2 e item “primeiro” desta conclusão, ainda assim, restariam diversos produtos cuja autuação retificada seria maior do que o Auto de Infração original., conforme apurado e demonstrado nos **Anexos 18 e 19** deste trabalho, cujo resumo é o seguinte:

Apuração da Simonaggio Perícias, relativamente aos produtos com autuações majoradas na Diligência (expurgadas as operações consideradas indevidamente pela Autoridade Fiscal)

Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Devidamente Ajustada) (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	334.620,14	458.732,14	793.352,28
Omissão de Vendas	997.738,38	1.018.158,02	2.015.896,40
Total da Autuação	1.332.358,52	1.476.890,16	2.809.248,68

Auto de Infração Original, relativamente aos produtos com autuações majoradas na Diligência (ainda que expurgadas as operações consideradas indevidamente pela Autoridade Fiscal)

Base de Cálculo do Auto de Infração Original (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	13.106,96	230.203,13	243.310,09
Omissão de Vendas	27.220,74	227.406,78	254.627,52
Total da Autuação	40.327,70	457.609,91	497.937,61

Diferença entre o Auto de Infração Original e a Apuração da Simonaggio Perícias

Majoração da Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Devidamente Ajustada) (Produtos com Autuações Majoradas)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	321.513,18	228.529,01	550.042,19
Omissão de Vendas	970.517,64	790.751,24	1.761.268,88
Total da Autuação	1.292.030,82	1.019.280,25	2.311.311,07

Assim, considerando as apurações destes subscritores (Simonaggio Perícias), ou seja, expurgadas do resultado da Diligência as operações consideradas indevidamente pela Autoridade Fiscal, e limitando as apurações aos valores exigidos no Auto de Infração original, nos casos dos produtos com autuação majorada, o resultado final encontrado foi o seguinte, conforme apurado e demonstrado nos **Anexos 20 e 21** deste trabalho:

Apuração da Autoridade Fiscal no Relatório de Diligência

Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Conforme Autoridade Fiscal)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	5.357.158,26	12.495.313,54	17.852.471,80
Omissão de Vendas	1.491.843,74	2.631.272,26	4.123.116,00
Total da Autuação	6.849.002,00	15.126.585,80	21.975.587,80

Apuração da Simonaggio Perícias (expurgadas as operações consideradas indevidamente pela Autoridade Fiscal e limitada aos valores lançados no Auto de Infração Original)

Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência (Devidamente Ajustada e limitada aos valores do Auto de Infração Original)	2008	2009	Total
Omissão de Compras	267.175,81	815.905,19	1.083.081,00
Omissão de Vendas	116.942,23	367.063,70	484.005,93
Total da Autuação	384.118,04	1.182.968,89	1.567.086,93

Diferença (Apuração a Maior da Autoridade Fiscal)

Majoração da Base de Cálculo da Autuação Retificada na Diligência	2008	2009	Total
Omissão de Compras	5.089.982,45	11.679.408,35	16.769.390,80
Omissão de Vendas	1.374.901,51	2.264.208,56	3.639.110,07
Total da Autuação	6.464.883,96	13.943.616,91	20.408.500,87

39. Como se vê, várias questões de fato foram controvertidas, exemplos foram citados no Parecer e vários documentos foram anexados. Entretanto, ao se pronunciar sobre as ponderações da impugnante a decisão recorrida foi genérica. Veja-se:

De acordo com a instrução processual em comento, a autoridade lançadora não validou de forma integral o acervo documental apresentado pelo contribuinte, em atendimento às intimações endereçadas para fins afastamento dos valores de omissões de compra e de venda, circunstância detalhada nos arquivos intitulados de "Omissão de Compras e de Vendas 2008" e "Omissão de Compras e de Vendas 2009" respectivamente, resumindo a análise instrumentada nos arquivos não pagináveis anexos à perícia contábil emitido pela autoridade lançadora (fls. 37.619/37.620) e consolidada no desfecho da conclusões do relatório de Diligência Fiscal (Quadro Comparativo - fl. 37.618).

Neste sentido, **não merece razão as assertivas pautadas em recortes sustentados sob pretensa desconsideração de documentação trazida nos Termos de Intimação Fiscal nº 19 (fl. 36.682) e 20 (fl. 36.687) ou indicação isolada em perícia suplementar trazida em suas contrarrazões finais.**

Melhor sorte não alcança com a divergência manifesta em relação à metodologia de trabalho adotada pela autoridade tributária responsável pelo atendimento da diligência, pois, não apenas desenvolvida em estrita consonância com os ditames do art. 41 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, mas, também, dentro dos limites do valor total da base imponível apurada para fins de lavratura da autuação fiscal.

Sob este prisma, apenas renova o acontecido na fase de diligência fiscal, **não inserindo nenhuma inovação em relação aquilo que fora certificado pela autoridade tributária responsável pela Diligência Fiscal, ou seja, reproduzindo a mesma tônica das respostas não satisfativas percebidas na fase investigatória adicional do procedimento.**

Assim sendo, evidencia-se que o conjunto probatório carreado aos autos e suas **contrarrazões suplementares acrescidas à peça impugnatória não revelam a existência de dados relevantes apoiados em suporte fático tendente a impulsionar a reversão das conclusões ponderadas no encerramento da diligência fiscal demandada pela Resolução nº 618, de 24 de fevereiro de 2016.**

Deste modo, torna-se imperativo a ratificação das inferências finais veiculadas no relatório de diligência fiscal (fls. 37.598/37.618) que demonstrou a pertinência de exclusão parcial das omissões de compra e de venda configuradas no encerramento do

procedimento de fiscalização, visto que, notadamente, promovido com a devida cautela e observância dos critérios adequados na forma da norma de regência, e suas repercussões na apuração do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL nos anos de 2008 e 2009.

Sob este aspecto, é cediço que era de responsabilidade do sujeito passivo realizar a comprovação fidedigna das ponderações reportadas em suas contrarrazões e perícia contábil conduzida aos autos em oposição às inferências da autoridade tributária responsável pela execução dos procedimentos de diligência fiscal, amparado por meio de documentação inequívoca hábil e idônea, bem como coincidente, em datas e valores, ou seja, não bastando a mera demanda tendente à validação da integralidade dos fatos propugnados ou citação exemplificativa e de forma episódica de situações retiradas na conclusão dos trabalhos de auditoria de produção baseada em levantamento quantitativo por espécie.

Destarte, torna-se imperativo a exoneração parcial dos valores tributados em decorrência da tipificação da infração tributária de omissão de receita levada a efeito perante o impugnante, reduzindo-se a base imponible do imposto de renda ao montante demonstrado das conclusões do Relatório de Diligência Fiscal (Quadro Comparativo - fl. 37.618).

40. O que a recorrente pondera, e com razão, é que não houve uma resposta para os elementos apontados. Trata-se de questões de fato. Não estou a dizer que a recorrente tem razão, ou não, quanto ao valor apurado, mas, sim, que não houve resposta aos questionamentos acima. Há fartos elementos nos autos em relação aos quais não houve manifestação da decisão recorrida que permitisse à recorrente entender o motivo da manutenção dos valores apurados em diligência.

41. A meu ver, são questionamentos que demandam uma nova diligência. Pois, analisando-se os autos, também não encontrei respostas que demonstrem o porquê da manutenção dos valores apurados. Reitero, não afirmo que os valores apontados pela recorrente estão corretos, mas, sim, que foram suscitados vários pontos, com base em documentos, os quais não foram enfrentados pela decisão recorrida.

42. Todavia, uma diligência em sede de recurso voluntário, no caso destes autos, significaria supressão de instância, pois seria para analisar questões já suscitada em primeira instância e que não foram objeto de análise.

43. Como observa López e Neder², no processo administrativo fiscal destacam-se as seguintes nulidades: *“os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento”*.

44. Apontam ainda os autores que *“algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade de partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de*

² LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 558-559.

primeira instância e o seu saneamento com a prática de novo ato”.

45. É o caso dos autos. A decisão recorrida não enfrentou vários argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência. Tal omissão materializa o cerceamento do direito de defesa, o que atrai a nulidade da decisão recorrida. Assim, outra decisão deve ser proferida, desta feita com o enfrentamento dos argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência.

46. Nestes termos, o recurso de ofício também deve ser anulado, nos termos do art. 59, §1º do Decreto n.º 70.235/72 cujo teor assenta que a “*nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência*”.

47. Tendo em vista que o recurso de ofício é posterior e diretamente dependente da decisão recorrida, também deve ser anulado.

Conclusão

48. Ante o exposto, acolho a preliminar de nulidade para anular a decisão de primeira instância para que outra seja proferida mediante análise dos argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência. Com efeito, anulo também o recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior