



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

Processo nº 11080.731521/2012-28
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.203 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e OUTROS - arbitramento
Embargante DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OBSCURIDADE. OMISSÕES. INOCORRÊNCIA.

Devem ser rejeitados os embargos declaratórios na situação em que as alegadas obscuridade e omissões não ocorreram, tendo sido as matérias supostamente obscuras ou omissas, na verdade, discutidas e decididas no acórdão embargado. Os embargos declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já decidida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: (i) em REJEITAR o pedido preliminar da embargante, formulado da tribuna, de suspensão do julgamento administrativo até apreciação, pelo Poder Judiciário, de agravo interposto em Mandado de Segurança; e (ii) em NEGAR provimento aos embargos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração (fls. 105438/105459) opostos pelo Contribuinte acima identificado, em face do acórdão nº 1301-002.024, prolatado por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 05/05/2016 (fls. 105266/105423).

No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se, por maioria de votos, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

ARBITRAMENTO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. MODIFICAÇÃO DAS RAZÕES DE ARBITRAMENTO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Ao se constatar que a decisão de primeira instância manteve o arbitramento dos lucros com base no mesmo dispositivo legal empregado pelo Fisco no ato do lançamento, e que as extensas irregularidades apontadas já se encontravam expostas desde a autuação, sendo tão somente ratificadas pelo acórdão recorrido, não se há de reconhecer qualquer alteração das razões de arbitramento. A preliminar de nulidade da decisão recorrida deve ser rejeitada.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FUNDAMENTOS. PROCEDÊNCIA.

Há de se manter o lançamento tributário na circunstância em que a autoridade fiscal colaciona aos autos elementos suficientes à convicção de que, em virtude de generalizada retificação, a escrituração apresentada pelo contribuinte fiscalizado, diante de inúmeras e graves irregularidades, mostra-se imprestável para determinação do lucro real, justificando, assim, o arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE CONTÁBIL. MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS. PROCEDÊNCIA.

Restou comprovada nos autos a existência de uma ação minuciosamente planejada para a obtenção de novos resultados societários, ao mesmo tempo em que se eliminavam pendências/irregularidades fiscais pré-existentes sem gerar novos pagamentos de tributos, introduzindo também novas e igualmente graves irregularidades. A manipulação de resultados incluiu o aumento do resultado em anos já atingidos pela decadência e a redução (mediante majoração de custos) nos períodos ainda sujeitos à tributação. Em tais condições, presente a conduta dolosa de modificação das características essenciais do fato gerador tributário, de forma a reduzir o montante do tributo devido, é de se ter por correta a aplicação da multa de ofício qualificada (150%).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. CONDUTA DOLOSA. MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS. FRAUDE CONTÁBIL. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62, § 2º, DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. No caso vertente, a conduta dolosa, comprovada nos autos na forma de fraude contábil e manipulação de resultados, conduz à aplicação do art. 173, I, do CTN, com o que se constata que os lançamentos não foram alcançados pela decadência.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2008

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

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

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

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parcela dos equipamentos vendidos a empresas que se

dedicam ao comércio atacadista ou varejista desses mesmos equipamentos de informática se destinaram a consumo próprio dessas empresas, e não à revenda, cabe a ela provar o que afirma. Na ausência de tal prova, a cargo da recorrente, correto o procedimento do Fisco que manteve na base de cálculo da contribuição as vendas de equipamentos de informática feitas a empresas que se declaram à Administração Tributária como comerciantes atacadistas ou varejistas desses mesmos equipamentos de informática.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI Nº 10.996/2004. PROVA. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parte das vendas, incluídas pelo Fisco na base de cálculo da contribuição, na verdade se destinaram a empresas situadas na Zona Franca de Manaus e devidamente registradas junto à Suframa, cabe a ela provar o que afirma. Feita a prova parcialmente, os valores da receita bruta correspondentes a essas vendas devem ser excluídos da base tributável. Em sentido oposto, se os elementos carreados aos autos pela interessada são insuficientes para a prova indispensável, a autuação deve ser mantida, na parte não comprovada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

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

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

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

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

que se declaram à Administração Tributária como comerciantes atacadistas ou varejistas desses mesmos equipamentos de informática.

BENEFÍCIO FISCAL. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI Nº 10.996/2004. PROVA. ÔNUS DA PROVA.

A regra geral é de incidência tributária. Ao pleitear o gozo de um benefício fiscal, cabe a quem pleiteia provar que cumpriu as condições para tanto. Se a recorrente alega que parte das vendas, incluídas pelo Fisco na base de cálculo da contribuição, na verdade se destinaram a empresas situadas na Zona Franca de Manaus e devidamente registradas junto à Suframa, cabe a ela provar o que afirma. Feita a prova parcialmente, os valores da receita bruta correspondentes a essas vendas devem ser excluídos da base tributável. Em sentido oposto, se os elementos carreados aos autos pela interessada são insuficientes para a prova indispensável, a autuação deve ser mantida, na parte não comprovada.

Alega a embargante que o aresto combatido padeceria de omissões e obscuridades várias, que especifica. Em suas próprias palavras (fls. 105458/105459):

(i) a nulidade parcial do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário por violação ao art. 62, § 2º, do RICARF, na medida em que deixou de observar o termo inicial de contagem do prazo decadencial fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Representativo de Controvérsia (Recurso Especial nº 973.733- SC);

(ii) a obscuridade do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário quanto ao critério utilizado para contagem do prazo decadencial em caso de arbitramento de lucro ou, subsidiariamente, o erro material na contagem do prazo decadencial tendo em vista o reconhecimento da premissa de aplicação de período de apuração trimestral, relativo a lucro arbitrado;

(iii) as omissões incorridas pelo acórdão de julgamento do Recurso Voluntário

(iii.i) que se absteve de fundamentar a decisão que não recepcionou o argumento da Embargante referente à mudança de regime de apuração do lucro para contagem do prazo decadencial;

(iii.ii) que se furtou a analisar a alegação de correspondência entre os conceitos de *exercício* e período de apuração para fins tributários;

(iii.iii) que deixou de responder se não seria possível apurar-se o lucro real de 2007, tendo em vista que os erros contábeis alegadamente cometidos pela embargante foram identificados e quantificados;

(iii.iv) que deixou de examinar as provas produzidas e apresentadas pela Embargante, em especial os laudos da PWC e E&Y, que demonstram que a contabilidade da empresa relativa ao exercício de 2007 se presta à apuração do lucro real, bem como fundamentar a decisão que rejeitou as conclusões desses laudos e provas;

(iii.v) que se absteve de enfrentar o argumento de que o arbitramento não pode ser decretado quando baseado em infrações cujo efeitos jurídico-tributários são especificamente previstos em lei; e

(iii.vi) que deixou de analisar os esclarecimentos prestados pela Embargante em face dos erros de contabilização alegados pelo fisco, que, por sua vez, foram

utilizados como causa da imputação de fraude à Embargante, bem como de fundamentar a decisão que rejeitou a procedência desses esclarecimentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Durante o presente julgamento, no momento de sua sustentação oral, o patrono da embargante trouxe da tribuna a informação de interposição de medida judicial, com pedido de liminar, na qual foi arguido o impedimento dos Conselheiros indicados pela Fazenda Nacional¹. Informou, ainda, que o pedido de liminar foi negado pelo juízo competente e que dessa decisão foi interposto agravo. O patrono pediu ao Colegiado, então, a suspensão do presente julgamento administrativo, até que o Poder Judiciário decidisse o mencionado agravo.

O pedido foi submetido à deliberação da Turma, em caráter preliminar, sendo rejeitado por unanimidade de votos, por inexistência de provimento jurisdicional determinando a suspensão pleiteada e por impossibilidade de atendimento de seu pedido, à luz do Regimento Interno do CARF.

Passo, pois, a proferir meu voto.

A ciência do acórdão ora embargado se deu em 23/05/2016 (documento à fl. 105430). Tendo sido os embargos apresentados em 27/05/2016 (fl. 105437), tenho que são tempestivos, à luz do prazo de cinco dias estabelecido pelo § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Ademais, a embargante apontou objetivamente os vícios que pretende ver sanados, atendendo, desta forma, o requisito regimental.

Atendidos os demais requisitos processuais, conheço dos embargos e passo a analisá-los, na sequência em que formulados pela embargante. A análise se fará nos estritos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *verbis*:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

(i) a nulidade parcial do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário por violação ao art. 62, § 2º, do RICARF, na medida em que deixou de observar o termo inicial de contagem do

¹ Esse impedimento estaria relacionado ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Área Tributária e Aduaneira, instituído pelo art. 5º da Medida Provisória nº 765, de 29/12/2016.

prazo decadencial fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Representativo de Controvérsia (Recurso Especial nº 973.733- SC);

Neste ponto, a embargante não aponta especificamente alguma omissão, obscuridade ou contradição, presentes no acórdão embargado, que pretenda ver sanada. De fato, transparece sua irresignação diante do entendimento do Colegiado quanto à aplicação do quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da contagem do prazo decadencial. Entendeu a Turma que o Recurso Especial nº 973.733 já teria sido objeto de reexame pelo próprio STJ, nos EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497, e que caberia a aplicação integrada dos dois dispositivos, de forma a fazer valer, no âmbito administrativo, a jurisprudência uniformizada pelo STJ. Confira-se o excerto a seguir, do voto condutor do acórdão embargado:

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). [...].

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que “*impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria*”. [...]

De se observar a diferença relevante entre um e outro julgados: no primeiro caso (REsp nº 973.733), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, interpretação esta que fugia por completo à textualidade do art. 173, I, do CTN. No segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal passou a considerar que (naquele caso), completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995. [...]

A irresignação sobre a decisão do Colegiado há de ser atacada por recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, se cabível, nos termos regimentais. Inexistindo qualquer vício (omissão, obscuridade nem contradição) a ser sanado pela via dos embargos, deve ser negado provimento aos embargos, quanto a este ponto.

(ii) a obscuridade do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário quanto ao critério utilizado para contagem do prazo decadencial em caso de arbitramento de lucro ou, subsidiariamente, o erro material na contagem do prazo decadencial tendo em vista o reconhecimento da premissa de aplicação de período de apuração trimestral, relativo a lucro arbitrado;

Ao se analisar este ponto, há que se ter em mente que o IRPJ e a CSLL foram apurados pelo sujeito passivo com base no lucro real anual. No entanto, ao efetuar o lançamento, o Fisco se valeu do arbitramento do lucro, pelos motivos largamente discutidos ao longo do processo.

Isto posto, de se verificar que obscuridade não há. A situação específica foi abordada, restando claro o posicionamento do Colegiado quanto à contagem do prazo decadencial no caso vertente. Confira-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão embargado (grifos não constam do original):

Para IRPJ e CSLL, a opção do contribuinte foi pela apuração anual, com recolhimento de estimativas mensais. O fato gerador ocorreu, então, em 31/12/2007. O lançamento poderia ser efetuado a partir de 01/01/2008, pelo que a fluência do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2009, encerrando-se em 31/12/2013. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 21/09/2012 (fl. 23319), não se há de falar em decadência.

Poder-se-ia argumentar que, ao ser abandonado o lucro real, adotando-se o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, teria também ocorrido modificação na data de ocorrência dos fatos geradores, com o que a análise do parágrafo anterior deveria ser refeita. No entanto, entendo que **a verificação da ocorrência da decadência deve ser feita à luz do critério adotado originalmente pelo contribuinte, conforme acima. Constatado, como de fato se constatou, que o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007 se encontrava hígido, esse direito não é afetado se, ao impor-se o arbitramento dos lucros, o lançamento contempla fatos geradores trimestrais.** Adicionalmente, observe-se que, ainda que se devesse considerar as datas dos fatos geradores do lançamento (o que admito apenas como hipótese argumentativa), não teria ocorrido a decadência: para o fato gerador ocorrido em 31/03/2007, o lançamento poderia ter sido feito a partir de 01/04/2007; com isso, a fluência do quinquênio decadencial se iniciaria em 01/01/2008, findando-se em 31/12/2012. A conclusão seria idêntica à do parágrafo anterior.

Mais uma vez, revela-se a irresignação da interessada com a decisão. Mais do que isso, revela-se também a inutilidade do recurso de embargos ora manejado. É que o mesmo trecho acima transcrito demonstrou, a afastar outras hipóteses argumentativas, que ainda que se pudesse considerar fatos geradores trimestrais, mesmo assim a conclusão seria pela inoccorrência da decadência. Ou seja, mesmo que fosse o caso de acolher os embargos, nenhum efeito prático daí adviria, visto que a conclusão seria a mesma.

Quanto à alegação de erro material, igualmente insustentável. Trata-se, como se observa, de mais um aspecto em que a interessada não se conforma com o quanto decidido pelo Colegiado.

Pelo exposto, rejeito os embargos, também quanto a este ponto.

(iii) *as omissões incorridas pelo acórdão de julgamento do Recurso Voluntário*

(iii.i) *(omissão) que se absteve de fundamentar a decisão que não recepcionou o argumento da Embargante referente à mudança de regime de apuração do lucro para contagem do prazo decadencial;*

Embora não totalmente claro, é possível o entendimento de que este ponto se refere (mais uma vez) ao entendimento do Colegiado de que a verificação da decadência deve

ser feita à luz do critério (de apuração do lucro) originalmente adotado pelo contribuinte. Isso consta do voto condutor, anteriormente transcrito e novamente abaixo, por amor à clareza:

Poder-se-ia argumentar que, ao ser abandonado o lucro real, adotando-se o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, teria também ocorrido modificação na data de ocorrência dos fatos geradores, com o que a análise do parágrafo anterior deveria ser refeita. No entanto, entendo que a verificação da ocorrência da decadência deve ser feita à luz do critério adotado originalmente pelo contribuinte, conforme acima. Constatado, como de fato se constatou, que o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007 se encontrava hígido, esse direito não é afetado se, ao impor-se o arbitramento dos lucros, o lançamento contempla fatos geradores trimestrais. Adicionalmente, observe-se que, ainda que se devesse considerar as datas dos fatos geradores do lançamento (o que admito apenas como hipótese argumentativa), não teria ocorrido a decadência: para o fato gerador ocorrido em 31/03/2007, o lançamento poderia ter sido feito a partir de 01/04/2007; com isso, a fluência do quinquênio decadencial se iniciaria em 01/01/2008, findando-se em 31/12/2012. A conclusão seria idêntica à do parágrafo anterior.

Omissão não houve, nem obscuridade. A resposta à dúvida da embargante se encontra no próprio texto acima. O entendimento do Colegiado é que se trata de dois questionamentos distintos. Em um primeiro momento, se verifica se é possível efetuar o lançamento, à luz da decadência e do critério (até então) adotado pelo contribuinte. Sendo positiva a resposta (como o foi, no caso concreto), o Fisco então verifica se é possível adotar a forma de apuração do lucro originalmente adotada pelo contribuinte ou se é o caso de arbitramento dos lucros. Esse segundo questionamento em nada afeta o primeiro.

Além disso, reitero a inutilidade do recurso manejado, para fins práticos. Ainda que se adotasse fatos geradores trimestrais, a conclusão seria a mesma, a inoccorrência da decadência.

Também aqui os embargos devem ser rejeitados.

(iii.ii) (omissão) *que se furtou a analisar a alegação de correspondência entre os conceitos de exercício e período de apuração para fins tributários;*

Ao se verificar os termos do recurso voluntário, o que se constata é a tentativa da então recorrente de misturar e confundir os conceitos de *período de apuração* e de *exercício*. Vários são os momentos (por exemplo, fls. 104916/104918) em que a recorrente fala em exercício e transcreve um artigo de lei que expressamente menciona período de apuração.

Embora alguma imprecisão se tenha verificado no passado quanto a essas duas expressões, isso não mais ocorre atualmente. O período de apuração é o intervalo de tempo, fixado em lei, para que se apure o tributo devido em decorrência dos fatos geradores que se tenham consumado nesse lapso temporal. Para o lucro arbitrado, esse lapso é trimestral, enquanto que para o lucro real pode ser trimestral ou anual, conforme a opção do contribuinte. No caso concreto, segundo a forma de apuração do lucro adotada pelo contribuinte, o fato gerador do IRPJ seria anual, encerrado em 31/12/2007. O Fisco somente poderia ter efetuado o lançamento após encerrado o período de apuração anual, ou seja, a partir de 01/01/2008. Com isso, a contagem do prazo decadencial (na forma do art. 173, I, do CTN) somente se inicia no

primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2009. Esse foi o entendimento do Colegiado, cabendo ressaltar que essa contagem não se modifica se, como foi o caso, não for possível o lançamento na forma do lucro real, adotando-se o arbitramento por períodos de apuração trimestrais.

De se constatar a inocorrência de omissão, mas da irresignação da embargante com o entendimento do Colegiado e da aplicação ao caso concreto, para fins de contagem do prazo decadencial, dos conceitos de período de apuração e exercício. Rejeito, pois, os embargos, também quanto a este ponto.

(iii.iii) (omissão) *que deixou de responder se não seria possível apurar-se o lucro real de 2007, tendo em vista que os erros contábeis alegadamente cometidos pela embargante foram identificados e quantificados;*

(iii.iv) (omissão) *que deixou de examinar as provas produzidas e apresentadas pela Embargante, em especial os laudos da PWC e E&Y, que demonstram que a contabilidade da empresa relativa ao exercício de 2007 se presta à apuração do lucro real, bem como fundamentar a decisão que rejeitou as conclusões desses laudos e provas;*

(iii.v) (omissão) *que se absteve de enfrentar o argumento de que o arbitramento não pode ser decretado quando baseado em infrações cujo efeitos jurídico-tributários são especificamente previstos em lei; e*

(iii.vi) (omissão) *que deixou de analisar os esclarecimentos prestados pela Embargante em face dos erros de contabilização alegados pelo fisco, que, por sua vez, foram utilizados como causa da imputação de fraude à Embargante, bem como de fundamentar a decisão que rejeitou a procedência desses esclarecimentos.*

Os quatro pontos acima merecem tratamento conjunto. É que todos se referem às infrações apuradas no curso do processo de fiscalização e que, no entendimento do Fisco (corroborado pelas decisões de primeira e segunda instância), deveriam conduzir ao arbitramento dos lucros.

Transcrevo, a seguir, alguns excertos do relatório e do voto condutor do acórdão embargado, a fim de demonstrar como a matéria foi abordada e qual foi o entendimento do Colegiado. Do relatório, extraio o que segue, como conclusões do Fisco (fls. 105299/105302, grifos não constam do original):

[...]

Diante desse refazimento contábil de uma década, **a Fiscalização selecionou pontos considerados relevantes dentro das operações da Fiscalizada para estimar a justeza e a confiabilidade dos lançamentos de ajustes.** Para isso foram analisados, fornecedores, clientes, estoques, variações cambiais, operações com partes relacionadas, movimentação bancária, renda variável, entre muitos outros citados ao longo deste relatório.

Da análise dos citados lançamentos observou-se a existência de **graves irregularidades de forma abrangente em praticamente todos os pontos examinados.** Grande quantidade de lançamentos não teve base documental

comprovada, houve estornos de centenas de milhões de pagamentos comprovadamente existentes, não foi respeitado o regime de competência na apropriação de despesas com softwares, foram implementadas graves irregularidades nas planilhas de variações cambiais, foram inseridos impostos recuperáveis como saldo de estoques, há ajustes vultosos em clientes e fornecedores de forma globalizada e sem documentos de suporte, tudo conforme finamente detalhado neste relatório e nas planilhas anexas.

Resumindo, **pelas amostragens verificadas, a Fiscalizada cometeu, no mínimo, as seguintes infrações:**

a) estornou saldos existentes em 31/01/2009, dizendo terem origem no período de 1999 a 2003, no entanto, quando solicitados os documentos que embasaram os lançamentos, deixa de apresentar e até mesmo admite que não possui. Os ajustes atribuídos a esse período somam 135 milhões a crédito de resultado. (itens 5.1, 11.1 e 11.2);

b) procedeu a estornos de pagamentos comprovadamente realizados por meio dos extratos bancários, sendo que os valores estornados foram lançados a débito do resultado do período. Essa prática ilegal gerou débitos no resultado dos exercícios de 2004, 2005 e 2006. (item 5.2);

c) modificou a contabilização das faturas de reembolso de softwares (royalties) do regime de competência para o regime de caixa, com isso aproveitou-se duplamente de faturas emitidas em 2002 e em 2003, também transferiu custos de 2006 para 2007 – dentro do seu interesse fiscal. Além das implicações nos demais anos podemos citar o valor de 38 milhões relativos a 2002/2003 e 63 milhões transferidos de 2006 para 2007. (item 5.3);

d) fez a opção de tributação das variações cambiais pelo regime de caixa nas DIPJs originais de 2006 e 2007, também escriturou adições e exclusões relativas a variações cambiais mensalmente nos livros Lalur. Nas DIPJs retificadoras manteve essa opção, inclusive alterando valores na declaração base 2007. No entanto, ao ser intimada a apresentar as planilhas de apuração pelo regime de caixa, alegou praticar apenas regime de competência. (item 5.4);

e) inseriu dados de forma irregular em suas planilhas de variações cambiais – regime de competência (sem anuência da fiscalização), de maneira que, contrariando toda ordem econômico-financeira, transformou uma receita de 20 milhões em uma despesa de 36 milhões, ou seja, gerou de forma fictícia um custo financeiro de, no mínimo, 56 milhões em 2006 e 17 milhões em 2007 (item 5.4);

f) usou a planilha de variações cambiais para anular os efeitos tributários de lançamentos de estornos de fretes internacionais (item 5.4.4);

g) depois de quase uma década modificou a realização dos seus estoques em todos os anos passados. No ano de 2006, essas modificações resultaram em aumento de custo de estoque de 73 milhões de reais em 2006 e 45 milhões em 2007. (item 5.5.2);

h) adicionou tributos recuperáveis ao valor dos estoques de matérias primas (item 5.5.3);

i) manteve lançamentos em duplicidade nos estoques de matérias primas, relativos a compras em consignação, incluindo tributos recuperáveis (item 5.5.4);

j) transformou estoque de peças usadas (sucatas) em custo do exercício (21 milhões de reais), sem qualquer demonstração de pertinência (item 5.6);

k) deixou de contabilizar os ajustes de CPV para retirar os valores das contribuições de PIS e Cofins, que eram contabilizados como parte dos estoques, ocasionando distorções nos custos dos estoques, sem apresentação de conciliação entre Dacon e contabilidade (item 5.7);

l) fez ajustes em seus extratos bancários apenas para ficarem alinhados com a contabilidade ao final do ano, sem realizar uma efetiva conciliação bancária. (item 5.8);

m) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 2007, de forma globalizada, mais de 8 milhões de reais a título de descontos concedidos, descontos esses não comprovados. (item 5.9);

n) inseriu em sua contabilidade, nos ajustes de 01/01/2008, de forma globalizada, mais de 16 milhões de reais a crédito de clientes intercia e a débito de resultado, sem qualquer comprovação. (item 5.10);

o) fez ajustes na conta Clientes Nacionais, relativos aos anos de 2003 a 2007, creditando resultado do exercício em mais de 11 milhões de reais, sem justificativa para isso. (item 5.11);

p) estornou mais de 24 milhões de despesas de fretes internacionais; anulou os efeitos tributários disso por meio de manipulação das planilhas de variações cambiais, e deixou de demonstrar a efetiva duplicidade de tais custos (item 5.13);

q) ignorando as normas contábeis e societárias, estornou mais de cem milhões de despesas de provisões para garantia originalmente contabilizadas para o período de 2002 a 2007. (item 5.14);

r) ajustou a conta de Intercia Fornecimentos, em 31/01/2009, em mais de 98 milhões de reais a crédito, de forma globalizada e sem base documental. (item 5.15);

s) fez ajustes a débito da conta 381033202 – Ajuste de Exercícios Anteriores em 31/01/2009 em mais de 17 milhões de reais de forma globalizada e sem base documental. (item 5.15.2);

t) inseriu, em 31/01/2009, lançamentos a crédito de Intercia Fornecimentos e a débito de Resultado do Exercício a título de complementação de royalties, os quais somam mais de 59 milhões, cuja origem é de meses de 2008 e de maio de 2009. (item 5.15.3);

u) além de outras, reconheceu pelo menos 113 milhões de reais como pendências fiscais relativas a 2007, porém, por outros ajustes irregulares controlou para que isso não afetasse o lucro real. (item 6);

v) apresentou três balanços diferentes para o fechamento de 31/01/2009, um na contabilidade Sped, outro nas demonstrações auditadas, e um terceiro relativo aos balancetes fiscais. (item 7);

w) utilizou os saldos das contas da contabilidade original para fins de apuração das parcelas dedutíveis de despesas incorridas em aplicações de renda variável (hedge), com isso contraria sua própria posição, quando diz que o correto são os novos saldos resultantes de sua “conciliação”. (item 8);

x) não existiam livros Lalur formalizados que embasassem as DIPJs retificadoras, quando do início da fiscalização. O livro Lalur original de 2007 foi apresentado com todos os dados pessoais do contador incorretos. (item 9);

y) deixou de refletir em suas DIPJs retificadoras todas as modificações contábeis implementadas no refazimento de 31/01/2009. (item 10);

z) agiu em vários momentos, antes do início e após o começo da fiscalização, com intenção de dificultar o conhecimento do Fisco sobre as reais modificações implementadas em sua contabilidade (item 12);

a1) eliminou as pendências fiscais existentes antes do refazimento contábil nos anos de 2004 a 2007 (mínimo de 241 milhões de base de IRPJ e CSLL), e ainda diminuiu em 15 milhões a soma do lucro real em todos os anos reformados. (item 13.1);

a2) aproveitou-se de prejuízos fiscais (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) gerados nas DIPJs originais de 2002 e 2003, os quais somam mais de 51 milhões de reais. No seu refazimento contábil a Fiscalizada apurou lucros nos dois anos, assim mais uma vez contradiz-se em seus posicionamentos. (item 13.3).

Reforça-se mais uma vez, esta vasta listagem de irregularidades são extraídas de uma contabilidade refeita, e de apenas alguns pontos objeto de análise, pois não é possível avaliar todos os efeitos.

[...]

No voto condutor do acórdão embargado, o Relator assim se manifesta (grifos não constam do original):

No extenso relatório que antecede a este voto se buscou dar detalhes dos aspectos contábeis e das extensas irregularidades que conduziram ao arbitramento dos lucros. **A estratégia da recorrente, nos itens acima, é de focar em alguns dos aspectos particulares, na tentativa de desviar a atenção do conjunto.** No entanto, como de regra acontece, o conjunto é tão relevante como os detalhes. Não se pode dar demasiada atenção a uma folha e perder de vista a árvore.

O caso que ora se analisa diz respeito a um “refazimento contábil” que alcançou os anos-calendário 2002 a 2008, com ajustes levados a efeito em 2008 e 2009, sendo impossível, como afirmado pela fiscalização, dissociar os efeitos e analisá-los em separado para cada um dos anos-calendário. E a análise em conjunto das extensas irregularidades apontadas pelo Fisco conduz, sem sombra de dúvidas, à correção do arbitramento dos lucros.

Após transcrever alguns trechos da manifestação da Douta PGFN em suas contrarrazões, o Relator conclui (grifos não constam do original):

Não faço reparos ao acima exposto. **A extensa peça recursal não consegue afastar a acusação fiscal de igualmente extensas irregularidades na contabilidade, verificadas ao longo de diversos anos-calendário a partir de 2002 e objeto de ajustes contábeis levados a efeito em 2009. Se, por um lado, a extensão e amplitude de tais ajustes evidencia, a meu ver, a imprestabilidade da contabilidade dita “original”, por outro lado resta inequivocamente demonstrado que os ajustes, longe de corrigir eventuais erros, na verdade buscaram mascará-los, introduzindo, ao mesmo tempo, diversos outros.** Com

isso, igualmente imprestável e não merecedora de confiabilidade a contabilidade refeita.

Em que pese o grande renome das consultorias contratadas pela interessada na busca de atestar a prestabilidade de sua contabilidade, os interesses da recorrente seriam mais bem atendidos se os serviços dessas consultorias houvessem sido direcionados a evitar, tempestivamente, a necessidade de “*refazimentos contábeis*”, mediante o registro preciso e de acordo com a lei de suas operações. Em assim não sendo, considero que os laudos apresentados não conseguem afastar as extensas irregularidades apontadas pelo Fisco e confirmadas em sede de diligência e pela decisão de primeira instância, devendo ser mantido o arbitramento dos lucros, tal como feito.

Não é o caso, em sede de embargos, de transcrever nem de reproduzir a integralidade do voto do acórdão embargado, com a finalidade de demonstrar a inexistência das alegadas omissões.

No entanto, dos excertos acima transcritos, já resta evidenciado que a estratégia de defesa da interessada, desde o início, era de chamar a atenção para problemas específicos de sua contabilidade e da possibilidade de sanear-los, de forma pontual.

Não foi o que ocorreu, como visto. As irregularidades foram encontradas tanto na contabilidade original quanto no assim chamado “*refazimento contábil*”, o qual, longe de sanear as irregularidades, introduziu outros e mais graves problemas. Além disso, as irregularidades se verificaram ao longo de diversos anos-calendário, desde 2002 até 2009, revelando-se impossível a dissociação dos efeitos de cada uma. Nesse sentido, e mesmo após a realização de diligência, a conclusão foi de que seria impossível a apuração do lucro real. A resposta ao item *iii.iii* destes embargos não poderia ser mais clara e expressa.

Quanto aos laudos produzidos pelas empresas de consultoria PWC e E&Y, também o Colegiado considerou que não são suficientes para afastar as extensas irregularidades encontradas, confirmadas em diligência e em primeira instância. Não é demais lembrar que não cabe ao particular, muito menos um particular contratado pela parte, a tarefa de substituir o Fisco em seu poder/dever de fiscalizar e, se for o caso, de atestar a imprestabilidade da contabilidade para fins de determinação do lucro real. Essa imprestabilidade restou demonstrada à saciedade nos autos.

Quanto aos efeitos jurídico-tributários de cada uma das infrações, presente mais uma vez a estratégia da interessada de chamar a atenção para problemas específicos. A leitura do voto condutor do acórdão embargado mostra com clareza que as infrações não se resumiam a algumas poucas e pontuais ocorrências, antes espalhavam seus efeitos ao longo de oito anos-calendários, envolvendo milhares de lançamentos contábeis e milhões de reais. Os efeitos jurídico-tributários de tão graves e extensas irregularidades contábeis são, no que toca ao imposto de renda, a imposição do arbitramento de lucros para fins de determinação da base tributável. Isso é o que foi feito pelo Fisco e mantido em todas as instâncias administrativas.

Finalmente, os esclarecimentos prestados pela interessada foram exaustivamente examinados e rejeitados, à evidência de que erros em tal montante e extensão e com tais efeitos que não poderiam ser tidos como meros erros, mas sim como procedimento intencionalmente adotado para a redução dos tributos devidos. Os parágrafos a seguir bem ilustram o entendimento do Colegiado:

[...] Não se trata, no caso, de meras ilações do Fisco, como alega a recorrente, mas de numerosos elementos os quais, reunidos, conduzem à conduta dolosa de modificação das características essenciais do fato gerador tributário, de forma a reduzir o montante do tributo devido. De tudo que foi tratado até aqui, tenho por comprovada a existência de uma ação minuciosamente planejada para a obtenção de novos resultados societários, ao mesmo tempo em que se eliminavam pendências/irregularidades fiscais pré-existentes sem gerar novos pagamentos de tributos, introduzindo também novas e igualmente graves irregularidades. A manipulação de resultados incluiu o aumento do resultado em anos já atingidos pela decadência e a redução (mediante majoração de custos) nos períodos ainda sujeitos à tributação. “Erros” sistemáticos e reiterados no cálculo da variação cambial (sempre no sentido favorável à contribuinte); mudança no critério do registro de gastos com royalties; registro incompleto da movimentação bancária e modificação no registro dos inventários e estoques, com influência direta nos custos, entre diversos outros aspectos, não deixam dúvidas.

Como alerta a Fiscalização, a contribuinte faz parte de um dos maiores grupos econômicos do mundo, e teria, assim, capacidade econômico-financeira para contratar os melhores profissionais e manter os melhores sistemas para evitar qualquer tipo de incorreção, tanto nos registros originais e muito mais no refazimento. Torna-se, pois, inaceitável que tão grande quantidade de irregularidades seja fruto de erro, configurando-se a intenção dolosa.

Com estes fundamentos, rejeito também estes quatro pontos (*iii.iii*, *iii.iv*, *iii.v* e *iii.vi*) dos embargos.

Conclusão

Em conclusão, por todo o exposto, voto por conhecer dos embargos e, no mérito, negar-lhes provimento, ratificando integralmente o quanto decidido no Acórdão nº 1301-002.024, de 05/05/2016.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha