



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13603.002968/2003-84
Recurso nº 150.262 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.935 – 1ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2014
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes Fazenda Nacional
Garantia Indústria Comércio Importação Ltda. e outros

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO ESPECIAL - Decisão parcial de mérito, no sistema processual brasileiro, usado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é nula, devendo ser anulada para julgamento único, ante a unicidade do julgamento.

NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO ESPECIAL - A perfeita comprovação do dissídio jurisprudencial é requisito inafastável para legitimar o recurso especial, sem a qual não pode o recurso ser conhecido.

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL.

Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, em não havendo pagamento do tributo, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício/período seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido iniciado, *ex-vi* do disposto no inciso I, art. 173, do CTN. Se os autos indicam a ocorrência de pagamento, o termo inicial a ser considerado é a data do fato gerador.

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPETÊNCIA DO CARF PARA JULGAMENTO. A identificação de co-responsáveis pelo crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício remete o exame da atribuição de responsabilidade para o âmbito do processo administrativo tributário regulado pelo Decreto 70.235/72, cujo julgamento em segunda instância compete ao CARF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª **Turma** da **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, Por unanimidade de votos, recurso provido com retorno à Câmara a quo. Recurso do Contribuinte: 1) Quanto ao Conhecimento: a) Por unanimidade de votos, recurso não conhecido quanto à convalidação do recurso voluntário de Clésio Wagner de Araújo. b) Por maioria de votos, recurso conhecido quanto à responsabilidade de José Marcelino de Araújo. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). c) Por maioria de votos, recurso não conhecido quanto à possibilidade de arbitramento. Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). d) Por unanimidade de votos, recurso de Clésio não conhecido por preclusão. 2) Quanto ao Mérito: a) Por maioria de votos, o colegiado considerou o CARF competente para apreciar o mérito da responsabilidade. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) que entendiam que no caso concreto não haveria essa possibilidade. b) Por maioria de votos, o colegiado decidiu pelo retorno à Câmara a quo para manifestação sobre a responsabilidade de José Marcelino de Araújo. Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) que votou pela análise da responsabilidade direta pela CSRF e Karem Jureidini Dias que votou pela nulidade completa da decisão. Esteve presente e procedeu à sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. José Eduardo Alckmin OAB-DF 2977.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Júnior, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

Relatório

Cuida-se de recursos especiais interpostos em face do Acórdão 101-96.791. (sessão plenária de 25 de junho de 2008), prolatado em litígio relativo a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Registro que do mesmo procedimento de fiscalização resultaram exigências de PIS e de COFINS, que tramitam nos processos nº 13603.002967/2003-30 e 13603.002966/2003-95, respectivamente.

A pessoa jurídica autuada é Garantia Indústria Comércio Importação Ltda.e as pessoas físicas arroladas como responsáveis são José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo.

Inicialmente, apresentaram recurso voluntário, nos três processos PLR(dizendo-se sucessora de Garantia), Clésio e José Marcelino. Anulados os atos processuais (nos três processos) a partir da decisão de primeira instância, inclusive, foi prolatada uma segunda decisão. Dessa segunda decisão apresentaram recurso voluntário: (i) no processo de IRPJ/CSLL, PLR e José Marcelino; (ii) nos processos de PIS e COFINS, apenas Garantia. Nos três processos apresentaram recurso especial Garantia, José Marcelino e Clésio.

Em síntese, este processo assim se desenrolou:

A empresa Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda. foi autuada ante a não apresentação de notas fiscais de entrada, quando devidamente intimada pela fiscalização, fato que teria impossibilitado a verificação do Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) e, por conseguinte, a apuração do lucro real, ensejando o lançamento de crédito tributário mediante arbitramento do lucro dos anos-calendário de 1998 a 2000, com multa de ofício qualificada de 150% e majorada para 225%, com fulcro no art. 47, III, da Lei nº 8.981/1995, art. 530, III, do RIR/1999 e art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Foram intimados na qualidade de responsáveis solidários pelo crédito tributário os sócios José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo.

Quando do julgamento da impugnação, primeiramente a DRJ em Belo Horizonte o converteu em diligência com a finalidade de ser verificado se se consolidara a incorporação da empresa Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda. pela empresa PLR Comércio e Importação Ltda., tendo a autoridade fiscal encarregada da sua realização chegado à conclusão de que a referida incorporação não se consumara.

A partir das informações constantes do relatório da diligência então realizada, a DRJ em Belo Horizonte considerou procedente o lançamento, consoante Acórdão DRJ/BH nº 10.038/2005 (fls. 1.739/vol. 9).

Apresentaram recurso voluntário PLR Comércio e Importação Ltda., na qualidade de suposta incorporadora de Garantia (fls. 1830 a 1896), Clésio Wagner de Araújo (fls. 1900 a 1962) e José Marcelino Araújo (fls. 1967 a 2040).

A extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mediante Acórdão nº 103-22.633 (fls. 2.077/vol. 10), anulou essa decisão de primeira instância para que outra fosse proferida, por considerar caracterizado o cerceamento do amplo direito de defesa e do contraditório, em virtude de não ter sido dada ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, impossibilitando sua manifestação a respeito, se fosse do seu interesse.

Nova decisão foi prolatada pela DRJ/BH, através do Acórdão nº 02-13.212/2007, mantendo o mesmo entendimento da decisão anterior e, dentre outras matérias, apreciando a responsabilidade pelo crédito tributário sob a égide dos artigos 124, I e 135, II e III, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.

Dessa nova decisão a empresa autuada, Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda., deixou de apresentar recurso voluntário. Apresentaram recurso voluntário a empresa PLR Comércio e Importação Ltda., como suposta incorporadora de Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda., e José Marcelino de Araújo, arrolado como responsável solidário.

Não tendo constado ciência da intimação por parte do outro responsável solidário, Clésio Wagner de Araújo, o julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 103- 01.864 (fls. 2.424/29), para que o sócio Clésio Wagner de Araújo tomasse ciência do que fora decidido no Acórdão DRJ/BH nº 02-13.212/2007, o qual, em razão de mudança de endereço, conforme assinalado às fls. 2.429, não conhecera o teor do referido acórdão e, consequentemente, não tivera a oportunidade de, querendo, interpor novo recurso voluntário.

Às fls. 2.432 o órgão preparador informou que, efetivamente, ocorrera a intimação por edital (do qual juntou cópia) e que, inadvertidamente, as duas cópias do edital foram arquivadas, sem anexação de uma ao processo. Assim, restou demonstrado que os interessados foram intimados por meio do mesmo edital

Quando do retorno da diligência, o julgamento passou à responsabilidade da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujos membros, em sessão de 25/06/2008, por meio do Acórdão nº 101-96.791, analisando recursos voluntários interpostos por PLR Comércio e Importação Ltda., suposta incorporadora de Garantia Indústria Comércio e Importação Ltda, e pelo arrolado como responsável tributário José Marcelino de Araújo, acordaram em, (i) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso interposto por PLR Comércio e Importação Ltda; (ii) por maioria de votos, CONHECER do recurso interposto pela pessoa física José Marcelino de Araújo, arrolado como responsável solidário, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência d. Procuradoria da Fazenda Nacional; (iii) por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento, e ACOLHER a decadência quanto aos fatos geradores até o 3º. trimestre de 1998, inclusive; (iv).por unanimidade de votos, manter o arbitramento dos lucros e DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício a 75%.

O voto condutor consigna a não apresentação de recurso voluntário por parte de Clésio Wagner de Araújo, arrolado como responsável tributário.

A Fazenda Nacional ingressou com recurso especial, que teve seguimento apenas na matéria referente à decadência. Alega a PGFN que, tendo sido verificada total ausência de pagamento quanto aos créditos tributários em questão, a contagem do prazo decadencial deveria ter sido realizada com base no disposto no art. 173, I, do CTN, e não no art. 150, § 4º do mesmo diploma legal.

Junta aos autos, como prova da divergência jurisprudencial alegada, as ementas de dois acórdãos exarados por outros colegiados do Conselho de Contribuintes (Ac. 204-01182 e Ac. 103-21.025), ambos manifestando a interpretação de que, havendo absoluta falta de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser realizada com base no disposto no art. 173, I, e não no art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda. ingressou com recurso especial (fls. 2594 e seguintes), alegando “divergência do acórdão recorrido com acórdãos paradigmas no que tange ao arbitramento de lucros”.

Diz que “ *O acórdão recorrido entendeu que o arbitramento de lucros era possível diante da falta de apresentação de notas fiscais de entrada, restando inviabilizada a verificação do custo das mercadorias vendidas.*”, aduzindo que “*No acórdão paradigma (em*

anexo), verifica-se que a dedutibilidade das despesas deve ser restaurada quando apresentados os documentos fiscais hábeis para tal.” Anexou o Acórdão 1101-00.069.

Os sujeitos passivos solidários também aviaram recurso especial de divergência (fls. 2.611/49). Tal recurso foi apresentado em conjunto, numa mesma peça, para os três processos (principal, de IRPJ e CSLL, e decorrentes, de PIS e de Cofins), suscitando 4 matérias, cujas interpretações postulam serem levadas à CSRF para uniformização, a saber: (i) falta de apresentação de recurso voluntário pelo Sr. Clésio Wagner de Araújo; (ii) não conhecimento das razões de recurso do Sr. José Marcelino de Araújo referentes à declaração de nulidade do Termo de Responsabilidade; (iii) apuração do crédito tributário por arbitramento *versus* glosa de custos; (iv) eleição da base de cálculo do PIS e da Cofins por dispositivo declarado inconstitucional pelo STF.

Às fls 2680 a 2687 consta o exame conjunto de admissibilidade dos três recursos, feito pelo então presidente da 1ª Câmara da 1ª SEJUL..

O despacho de admissibilidade nº 1101-00.044 não se manifesta expressamente, em separado, sobre a admissibilidade do recurso especial interposto por cada um dos recorrentes (Garantia, Clésio e José Marcelino). Mas dele se deduz que não foram admitidos os recursos interpostos por Garantia e por Clésio. Ao relatar os fatos que importam ao exame de admissibilidade, o Presidente da 1ª SEJUL registrou que o primeiro parágrafo do voto condutor do acórdão guerreado consignou que o responsabilizado Clésio Wagner de Araújo não apresentou recurso voluntário. E em outro momento, registra que o recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica PLR não foi conhecido, por lhe faltar legitimidade para integrar a lide, e que sobre esse aspecto não foi interposto recurso especial.

Afinal, decidiu

“ (...) DOU seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, no que alude às três primeiras divergências acima indicadas, (...)”.

Donde se depreende que apenas o recurso de José Marcelino teve seguimento, e apenas quanto às três primeiras matérias.

Às fls. 2688 José Marcelino e Clésio pedem revisão do despacho para admitir o recurso também em relação à quarta matéria.

O novo Presidente da 1ª Câmara encaminhou os autos ao antigo presidente, prolator do despacho agravado, solicitando sua manifestação a respeito.

Às fls. 2692 consta informação do prolator do despacho agravado dando conta de que, na oportunidade em que procedeu ao exame de admissibilidade, não foi levado em consideração que se tratava do processo matriz e que existiam dois outros processos decorrentes, relativos a PIS e COFINS, para os quais, também, os exames de admissibilidade de recurso especial não considerou essa questão (Despachos 1101-00.042 e 1101-00.043). Assim, proferiu despacho saneador conjunto para os três despachos anteriores, propondo sua anulação, por ter a análise da admissibilidade sido realizada como se autônomos fossem, pois *“admitida a decorrência, aplicar-se-ia aos procedimentos reflexivos, no que couber, a mesma decisão dada ao processo matriz.”*

Afinal, assim se manifestou:

“ (...) entendo que o Despacho nº 1101- 00.044, datado de 08/07/2011, deve ser retificado apenas quanto à constatação de que se trata do processo matriz, cuja decisão, quanto à admissibilidade do recurso especial, no que couber, deve ser estendida aos processos decorrentes, acima enumerados, permanecendo inalterada a rejeição ao seguimento da 4ª divergência, supra transcrita, por falta de previsão regimental, devendo o novo Despacho dessa Presidência da 1ª Câmara instruir o processo principal e os decorrentes.”

Aduziu considerações a respeito da 4ª divergência, pela importância do tema, mesmo sem a matéria ter sido pré-questionada (inaplicabilidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998). Pondera que é inquestionável o motivo regimental que impõe a inadmissibilidade, mas que também inquestionável o direito que os recorrentes têm de se ver desonerados de ônus fiscal sabidamente indevido.

Sugeriu que as autoridades competentes reflitam sobre a viabilidade da regulamentação desse procedimento, que poderia ser feita através da introdução de dispositivo regimental. E assim concluiu seu despacho:

Feitas essas considerações, entendo que à luz do atual Regimento Interno do CARF não deve ser dado seguimento à divergência em causa, mantendo-se o que foi posto no precitado Despacho nº 1101-00.044, quanto a esse aspecto.

O Presidente da 1ª Câmara concordou com o parecer em todos os seus termos, e manteve a decisão exarada no Despacho nº 1101-00.044, de 08/07/2011, quanto ao seguimento parcial do recurso especial, negando seguimento apenas à 4ª divergência, pela falta de previsão regimental, determinado que o Despacho saneador instrísse os processos decorrentes, aplicando-se-lhes o mesmo juízo de admissibilidade do processo matriz, no que couber.

Esse despacho foi confirmado pelo Presidente da CSRF.

É o relatório.

Voto

Do Recurso da Fazenda Nacional.

O recurso da Fazenda Nacional atende os pressupostos que o legitimam, devendo ser conhecido.

A Fazenda Nacional se insurge contra o acórdão na parte que assim decidiu:

“ (...) com a exclusão da multa qualificada, viu-se que restou afastada a hipótese de ocorrência de "dolo, fraude ou simulação" prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o que remete o

termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no mesmo dispositivo legal.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 19/12/2003, deve-se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até novembro de 1998.”

Assenta o voto condutor que o Conselho acolhe o entendimento, apoiado em ampla e conhecida jurisprudência, pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de que o direito do Fisco de constituir o crédito tributário é regulado pelo comando do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da apresentação de declarações ou da realização de pagamentos. Apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Demonstra a PGFN que essa interpretação diverge da assumida por outros colegiados, que entendem que, na ausência de pagamento, mesmo em se tratando de tributos cuja legislação específica preveja lançamentos por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o previsto no art. 173, I, do CTN.

A tese de irrelevância do fato de ter ou não havido pagamento encontra-se totalmente superada pela recente jurisprudência deste CARF que, em cumprimento ao art. 62-A do Regimento, acolhe o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que “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”.

Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I- Em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II- Nas demais situações:

II.a- Se houve pagamento antecipado: data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

II.b Se não houve pagamento antecipado: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

No caso concreto, o crédito relativo aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1998 poderiam ser lançados nesse mesmo ano, e o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o dia 1º de janeiro de 1999, esgotando-se em 31/12/2003.

Uma vez que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 19/12/2003, tem-se por não materializada a decadência, devendo ser provido o recurso da Fazenda Nacional.

Do Recurso do sujeito passivo.

Conforme relatado, existem duas peças de recurso especial, uma subscrita por Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda., e uma subscrita conjuntamente pelos responsáveis solidários, Clésio Wagner de Araújo e José Marcelino de Araújo.

O recurso de Garantia, cuja matéria versa sobre a apuração do crédito por arbitramento, não teve seguimento, conforme se depreende do que passo a expor.

No despacho de admissibilidade nº 1101-00.044 não houve manifestação expressa, em separado, sobre a admissibilidade do recurso especial interposto por cada um dos recorrentes (Garantia, Clésio e José Marcelino).

Ao apreciar o recurso das pessoas físicas em relação à terceira matéria, que é a mesma arguida no recurso especial de Garantia (arbitramento x glosa de custos), o então presidente da 1ª Câmara ressalta que o recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica PLR Comércio e Importação Ltda. não foi conhecido, *haja vista que aquela pessoa jurídica não integra o polo passivo da obrigação tributária, faltando-lhe legitimidade para integrar a lide administrativo-tributária*. Aduz que, “*A esse respeito o recurso especial passou in albis, nada havendo a contrariar esse entendimento da Turma a quo, por parte da recorrente*.”

Registra, porém, que o acórdão recorrido, quando analisou o recurso voluntário da pessoa física corresponsável, consignou que o enfrentamento das outras questões suscitadas, diversas da atribuição de responsabilidade, torna-se imprescindível como forma de assegurar aos recorrentes a ampla defesa e ao contraditório. E define que a divergência quanto à terceira matéria também restou demonstrada.

Afinal, decidiu “ (...) *DOU seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, no que alude às três primeiras divergências acima indicadas, (...)*”.

Como visto, o recurso especial interposto por Garantia não teve seguimento, por precluso, porém a matéria que era seu objeto continuou *sub judice*, porque foi objeto também do recurso de José Marcelino, que, nessa divergência, teve seguimento.

Do Recurso dos Sujeitos Passivos Responsáveis solidários.

O recurso interposto por José Marcelino de Araújo (em peça conjunta com Clésio) foi admitido em relação a três matérias.

1ª matéria:

FALTA DE RECURSO VOLUNTÁRIO DO SR. CLÉSIO WAGNER DE ARAUJO (fls. 2.615).

A esse respeito, afirma o recorrente ser indubitoso que os dois recorrentes interpuseram tempestivamente os recursos voluntários após a primeira decisão da DRJ/BH, aduzindo as razões que diziam respeito tão somente à parte da acusação que lhes era pertinente, porque nada sabiam sobre os negócios da empresa (fls. 2.616).

Acrescenta (fls. 2620) que no confronto das duas decisões da DRJ/BH lê-se que são perfeitamente iguais, só contendo a mais, a segunda, o Relatório de Diligência que cingiu-se ao esclarecimento da efetividade ou não da incorporação de uma empresa por outra, não havendo qualquer menção ao nome dos dois recorrentes, quer no aresto da diligência, quer no voto condutor da segunda decisão de 1ª instância. Logo, dizem, não havia outras razões para aduzirem além daquelas oferecidas tempestivamente no primeiro recurso voluntário das pessoas físicas.

Ressalta que o relatório de diligência em nada alterou a acusação original, nada havendo a acrescentar além do que já havia sido dito, não podendo o silêncio ser tomado como desdizer o que já haviam dito.

Assevera ainda que se pode entender que o Sr. Clésio Wagner de Araújo nada mais tinha a acrescentar além daquilo que havia sustentado na interposição de seu primeiro recurso voluntário (fls. 2621), afigurando-se inadmissível que, pelo fato de não aduzir outras razões em sede de seu segundo recurso voluntário, restava declarar que o mesmo não tenha recorrido.

Postula que a decisão desafiada deveria considerar o primeiro recurso voluntário interposto, à época, tempestivamente, pois quem teria praticado o ato processual viciado teria sido a DRJ/BH, que cerceou amplo direito de defesa do administrado, não podendo tirar proveito do próprio arbítrio.

Como paradigma, foi apresentado, dentre outros, o Acórdão nº 106-10.227, sessão de 03 de junho de 1998, assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE NÃO OCORRIDA — O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo de defesa.

Do seu voto condutor extraem-se os seguintes excertos:

Não obstante a falha apontada, não vislumbro motivo para se chegar à medida extrema de declaração de nulidade do segundo lançamento, aliás em desfavor do contribuinte. Está-se aqui diante de um erro de forma do processo, sendo de se aplicar subsidiariamente a regra do art. 250 do CPC, verbis:

"Art. 250 - O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticarse os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições

Parágrafo único - Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa."

Pondera o Recorrente que, de acordo com o acórdão paradigma, não seria correto anular-se atos passíveis de aproveitamento, desde que desse aproveitamento não resulte prejuízo à defesa.

Não me parece possível acolher o especial quanto a este item. O entendimento expressado pelo acórdão paradigma, de que não seria correto anular-se atos

passíveis de aproveitamento, desde que desse aproveitamento não resulte prejuízo à defesa, não foi objeto de análise pelo acórdão guerreado.

De fato, o acórdão vergastado não declarou a nulidade de nenhum ato processual, nem expressou nenhuma interpretação a esse respeito.

Houve até a tentativa de prequestionar a matéria, via embargos de declaração, mas eles não foram admitidos.

A propósito, veja-se a manifestação do Presidente da 1ª SEJUL, no processo 13603-002967/2003-39 (PIS):

“Cumpridas essas providências, após cientificados da nova decisão de primeira instância, no processo principal, o de nº 13603.002968/2003-84, recurso nº 150.262, relativo ao IRPJ e CSLL, a empresa autuada GARANTIA INDÚSTRIA, COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA. deixou de apresentar recurso voluntário. Apresentou recurso voluntário a empresa PLR COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA., o qual não foi conhecido tendo em vista que essa empresa não reunia condições de sucessora da autuada, em virtude de ter se constatado que não ocorreu a referida incorporação. JOSÉ MARCELINO DE ARAÚJO, arrolado como responsável solidário apresentou recurso voluntário, apreciado pela Câmara embargada. O outro responsável solidário, CLÉSIO WAGNER DE ARAÚJO, deixou de apresentar recurso voluntário, como se vê no acórdão nº 101-96.791.

(...)

A análise desses elementos evidencia que não ocorreram as alegadas omissões e contradições no acórdão embargado, por falta de apreciação de recurso voluntário que havia sido apresentado contra a primeira decisão de primeira instância, incluso entre os atos processuais declarados nulos.

A decretação da nulidade de todos os atos processuais, a partir de determinado ponto, marca o prosseguimento da lide a partir do Último ato processual válido, restabelecendo-se o adequado rito processual administrativo esculpido no Decreto nº 70.235/1972, de observância obrigatória pelas partes, aliás como procedeu um dos responsáveis solidários, JOSÉ MARCELINO DE ARAÚJO, que apresentou novo recurso voluntário, apreciado nos autos do referido processo principal.

Assim, impunha-se às pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários a interposição de novos recursos voluntários, também nos processos decorrentes, caso fosse de seus interesses, mesmo que fosse simples petição ou reapresentação do recurso incluso entre os atos processuais anulados.”

Portanto, não tendo sido a matéria tratada no acórdão recorrido, não se materializou a divergência, não devendo ser conhecido o recurso.

2ª matéria:

Como 2ª divergência objeto de recurso, o recorrente aponta o não conhecimento das razões de recurso do Sr. José Marcelino relacionadas à atribuição de responsabilidade, matéria que se encontra assim ementada no Acórdão recorrido:

PESSOAS ARROLADAS COMO RESPONSÁVEIS PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário é matéria de execução, da esfera de competência da d. Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), devendo-se anular os atos de atribuição de responsabilidade lavrados pela fiscalização e desconhecer as razões de recurso vinculadas ao tema. No entanto, o enfrentamento das outras questões suscitadas, diversas da atribuição de responsabilidade, torna-se imprescindível como forma de assegurar aos recorrentes o direito à ampla defesa e ao contraditório, no âmbito processual regulado pelo Decreto 70.235/72.

O julgado indicado como paradigma, o Acórdão nº 1103-00.066, sessão de 03 de novembro de 2009, traz, para o tema, a seguinte ementa:

Ementa: ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA DO CARF PARA JULGAMENTO. A identificação de co-responsáveis pelo crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício remete o exame da atribuição de responsabilidade para o âmbito do processo administrativo tributário regulado pelo Decreto 70.235/72, cujo julgamento em segunda instância compete ao CARF.

Como se vê, perfeitamente caracterizada a divergência, conheço do recurso.

O tema da legitimidade processual dos terceiros arrolados como responsáveis solidários, no processo administrativo fiscal, pontificou a partir do ano de 2005, e por alguns anos a jurisprudência permaneceu dividida. De um lado, uma corrente que defendia tratar-se de matéria de execução, cabendo exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional PFN ajuizar quanto à indicação dos co-responsáveis, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa. De outro, ao que entendiam que, uma vez arrolados como responsáveis, têm, as pessoas assim indicadas, direito de se defender na esfera administrativa.

Atualmente, é pacífico o entendimento que acolhe a legitimidade processual administrativa dos terceiros arrolados como responsáveis solidários.

Sobre o tema, relevantes considerações foram levantadas pelo Conselheiro Marcos Neder, no voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.543 (proferido em análise de recurso voluntário), que transcrevo:

“ Como regra, a legitimidade passiva processual, ou seja, a legitimidade para se defender da imposição fiscal, decorre da própria sujeição passiva na relação jurídica material. Nesse aspecto, verifica-se que a fiscalização

atribuiu a determinadas pessoas a responsabilidade pelo pagamento do tributo com fundamento em sua participação no fato jurídico tributário ou em função de seu vínculo com o realizador desse fato.

Humberto Theodoro Júnior observa que o procedimento previsto na Lei de Execução Fiscal não se destina ao acerto da relação creditícia entre o Fisco e o contribuinte, mas apenas se volta para a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito ao credor (artigo 646, CPC). Segundo ele, o acerto é fato que precede à execução e consolida-se no título executivo. Por isto, no processo executivo, não há lugar para discussões e definições de situações controvertidas ou incertas no plano jurídico.¹

A imputação de responsabilidade pelo auditor fiscal e a, posterior, inclusão do acusado na CDA resultam, sem dúvida, consequências gravosas na esfera de direitos do contribuinte. O responsável se vê diante de uma demanda judicial expropriatória de seu patrimônio com fulcro na exigência de tributo e respectivos acréscimos legais. Essa ação executiva vem acompanhada por prova plena, qualificada pela presunção de certeza e liquidez, cuja origem está lastreada em prévio processo administrativo fiscal.

Em que pese haver a possibilidade de defesa judicial pela via dos embargos a execução, o responsável inscrito na dívida ativa figurará, até que lhe seja oferecida a possibilidade da interposição dos referidos embargos, como inadimplente, arcando com todas as consequências danosas advindas desse fato (v.g., inscrição no CADIN, impossibilidade de obter certidão negativa).

Assim, incluído como responsável tributário no auto de infração ou em termo de responsabilidade à parte, deve-se assegurar o direito de defesa administrativo do interessado quanto a tal imputação. A Suprema Corte tem reafirmado sua posição firme de que "não se pode desconhecer que o Estado, em tema de restrição à esfera jurídica de qualquer cidadão ou entidade, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois - cabe enfatizar - o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida imposta pelo Poder Público, de que resultem consequências gravosas no plano dos direitos e garantias individuais, exige a fiel observância do princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV e LV)". A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sustenta a essencialidade desse princípio, "nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos." (grifei)²

Dessa perspectiva não se afastou a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. O art. 2º desse diploma legal determina, expressamente, que a Administração Pública obedecerá aos princípios da ampla defesa e do contraditório. O

¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal. Comentários e Jurisprudência, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, São Paulo, p. 8.

² RTJ 183/371-372 e MS 26358 MC/DF, da relatoria do Ministro Celso de Mello, publicada no DJU de 2.3.2007

parágrafo único desse dispositivo estabelece que nos processos administrativos sejam observados, dentre outros, os critérios de "observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados" (inciso VIII) e de "garantia dos direitos à comunicação" (inciso X).

Além disso, a Lei nº 9.784, de 1999, em várias passagens, resguarda o direito à informação aos acusados (art. 28)³ e a interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio (art. 2º, parágrafo único, inciso X)⁴. A propósito, ensina a eminente Professora Ada Pellegrini Grinover: "litigantes existem sempre que, num procedimento qualquer, surja um conflito de interesses. Não é preciso que o conflito seja qualificado pela pretensão resistida, pois neste caso surgirão a lide e o processo jurisdicional. Basta que os partícipes do processo administrativo se antepõem face a face, numa posição contraposta. Litígio equivale à controvérsia, a contenda, e não a lide. Pode haver litigantes — e os há — sem acusação alguma, em qualquer lide."⁵

Com efeito, o inciso II do artigo 90 e 58 da Lei nº 9.784/99, lei geral do processo administrativo, incluem também, entre os legitimados para atuar no processo administrativo, *"aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direito ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada"*. A legitimação do terceiro se configura quando a solução que se dará à lide deve influir em outra relação jurídica de direito material em que ele faz parte como sujeito passivo, como é o caso da atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum. A ausência de dispositivo específico disciplinando a matéria no Decreto nº 70.235/72 leva a concluir que esta norma geral aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Cientificados da imputação de responsabilidade solidária pela fiscalização, nasce o direito ao acusado de ver suas alegações apreciadas pela Câmara Recorrida por força do que dispõe a Lei nº 9.784, de 1999, e o art. 50, VII, do texto constitucional."

Isto posto, voto pelo provimento do recurso especial quanto a este item.

3ª matéria:

A 3ª divergência objeto de recurso apontada pelo recorrente relaciona-se ao tema Apuração do Crédito Tributário por arbitramento *versus* Glosa de Custos.

Após extenso arrazoado combatendo o procedimento da autoridade fiscal em apurar a base de cálculo por arbitramento, postula a impossibilidade do arbitramento em prejuízo à glosa dos custos improvados, e indica como paradigma o julgado a seguir:

³ Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse

⁴ X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio

⁵ O Processo em Evolução, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996, p. 82/85

ARBITRAMENTO — FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CUSTOS — Só as deficiências que levam à imprestabilidade do conjunto da escrituração é que podem determinar a desclassificação da escrita.

GLOSA DE CUSTOS — FALTA DE APRESENTAÇÃO DA TOTALIDADE DOS DOCUMENTOS — A falta de apresentação de documentos de custos, independente do percentual, constitui motivo para glosa dos mesmos e respectiva cobrança do imposto não pago, devendo o contribuinte, em caso de extravio dos mesmos, tomar as providências prescritas na legislação tributária (Ac. 105- 15.693, de 24.05.2006, Cons. Luis Alberto Bacelar Vidal)

Sobre essa matéria, é a seguinte a ementa do acórdão guerreado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - . IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE COMPRAS DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DO LUCRO REAL. A falta de apresentação de notas fiscais de compras constitui motivo para arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, uma vez que impossibilita a verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, do lucro real.

A admissão do recurso especial quanto a esta matéria encontra-se assim justificada no despacho de admissibilidade:

Confrontando-se os dois arestos acima transcritos, entendo que o dissídio jurisprudencial está presente, porquanto no paradigma considerou-se que mesmo na ausência de 94%, portanto quase 100% (tendo ainda considerado que independe do percentual) dos documentos lastreadores do custo das mercadorias vendidas — CMV, não seria esse motivo suficiente para a desclassificação da escrita e conseqüente arbitramento do lucro, enquanto que no acórdão recorrido a apresentação desses documentos comprobatórios dos custos apropriados na contabilidade são considerados imprescindíveis à validação da escrita e a conseqüente apuração dos seus resultados pelo lucro real, fato que justificaria o arbitramento do lucro.

Quanto a esse tópico, a análise da admissibilidade do recurso está intimamente relacionada com a análise do mérito. É que o recurso especial é cabível quando diferentes colegiados derem, à lei tributária, interpretações diferentes. Portanto, é preciso analisar a legislação tributária aplicada, para ver se as interpretações dadas são distintas, devendo uma delas prevalecer para fins de uniformização, ou se ambas estão de acordo com a lei e o caso examinado, descabendo promover uniformização.

Para essa análise, tome-se, como premissa, que o processo administrativo fiscal tem por escopo verificar a validade da norma jurídica individual concreta representada pelo ato administrativo de lançamento. Assim, cabe ao julgador verificar se o ato de lançamento está de acordo com o que estabelece a lei.

A forma ordinária de apurar a base de cálculo do tributo, segundo a lei tributária, é o lucro real, apurado com base na escrituração do contribuinte, admitindo-se, em situações específicas, a opção do sujeito passivo pelo lucro presumido ou a tributação pelo lucro arbitrado. O arbitramento do lucro, em regra, é feito de ofício, mas a admite lei que, observadas certas condições, o contribuinte se antecipe ao fisco e pague o tributo com base no lucro arbitrado, evitando a imposição da multa por lançamento de ofício (RIR/99, art. 531).

O lucro real é determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º).

A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º). O ponto de partida para essa verificação é a escrituração do contribuinte, e os fatos nela registrados devem estar comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º). A tributação pelo lucro real pressupõe escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais, com obediência à lei tributária.

A lei prevê que o imposto será determinado com base em critérios do lucro arbitrado quando, entre outras hipóteses, a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real (RIR/99, art. 530, II, b), bem como quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (RIR/99, art. 530, III).

A aplicação da primeira hipótese acima mencionada pressupõe a não ocorrência da segunda. Porque a autoridade fiscal só pode avaliar se a escrituração contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a apuração do lucro real se os livros e documentos foram apresentados (total ou parcialmente).

Assim, a não apresentação dos livros e documentos impõe o arbitramento do lucro (art. 530, III). Mas o descumprimento parcial da obrigação de exhibir livros e documentos exige a avaliação da possibilidade de aferir o lucro real a partir do que foi apresentado (art. 530, II, b). Quem, em primeira mão, tem condições de avaliar se a escrituração é ou não aproveitável é o auditor fiscal que a examina. Não cabe fixar um limite percentual a partir do qual a falta de apresentação de documentos impõe o arbitramento, mas sim avaliar se, diante da situação concreta, é razoável o ajuste do lucro real apurado pelo contribuinte, mediante desconsideração dos custos não comprovados.

No caso do paradigma, a autuada era uma empresa prestadora de serviços de computação, assessoria e consultoria. Na avaliação da autoridade fiscal, que examinou a escrituração do contribuinte, não havia motivos para arbitrar o lucro, e ela lavrou o auto de infração aproveitando a escrituração, e glosando os custos não comprovados. Ou seja, na sua avaliação, o lucro real ajustado pela exclusão dos custos não comprovados estava razoável para a empresa. Os custos glosados se referiam a supostos pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas pela prestação de serviços, e por serem insumos imateriais, sem a apresentação dos

documentos não é possível provar que os custos existiram. É razoável inferir que, a juízo de quem examinou a escrituração, as receitas auferidas pelo sujeito passivo (com a prestação de serviços de computação, assessoria e consultoria), poderiam ser obtidas sem aqueles custos contabilizados, e que não foram comprovados.

O julgador de primeira instância cancelou o auto de infração, entendendo incabível a preservação da tributação pelo Lucro Real, quando a autoridade fiscal procede à glosa de 94% do custo.

O acórdão paradigma, em procedimento de revisão necessária (recurso de ofício) reformou essa decisão, expressando que o fato de a autuada ter deixado de apresentar 94% dos documentos que contabilizou como custo não obriga a autoridade fiscal a arbitrar o lucro. E justificou plenamente seu entendimento:

“É evidente que não houve glosa de documentos de despesas e não há notícia de que a empresa não possua os demais documentos que lastreiam sua contabilidade, afinal a contabilidade não se compõe apenas de contas de custos.

Conforme se verifica fl. 67, os valores glosados a título de custos não comprovados referem-se a supostos pagamentos efetuados, por prestação de serviços, a pessoas físicas e a pessoas jurídicas e como tal, são susceptíveis de fácil recuperação, um contato com um prestador de serviço, ou mesmo um ex-prestador, poderia trazer aos autos a prova tão almejada pelo fisco. Todas essas pessoas físicas e jurídicas poderiam contribuir quer seja através de segunda via de notas fiscais, através de sua contabilidade, seu livro caixa ou até mesmo através da declaração de rendimentos, no que tange as pessoas físicas, ter recebido pagamentos da empresa fiscalizada. Esta providência inibiria o fisco a lavratura do auto de infração ou, se em sede de impugnação, traria provas ao julgador de primeira instância da efetiva existência dos custos.

Mas não, preferiu a empresa de maneira simples, alegar que teve os documentos extraviados em mudança. Não me convence tal alegação, até porque existe no Regulamento do Imposto de Renda, dispositivo legal orientando ao contribuinte como tratar nessas situações (...)

Vê-se que a decisão de manter a glosa da quase totalidade dos custos em detrimento da opção pelo arbitramento foi em função de características específicas do caso.

No caso do acórdão guerreado a autuada não é prestadora de serviços, mas empresa comercial.. A autoridade fiscal assim justificou a impossibilidade de averiguar o lucro real declarado pela empresa:

“ (...) a empresa apresentou as Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendário 1998, 1999 e 2000 após iniciado o procedimento fiscal, tendo optado pelo regime de tributação com base no lucro real. Entretanto, não houve a apresentação das Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) relativas aos fatos geradores ocorridos em 1998 nem as

*Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)
relativas aos fatos geradores ocorridos em 1999 e 2000.*

(...)

*Considerando a opção pelo Lucro Real feita pela empresa, ao entregar as **DIPJ** em relação às quais estava omissa, a mesma foi intimada, em diversas oportunidades, a apresentar as notas fiscais de entrada, a fim de que fosse possível à fiscalização verificar o custo das mercadorias vendidas. Entretanto, apesar de terem sido concedidas várias prorrogações de prazo para a empresa apresentar tais documentos, os mesmos não foram entregues à fiscalização.*

Em face da omissão da empresa em apresentar os documentos que permitam apurar os custos das mercadorias vendidas, resta à fiscalização o arbitramento dos lucros dos exercícios 1999, 2000 e 2001, pois a tributação pelo lucro real pressupõe escrituração regular amparada em documentos hábeis e idôneos, que deverão ser apresentados quando solicitados.

As situações fáticas examinadas nos acórdãos confrontados são distintas, não se podendo afirmar que eles traduzem divergência de interpretação.

A situação analisada pelo paradigma pode admitir a glosa de 94% dos custos contabilizados e não comprovados, porque não há como afirmar que tais custos existiram.

Diferentemente, no caso objeto do acórdão guerreado, por se tratar de custos de mercadoria vendida, não há como duvidar da existência dos custos (se as mercadorias foram vendidas, seu custo existiu), mas a não apresentação dos documentos impossibilita aferir em quanto importaram. Nessa situação, o lucro real apurado com a glosa de 100% dos custos, obviamente, seria inválido, impondo-se o arbitramento.

A meu juízo, as soluções distintas se justificam pelas particularidades dos casos tratados, não havendo divergência de interpretação a ser uniformizada.

Portanto, também quanto a este item, não conheço do recurso.

O conhecimento do recurso interposto por Clésio Wagner de Araújo (em peça conjunta com José Marcelino) foi objeto de apreciação na análise da primeira matéria do recurso especial de José Marcelino.

Pelas razões expostas:

1- Dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para declarar não ocorrida a decadência;

2-Não conheço do recurso especial de Clésio Wagner de Araújo por ter se operado a preclusão;

3-Conheço do recurso de José Marcelino de Araújo apenas em relação ao não enfrentamento das razões de recurso relacionadas à atribuição de responsabilidade, e dou-lhe

Processo nº 13603.002968/2003-84
Acórdão n.º **9101-001.935**

CSRF-T1
Fl. 19

provimento, determinando o retorno dos autos à 1ª Seção de Julgamento para conhecer e a apreciar a matéria.

É como voto.

Brasília-DF, em 15 de maio de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator