



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

Processo n° 16004.001550/2008-10
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1401-002.631 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2018
Matéria CERCEAMENTO DE DEFESA / ARBITRAMENTO / MULTA QUALIFICADA / INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA / SOLIDARIEDADE
Embargante ELIZEU MACHADO FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE NO JULGAMENTO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para suprir obscuridade e omissão de acórdão. Os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de obscuridade, mas sem conceder efeitos infringentes ao recurso quando as obscuridades constatadas não tiverem o condão alterar a decisão embargada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, para, re-ratificando o Acórdão n° 1401-001.417, de 25 de março de 2015, sanar a omissão apontada, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de

Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declarações propostos por Elizeu Machado Filho ME (e-fls. 9179 a 9200), por Nivaldo Fortes Peres (e-fls. 9275 a 9297), e por Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres (e-fls. 9108 a 9125), contra o acórdão de recurso voluntário nº 1401-001.417, de 25 de março de 2015, desta turma ordinária, que teve a seguinte ementa e decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA - ESCRITURAÇÃO - IMPRESTÁVEL PARA A APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LUCRO ARBITRADO

Havendo prova de dolo, o prazo decadencial conta-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN. Caso o contribuinte não apresente escrituração regular, apta à apuração do lucro real, a base de cálculo do imposto de renda deve ser apurada pelo lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA

A multa deve ser qualificada (150%) quando ficar caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Somente é cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Na parte dispositiva, foi consignado o seguinte:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, pelo voto de qualidade, afastar a decadência, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias que acolhiam a decadência pelo art. 150, parágrafo 4º do CTN. No mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: 1 Por unanimidade de votos, manter o arbitramento do ano-calendário de 2006; 2 Por maioria de votos, manter o arbitramento dos anos-calendários 2003, 2004 e 2005. Vencida a Conselheira Karem Jureidini Dias; 3 Por maioria de votos, manter as responsabilidades tributárias do Sr. Nivaldo Fortes Peres, do Sr. Luciano da Silva Peres e do Sr. Rodrigo da Silva Peres, vencido o Conselheiro Maurício Pereira Faro que retirava a atribuição de responsabilidade de cada um deles; 4 Por unanimidade de votos, cancelar a responsabilidade da Sra. Maria Helena La Retondo, do Sr. José Roberto Giglio, do Sr. Pedro Giglio Sobrinho e do Sr. Antônio Giglio Sobrinho; e 5 Pelo voto de qualidade, manter a qualificação da multa, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Cientes do resultado do julgamento, Elizeu Machado Filho ME (e-fls. 9.179 a 9.200), Nivaldo Fortes Peres (e-fls. 9.275 a 9.297) e Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres (e-fls. 9.108 a 9.125), apresentaram Embargos de Declaração, nos termos do art. 65, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09.06.2015.

Estes foram os argumentos dos embargantes:

a) Embargos de declaração de Elizeu Machado Filho ME (fls. 9179-9200):

1) Arguição de omissão sobre petição com fatos alegou que a decisão embargada omitiu-se de apreciar arguições e documentos trazidos aos autos em 30/08/2012;

2) Arguição de inúmeras omissões, elencadas às fls. 9189-9199 alegou que diversas alegações de defesa apresentadas no recurso voluntário deixaram de ser analisadas por este colegiado julgador.

b) Embargos de declaração de Nivaldo Fortes Peres (v. fls. 9275-9297):

3) Arguição de contradição pela afirmação de que não se fez incidir o art. 116 do CTN porque eram outros os preceitos do mesmo CTN que serviriam de fundamento legal para a presente autuação;

4) Arguição de diversas omissões no tocante à qualificação do sr. Nivaldo como responsável solidário;

- 5) Arguição de diversas omissões quanto aos fatos do processo;
- c) Embargos de declaração de Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres (v. fls. 9108-9125).
- 6) Arguição de obscuridade na referência das fls. dos autos onde se encontra a decisão recorrida, inviabilizando conhecer a fundamentação da decisão embargada e, conseqüentemente, apresentar eventual recurso especial;
- 7) Arguição de omissão quanto à análise de petição do sr. Elizeu Machado Filho, juntada aos autos antes da prolação da decisão embargada, mas não analisada por este colegiado julgador;
- 8) Arguição de omissão sobre ponto essencial da defesa e de contradição na manutenção da responsabilização solidária na espécie;
- 9) Arguição de omissão quanto ao apontamento preciso da fundamentação da responsabilização por atos de gerência;
- 10) Arguição de omissão quanto ao fundamento preciso do benefício indireto dos ilícitos praticados;
- 11) Arguição de contradição consistente na responsabilização genérica dos embargantes com base no contexto, em voto que analisa provas e alegações de outros acusados, em relação aos quais foi afastada a responsabilidade solidária.

No despacho de admissibilidade, **somente os embargos de Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres foram admitidos**, e tão somente em relação à **arguição de obscuridade na referência das folhas dos autos onde se encontra a decisão de 1ª instância (decisão recorrida)**.

Após admissibilidade de embargos, conforme se verá abaixo, a turma ordinária decidiu baixar o processo em diligência para verificar a questão dos erros cometidos na digitalização do processo, conforme teor da Resolução 1401-001.659.

(início da transcrição do relatório da Resolução 1401-001.659)

Os embargantes alegaram diversas omissões, contradições e obscuridades no Acórdão nº 1401-001.417, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária (fls. 8995-9040), relativamente os seguintes itens:

(...)

No despacho de admissibilidade dos embargos, verificou-se que assiste razão aos embargantes Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres, exclusivamente no que tange à arguição de obscuridade na referência das folhas dos autos onde se encontra a decisão de 1ª instância (decisão recorrida).

Sobre o tema, os embargantes apontaram que a decisão embargada fez referência às fls. 16.536-16.542 dos autos, as quais supostamente seriam parte integrante da decisão de 1ª instância (decisão recorrida). No entanto, conforme bem apontado pelos embargantes, "a decisão ora embargada está situada nas fls. 8.995 a 9.040 dos autos. Conclui-se, pois, que as fls. 16.536 a 16.542 [...] não existem".

No tocante às demais arguições apresentadas por estes e pelos demais embargantes, num juízo perfunctório, considerou-se que as mesmas não representavam autênticas omissões, contradições ou obscuridades, capazes de justificar a admissão dos presentes embargos. Em relação a tais arguições,

considerou-se que, no máximo, poder-se-ia apresentar alguns esclarecimentos adicionais aos embargantes, sem quaisquer efeitos infringentes ao presente julgado.

Em sede de memorial, Elizeu Machado Filho - ME reiterou as alegações apresentadas em seus embargos declaratórios, com alguns acréscimos, conforme resumido a seguir:

a) alguns documentos essenciais ao deslinde da matéria apresentados pelo sr. Elizeu Machado Filho em 30/03/2012 ainda não se encontravam nos autos em 23/03/2015 (data do julgamento). Tais documentos somente foram juntados aos autos em 12/06/2015 (fls. 8.643 e seguintes);

b) toda a matéria do recurso voluntário sobre arbitramento deixou de ser abordada pelo acórdão embargado, que limitou-se a adotar e transcrever as razões de decidir constantes da decisão de piso. Tal fato, no seu entender, fere o princípio do amplo direito de defesa;

c) não foi apreciada a alegação de que a aplicação da penalidade qualificada e o arbitramento configuram dupla incidência, posto que ambos foram baseados nos mesmos supostos defeitos da escrituração da contribuinte;

d) não foi adequadamente julgada a questão da decadência, posto que se a receita declarada pela Rio Preto foi aceita pelo Fisco, não se poderia cogitar da aplicação da multa qualificada, razão pela qual a contagem do prazo decadencial não poderia ser feita com base no art. 173 do CTN;

e) não foi apreciada a alegação da recorrente de que vários livros deixaram de ser apresentados porque estavam de posse das fiscalizações previdenciária e do Estado. Consequentemente, o arbitramento teria decorrido de exigências impossíveis de serem cumpridas;

f) não foram apreciadas refutações a fatos usados na autuação, mas documentalmente refutados pela contribuinte, em sede de recurso voluntário.

Nestes termos, requereu a anulação do julgamento realizado por este colegiado.

Também em sede de memorial, os demais embargantes apresentaram extensas petições, reiterando as alegações apresentadas em suas peças de embargos. Como argumento inovador, foi mencionado o fato de que existiriam diversos outros lançamentos tributários, efetuados contra terceiros, versando sobre os mesmos fatos que embasam as presentes exigências.

Apresentaram-se, outrossim, "questões de ordem" requerendo a anulação da decisão embargada, pelo fato de que diversos documentos não constavam dos presentes autos por ocasião do julgamento embargado.

(término da transcrição do relatório da Resolução 1401-001.659)

No voto da resolução acima citada, fez-se constar o seguinte:

(início da transcrição do voto da Resolução 1401-001.659)

Conforme relatado, no presente caso ocorreu um fenômeno bastante inusitado: o processo eletrônico, que possuía exatas 17.157 folhas por ocasião da realização do

juízo anterior, passou a ter apenas 9.301 folhas, por ocasião do julgamento dos presentes embargos (conforme acesso ao sistema e-processo, efetuado na presente data).

Não há nos autos nenhuma explicação para este estranho fenômeno.

Às fls. 8983 (conforme nova numeração do e-processo), consta despacho da Secretaria desta 4ª Câmara, com os seguintes teor, *verbis*:

DESPACHO

Quando da conferência das imagens no e-processo foi constatada a falta de fls. nos volumes 02; 03; 05; 09; 10; 11; 12; 16; 18; 20; 23; 24; 33; 35; 36; 38; 39 e 40, e procedi o saneamento da(s) mesma(s) anexando a(s) folha(s) faltante(s) logo abaixo do respectivo volume.

Brasília DF, em 12 de junho de 2015

(Assinado digitalmente)

Maristela de Sousa Rodrigues

Este Relator esclarece que mantém no HD do seu notebook funcional uma cópia integral do presente processo, contendo 17.157 folhas (arquivo baixado em 19/07/2013, contendo 786.248 KB). Cópia do citado arquivo encontra-se à disposição da Secretaria desta 4ª Câmara, na pasta "acessível" dos servidores deste CARF, em nome deste Relator (trata-se da pasta normalmente utilizada pelos Conselheiros desta Turma, durante as sessões de julgamento).

Assim sendo, julgo necessário que se esclareça o motivo pelo qual o presente processo foi reduzido de 17.157 folhas para 9.301 folhas. Julgo conveniente, outrossim, que seja disponibilizada às partes cópia do arquivo do e-processo, na versão existente na data do julgamento original (contendo 17.157 folhas).

Conclusão

Diante do exposto, proponho a admissão dos presentes embargos, para converter o julgamento em diligência, solicitando a adoção das seguintes providências:

a) que a Secretaria da Câmara explique o motivo pelo qual o presente processo eletrônico, que possuía 17.157 folhas por ocasião da realização do julgamento anterior, passou a ter apenas 9.301 folhas, por ocasião do julgamento dos presentes embargos;

b) que a Secretaria da Câmara informe se os documentos faltantes, que foram juntados aos volumes 02; 03; 05; 09; 10; 11; 12; 16; 18; 20; 23; 24; 33; 35; 36; 38; 39 e 40 em 12 de junho de 2015; constavam na versão original deste e-processo (existente na data de realização do julgamento, contendo 17.157 folhas);

c) que, se possível, seja anexado ao processo eletrônico a íntegra do arquivo baixado em 19/07/2013, com 786.248 KB, contendo 17.157 folhas (cópia do citado arquivo encontra-se à disposição da Secretaria desta 4ª Câmara, na pasta "acessível" dos servidores deste CARF, em nome deste Relator). Na impossibilidade de juntada do citado arquivo ao e-processo, devem ser fornecidas cópias em meio físico aos interessados (embargantes e Procuradoria da Fazenda Nacional);

d) após as providências descritas nos itens "a", "b" e "c", seja dado ciência aos embargantes e à Procuradoria da Fazenda Nacional, facultando-lhes manifestação acerca desses fatos, no prazo de 20 dias.

(término da transcrição do voto da Resolução 1401-001.659)

Em resposta ao pedido contido na resolução do CARF, foi emitido o seguinte despacho:

Atendendo a Resolução nº 1401-001.659, de 09 de junho de 2016, informo que no presente processo foi feita a conferência das imagens anexadas ao e-processo com o processo físico para transformá-lo em digital de acordo com o roteiro estabelecido nos **incisos do § 1º do art. 1º da Portaria CARF nº 23, de 25 de maio de 2015**, foi constatado a duplicidade de alguns volumes que totalizam 17.157 folhas, assim como também a falta de várias folhas nos volumes: **02; 03; 05; 09; 10; 11; 12; 16; 18; 20; 23; 24; 33; 35; 36; 38; 39 e 40** que não foram digitalizadas à época. Procedi a exclusão dos volumes que encontravam-se em duplicidade e a anexação das folhas faltantes logo abaixo do respectivo volume. Anexei Despacho de Saneamento às e-fls. 8993 e Despacho de Conversão de Processo Papel em Digital às e-fls. 8994 e tornei-o digital atendendo a **Portaria CARF nº 23, de 25 de maio de 2015**.

Brasília - DF, em 31 de maio de 2017

(Assinado digitalmente)

Maristela de Sousa Rodrigues

Chefe da Secretaria/4ª Câmara/1ª Seção

Cientificados do resultado da diligência, a empresa autuada e os embargantes Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres apresentaram argumentos referentes à falta de apreciação de documento que supostamente comprovaria a capacidade financeira do Sr. Elizeu Machado Filho, o que derrubaria os fundamentos da fiscalização de que ele seria interposta pessoa do Sr. Nivaldo Peres.

Os embargantes Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres afirmam que o recurso voluntário foi apreciado e julgado sem que estivessem no processo todos os documentos de defesa, dentre os quais, e mais especificamente, a manifestação do Sr. Elizeu que desmonta toda a acusação fiscal de que ele não seria o real sócio proprietário da Rio Preto Abatedouro.

No CARF, em razão do término do mandato do conselheiro relator, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Os Embargos de **Rodrigo da Silva Peres e Luciano da Silva Peres** são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto deles tomo conhecimento.

Cabe destacar que este processo foi constituído originalmente em papel, sendo posteriormente convertido em meio digital. Desta forma, as citações de folhas feita neste voto referem-se ao processo digitalizado, a fim de facilitar a consulta, no e-processo, dos elementos referidos.

Importante observar que o objeto dos embargos resume-se tão somente à análise da obscuridade do acórdão do CARF, em razão da falha na numeração dos documentos no e-processo.

Desta forma, uma questão a ser debatida é se a obscuridade constante no acórdão de recurso voluntário nº 1401-001.417, de 25 de março de 2015, desta turma ordinária, é suficiente para decretar a nulidade do referido acórdão por cerceamento de defesa.

Entendo que não.

Não obstante a falta de algumas folhas do processo, vejo que tais documentos em nada acrescentariam na análise dos argumentos apresentados pelos embargantes, tampouco seriam suficientes para alterar a decisão embargada.

Como se pode ver na decisão embargada, o relator faz algumas citações a folhas do processo que aparentemente não correspondem ao que está sendo fundamentado pelo relator; entretanto, o relator reproduz o teor dos (corretos) fundamentos utilizados pela DRJ.

Não obstante, reproduzo o teor da decisão embargada, nos trechos em que o relator cita as folhas do processo, para corrigir e citar as folhas corretas do processo.

Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade o acórdão de piso, fls. 16808: **onde se lê fls. 16808; leia-se e-fls. 7.750**

Ressalte-se que a autoridade autuante faz referências a documentos lavrados pela Polícia Federal e a buscas e apreensões por realizadas por esta instituição, mas tomou o cuidado de acostar aos autos as provas dos fatos apontados. Em outras palavras, não importou do inquérito policial as conclusões. Apenas trouxe aos autos provas produzidas pela Polícia Federal, mas avaliou esses elementos juntamente com os demais colhidos no curso da ação fiscal para chegar a suas próprias conclusões. Finalmente, há que se esclarecer que não há exigência legal de que documentos apreendidos pela Polícia Federal sejam submetidos a perícia para verificação da respectiva autenticidade. O contribuinte sequer tem o cuidado de apontar quais documentos têm autenticidade duvidosa. A oportunidade de contraditá-los é oferecida precisamente por ocasião da apresentação de impugnação aos autos de infração lavrados, de modo que o contribuinte, caso efetivamente vislumbrasse algum documento falso nos autos, deveria pronunciar-se nessa oportunidade.

Convém frisar que na fase recursal a contribuinte também se absteve de apontar quais fatos estariam desacompanhados de provas e/ou quais documentos teriam origem questionável ou duvidosa.

Diante dos fatos, a presente preliminar de nulidade merece ser rejeitada.

(...)

Esta alegação foi corretamente enfrentada pela decisão de piso, fls. 16813, razão pela qual adoto e transcrevo as suas razões de decidir: **onde se lê fls. 16813; leia-se e-fls. 7.755**

Equivocam-se, já que não há exigência legal de emissão de MPF – Fiscalização para a atribuição de responsabilidade solidária a terceiros nos termos do art. 124, I, do CTN. O MPF – Fiscalização tem o objetivo de dar transparência à atuação da Administração Tributária e esse fim é cumprido mediante a intimação do contribuinte. A responsabilidade solidária é atribuída àqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e esse interesse pode ser apurado no curso da ação fiscal levada a efeito diante do contribuinte. O reconhecimento da responsabilidade solidária no curso da ação fiscal cumpre a função de garantir ao responsável o exercício do direito de defesa na esfera administrativa, além de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional no direcionamento de eventual execução fiscal a ser interposta para a satisfação do crédito tributário lançado. Em suma, basta a emissão de MPF – Fiscalização prevendo que a ação fiscal se desenvolva no contribuinte. Para os responsáveis solidários não há necessidade de emissão de MPF – Fiscalização. Eventualmente, pode ser emitido MPF – Diligência, diante da necessidade de colheita de provas junto aos responsáveis solidários.

Nestes termos, também rejeito a presente preliminar de nulidade.

(...)

Ao abordar este tema, o colegiado julgador inicialmente apresentou um profundo e interessante estudo teórico sobre o instituto do arbitramento de lucro. Rendendo-me à precisão deste estudo, adoto e transcrevo parcialmente os seus principais argumentos, fls. 16809-16811: **onde se lê fls. 16809-16811; leia-se e-fls. 7751-7753**

A propósito dessas alegações, cabe esclarecer que o lucro arbitrado caracteriza-se como uma base de cálculo excepcional e subsidiária do imposto de renda. A subsidiariedade do lucro arbitrado é amplamente reconhecida pela doutrina. Rubens Gomes de Sousa (“A Retificação das Declarações de Imposto de Renda Viciadas por Erro de Direito”. In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, pp. 275-291) afirma que a Administração só pode recorrer a esta figura depois de demonstrar a impossibilidade de determinação do imposto devido pelo sistema normal de tributação.

Também Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2ª ed.. Rio de

Janeiro: Forense, 2002, pp. 138-139) afirma que a existência de escrituração regular impede a Administração de utilizar a base de cálculo subsidiária. Mesmo na hipótese de constatação de incorreções em alguns lançamentos contábeis, se houver possibilidade de apuração do lucro real, deve a Administração proceder às correções necessárias e lançar as diferenças apuradas com base nas regras pertinentes ao lucro real. Daí a afirmação do caráter excepcional do arbitramento. O autor adverte também que, quando a escrituração mostrar-se imprestável para a apuração do lucro real, o recurso ao arbitramento do lucro é obrigatório e vinculado à Administração, que não pode tentar reconstituir analiticamente o lucro real. Este caráter obrigatório e vinculado do arbitramento decorre do princípio da segurança jurídica, que não pode conviver com a excessiva liberdade ou discricionariedade probatória que haveria se à Administração fosse permitido reconstituir o lucro real sem o recurso a provas elaboradas pelo contribuinte.

Quanto a esta última advertência, é necessário esclarecer que o recurso ao arbitramento do lucro é obrigatório e vinculado no sentido de que, uma vez demonstrada a impossibilidade de reconstrução do lucro real por meio da escrituração contábil e fiscal e dos documentos pertinentes, à autoridade administrativa cabe utilizar tão-somente os índices acolhidos na lei para a apuração do lucro arbitrado, sendo-lhe vedada a utilização de quaisquer outros indícios para inferir o montante do lucro auferido pelo contribuinte. Em outras palavras, o arbitramento do lucro não pode ser realizado com o recurso a índices livremente escolhidos pela autoridade administrativa, mas apenas com base nos instrumentos que o legislador entendeu aptos para tanto.

A subsidiariedade do arbitramento do lucro se refletiu na Súmula 76 do TFR, segundo a qual “em tema de imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando o simples atraso na escrita.”

O legislador, diante da falta de cumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, estabeleceu uma base de cálculo excepcional e subsidiária que permite à Administração constituir o crédito tributário respectivo. O lucro arbitrado é excepcional pelo fato de que sua adoção tem como consequência a aferição da manifestação de capacidade contributiva média, normal ou potencial, afastando-se, portanto, da capacidade contributiva efetiva, atual, real, de modo que, para ter legitimidade constitucional no sistema, sua adoção só pode ser admitida em casos extremos. A subsidiariedade decorre do fato de que o lucro só pode ser arbitrado quando a Administração estiver impossibilitada de apurar o lucro real ou o lucro presumido (nas hipóteses em que o contribuinte tenha validamente optado por este método). A excepcionalidade e a subsidiariedade da figura, ademais, têm fundamento no princípio da igualdade, pois não poderia o legislador privilegiar o contribuinte faltoso com seus deveres instrumentais, submetendo à tributação apenas aquele que os cumpre de maneira zelosa. Tais características não

vinculam apenas o aplicador da lei, mas também o legislador, que não poderá criar hipóteses de aplicação do lucro arbitrado que não sejam excepcionais e subsidiárias.

Fixadas estas idéias, é preciso avaliar, abstratamente, quais características devem estar presentes no caso concreto para que a Administração tenha que recorrer ao arbitramento do lucro. Sustenta Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 140-141) que o critério de distinção entre os vícios nos lançamentos contábeis e a imprestabilidade da escrituração é funcional. Deve-se verificar se resta impossibilitado o exercício do dever de investigação pela Administração, com o objetivo de retificar a escrituração. Para o autor, apenas quando este objetivo resultar absolutamente impossível, e que essa impossibilidade decorra do descumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, fica a Administração autorizada a recorrer ao arbitramento. Tal como adverte Alberto Xavier (“I. R. Lançamento por Arbitramento: Pressupostos e Limites”. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n. 31, 1985, pp. 174-185), a excepcionalidade do arbitramento decorre da preferência que a lei dá às provas pré-constituídas como meio de consecução da verdade material.

A afirmação de Alberto Xavier de que o lançamento efetuado com base no lucro arbitrado só terá validade quando resultar “absolutamente impossível” retificar a escrituração pode conduzir à inaplicabilidade da figura. É preciso ter presente que a escrituração do contribuinte não é a única fonte de informações para a autoridade administrativa, que pode recorrer também a elementos de prova oferecidos por terceiros. A demonstração da absoluta impossibilidade de retificação da escrita poderia exigir em alguns casos diligências tão complexas e numerosas que, na prática, impediriam o lançamento do crédito tributário.

Evidentemente, a avaliação do respeito à subsidiariedade do lucro arbitrado dependerá da apreciação das circunstâncias do caso concreto. É importante, porém, deixar claro que o arbitramento não pode ser realizado unicamente com o objetivo de facilitar a apuração do crédito tributário. De outra parte, tampouco é razoável exigir a demonstração da absoluta impossibilidade de reconstituir a escrita contábil e fiscal. Deve ser encontrado, entre estes dois extremos, um ponto de equilíbrio que, simultaneamente, não torne impraticável o arbitramento do lucro e garanta o contribuinte contra arbitrariedades. Esta avaliação dependerá das características apresentadas pelo caso concreto. Por fim, é importante ressaltar que atualmente o dever de colaboração do contribuinte exerce papel fundamental na atividade administrativa de lançamento. Portanto, quando a Administração se encontra privada das informações e provas que o contribuinte tinha a obrigação legal de apresentar, as dificuldades para a reconstituição da escrita são tão grandes

que dificilmente será admissível a alegação de que não havia impossibilidade absoluta para tanto.

Após este estudo profundo e abrangente sobre o instituto do arbitramento do lucro, o voto condutor da decisão de piso procedeu à uma análise bastante consistente do caso concreto, com vistas a demonstrar a necessidade do arbitramento do lucro. Por concordar com os fundamentos desta análise, adoto e transcrevo as suas razões de decidir, fls. 16811-16812: **onde se lê fls. 16811-16812; leia-se e-fls. 7753-7754**

Na situação de que trata o presente processo administrativo, a autoridade autuante constatou que os Livros Diário e Razão continham a escrituração da conta Bancos por partidas mensais, razão pela qual foi solicitada ao contribuinte a apresentação de Livros Auxiliares, com o registro individualizado das operações relativas à conta Bancos. Os Livros Auxiliares, porém, não foram apresentados, a despeito de reiteradas intimações. Constatou-se, ainda, que o contribuinte escriturou apenas quatro contas bancárias, quando, na verdade, era titular de dezesseis. Mais que isso, as contas escrituradas não pode ser identificadas, já que na descrição da conta consta apenas “Banco Bradesco S/A”. Tampouco registrou as operações relativas às onze contas por ele controladas por procuração. Ademais, o contribuinte não atendeu as intimações para comprovar algumas despesas operacionais consignadas nas DIPJs dos anos-calendário de 2003 a 2006, mormente as classificadas como “outras despesas operacionais”. A falta de apresentação de todos os referidos elementos e as diversas falhas constatadas na escrituração impedem uma análise detalhada da contabilidade e, por conseguinte, a verificação da autenticidade do lucro real apurado.

Registre-se que é descabida a alegação de que os extratos bancários substituem a escrituração de Livros Auxiliares com o registro individualizado das operações relativas à conta Bancos. Os extratos bancários não contém informações precisas acerca do fato econômico que ensejou a movimentação financeira. É essencial, para a apuração do lucro real, saber a que título houve o ingresso ou a saída de recursos. Somente com esta informação é possível concluir se a movimentação financeira influi na apuração do resultado da empresa. Um depósito em dinheiro, por exemplo, pode representar uma receita, quando proveniente da venda de um produto a um cliente, ou apenas uma transferência da conta caixa para a conta bancos. É importante ressaltar que, para a apuração do lucro real, além da escrituração regular dos livros, deve o contribuinte manter os documentos que comprovam as operações realizadas. Portanto, além dos Livros Auxiliares referidos, deveria o contribuinte manter em seu poder todos os documentos que serviram de suporte às movimentações financeiras realizadas.

Além disso, as provas colhidas no curso da ação fiscal demonstraram que o contribuinte atuou no sentido de fraudar sua contabilidade para não apresentar lucro e também para eximir-se do pagamento do PIS e da COFINS não cumulativos. Nesse sentido, comprovou-se que o contribuinte simulou operações de compras junto ao Sr. José Alves Lemes, com o

objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e de gerar créditos de PIS e de COFINS não cumulativos. Isso foi evidenciado pelo fato de que os cheques utilizados no pagamento das supostas compras foram creditados nas próprias contas da RIO PRETO ABATEDOURO.

Todos esses fatos revelam que a apuração do lucro real, com base nos elementos colhidos no curso da ação fiscal, não era possível. O contribuinte sustenta que a ausência de apuração de receitas omitidas revela a existência de um ponto de partida seguro para a apuração do lucro real. A alegação não procede, já que para a apuração do lucro real são fundamentais informações confiáveis acerca dos custos e despesas incorridos. Com efeito, as receitas compõem apenas parte das informações necessárias à apuração do lucro real. Sem dados fidedignos sobre custos e despesas não há como apurar o lucro real. Conforme amplamente demonstrado, foram constatadas fraudes praticadas com o fim de inflar custos e a movimentação bancária não foi devidamente retratada na escrituração. Especificamente para o ano-calendário de 2006, o contribuinte sequer apresentou os livros Diário e Razão. Portanto, não restou à autoridade administrativa outra alternativa senão arbitrar o lucro a partir da receita bruta conhecida.

Para a apuração da receita bruta conhecida, foram considerados os valores informados nas DIPJs, nas DACONs e nas GIAs, já que constatou-se a compatibilidade com as receitas escrituradas nos livros fiscais e contábeis do contribuinte. As fraudes constatadas na escrituração consistiram em simular operações por meio das contas “Caixa” e “Bancos” e também operações de compras. As primeiras tinham o objetivo de transferir recursos às pessoas ligadas ao grupo Nivaldo, enquanto a segunda tinha por objetivo reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e gerar créditos de PIS e de COFINS não cumulativos. Portanto, para a apuração da receita bruta conhecida foram considerados os valores declarados nas DIPJs e nas DACON.

Alega a RIO PRETO ABATEDOURO que foi intimada em 29/10/2008 a, no prazo de 20 dias, apresentar os Livros Razão e Diário relativos ao ano-calendário de 2006. Porém, em 17/11/2008, antes que estivesse esgotado o prazo da intimação, foi lavrado o “Termo de Descrição dos Fatos” e os respectivos autos de infração. Diante disso, devem ser cancelados os autos de infração lavrados para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006.

A argumentação do contribuinte omite o fato de que foram reiteradas as intimações para apresentação dos livros Razão e Diário relativos ao ano-calendário de 2006. Com efeito, a primeira intimação para tanto foi recebida pelo contribuinte em 28/03/2008 (fls. 79-81). Em 24/04/2008, recebeu Termo de Reintimação Fiscal (fls. 83-85) solicitando os referidos livros. Mais uma vez, em 23/06/2008, recebeu novo Termo de Reintimação Fiscal (fls. 87-89) solicitando os mesmos elementos.

Finalmente, em 29/10/2008, recebeu a reintimação (fls. 91-93) a que se refere em sua alegação. A seqüência de intimações a ele enviadas com solicitação para apresentação dos mesmos elementos demonstra a falta de colaboração com que agiu no curso da ação fiscal.

É curioso notar que, a despeito de alegar que a autoridade administrativa não observou o prazo constante da intimação, sequer na impugnação os livros referidos foram apresentados. De qualquer forma, a alegação não procede, tendo em vista que a ciência do “Termo de Descrição dos Fatos” e dos autos de infração lavrados ocorreu apenas em 22/11/2008, vale dizer, após o prazo de 20 dias consignado na intimação, recebida pelo contribuinte em 29/10/2008. É preciso esclarecer que o “Termo de Descrição dos Fatos” e os autos de infração são atos administrativos que só se completam com a intimação do contribuinte. Antes da intimação, não há que se falar em lançamento. Portanto, é descabida a alegação de desrespeito ao prazo consignado na intimação.

Os embargantes alegam, mesmo que tangencialmente, que a demonstração da capacidade financeira do Sr. Elizeu Machado Filho estaria dentre os documentos que não tinham sido anexados ao e-processo. Entretanto, a análise do documento em nada acrescenta ao quanto disposto no acórdão embargado, tanto é que o despacho de admissibilidade dos embargos afastou tal omissão.

Desta forma, entendo que a obscuridade está sanada, sem que tenha havido algum prejuízo aos embargantes.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos para, re-ratificando o Acórdão nº 1401-001.417, de 25 de março de 2015, sanar a omissão apontada, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Processo nº 16004.001550/2008-10
Acórdão n.º **1401-002.631**

S1-C4T1
Fl. 9.659
