



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720237/2017-95
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-005.384 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2021
Embargante DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM GUARULHOS
Interessado TRANSMAGNA TRANSPORTES EIRELI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

EMBARGOS. LAPSO MANIFESTO. SUPRIMENTO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Acolhe-se os embargos para suprir lapso manifesto da decisão recorrida que asseverou que a interessada era organizada na época dos fatos geradores na forma de EIRELI. O correto era sociedade empresária.

Contudo, na espécie, os embargos não têm efeitos infringentes pois a razão essencial para o provimento do recurso voluntário foi o erro no procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, nos termos do voto do Relator, tão somente para reconhecer o lapso manifesto do acórdão recorrido ao considerar que a Contribuinte estava constituída na forma de EIRELI à época dos fatos geradores objeto do auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.384 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16095.720237/2017-95

Relatório

Trata-se de embargos inominados interpostos pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Guarulhos ao abrigo do artigo 66 do Regimento Interno do CARF – RICARF, em face do Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário nº 1401-003.289, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2013

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade do auto de infração quando foi lavrado por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARBITRAMENTO. NULIDADE.

INOCORRÊNCIA Não padece de nulidade a decisão de primeira instância que não apreciou elementos de prova juntados com o fito de desconstituir o arbitramento, tendo em vista que não há arbitramento condicional.

EIRELI. DEVER DE APRESENTAR ECD. FALTA DE INTIMAÇÃO.

VÍCIO FORMAL.

As empresas individuais de responsabilidade limitada EIRELI somente passaram a ser obrigadas à Escrituração Contábil Digital ECD a partir da edição da IN RFB nº 1.420/2013, para os fatos geradores ocorridos a partir de 2014.

Para que o arbitramento seja válido antes dessa data, não basta a constatação de que a contribuinte não apresentou a ECD ou que a escrituração digital é imprestável. Há que se intimar a contribuinte durante o procedimento fiscal.

Os embargos inominados foram admitidos em razão de lapso manifesto na decisão vergastada. Reproduzo parte do despacho de admissibilidade que trata da matéria:

Aduz o embargante a existência de vício no julgado, no que se refere à premissa de que a contribuinte estava na condição de empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI – no período abrangido pelo auto de infração (2013). Alega que apenas em 10/04/2015 a empresa torna-se EIRELI e que o erro assim evidenciado deve ser sanado a partir do acolhimento dos embargos inominados interpostos. Nesse sentido, em síntese, assim argumenta:

O acórdão, no entanto, afastou a obrigatoriedade de apresentação da ECD em relação a um contribuinte que estaria sujeito a tal obrigação por ser sociedade empresária, sob o entendimento de que a empresa já se constituía como EIRELI no período autuado.

O lapso entre o decisor e o acórdão decorre da ocorrência de inexistência material, uma vez que não foi avaliada corretamente a real situação do contribuinte no período ao qual se refere o auto de infração.

Pela análise do contrato social e alterações posteriores, constantes da FICHA CADASTRAL COMPLETA da JUCESP-JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO, conclui-se que para o ano calendário 2013 o contribuinte se constituía como sociedade empresária, estando portanto obrigado a apresentar a ECD corretamente

escriturada, e não como EIRELI, constituição que passou a ter somente a partir de 10/04/2015.

Neste caminho, o primeiro elemento que merece reparo no acórdão é o fato do decisum ter afastado a obrigatoriedade da contribuinte apresentar a ECD para o ano-calendário 2013.

Prosseguimos agora em outro ponto do acórdão, onde o decisum estabelece que diante dos vícios da ECD, caberia à fiscalização verificar se a contribuinte possuía contabilidade que permitisse apurar a base de cálculo de IRPJ e CSLL conforme o lucro real.

[...]A conclusão que se abstrai é que o sentido de se exigir que a fiscalização efetuasse a verificação da existência de contabilidade outra, que não a ECD, teria origem no fato da contribuinte ter apresentado a ECD facultativamente, como previsto pela norma de regência, tanto na IN RFB nº 787/2007, quanto na IN RFB nº 1.420/2013.

Cabe frisar aqui, por ter repercussão no entendimento acima exposto, que, como já tratado anteriormente, a contribuinte estava obrigada à apresentação da ECD no ano de 2013, portanto, a apresentação da ECD naquele ano não foi efetuada atendendo a uma obrigação legal, e não de forma facultativa.

*[...]Por todo o exposto, constata-se os seguintes vícios no acórdão **1401-003.289**, que merecem ser sanados:*

☐ *Contradição entre os fundamentos da decisão, que trazem o entendimento que para sociedades empresárias a obrigatoriedade de apresentar a ECD existia desde 01/01/2009 e afastou a obrigatoriedade de apresentação da ECD em relação a uma empresa que estaria sujeita a tal obrigação por ser sociedade empresária.*

☐ *Ocorrência de inexactidão material, uma vez que não foi avaliada corretamente a real situação do contribuinte no período ao qual se refere o auto de infração, ☐ Entendimento fundado nas premissas anteriores de que caberia à fiscalização verificar se esta possuía a contabilidade que permitisse apurar a base de cálculo de IRPJ e CSLL conforme o lucro real, que deve ser afastado uma vez que a contribuinte estava obrigada à entrega da ECD no período autuado.*

4. DO PEDIDO

*Diante do exposto, requer o recebimento e processamento dos presentes embargos inominados e que ao final sejam os mesmos **acolhidos com efeitos infringentes**, para, sanados os vícios apontados, reconhecer a obrigatoriedade de apresentação da ECD pelo contribuinte para o ano-calendário 2013 e afastar a exigência de intimação para apresentação de outros elementos, vez que é a ECD que constitui a sua contabilidade.*

A partir do exposto e compulsando os autos, verifica-se que assiste razão à embargante, uma vez que o erro apontado quanto ao entendimento de que a contribuinte não era sociedade empresária por ocasião do período fiscalizado caracteriza inexactidão material devida a lapso manifesto.

Isso, porque se constata que não resultou de análise jurídica a menção feita na decisão no sentido de que a contribuinte não estava constituída na forma de sociedade empresária, mas, infere-se, decorreu da simples observação do nome TRANSMAGNA TRANSPORTES EIRELI no recurso voluntário, pois que não se tem alegação recursal nesse sentido, tendo sido tal argumento, ponto de sustentação da decisão ora embargada, suscitado apenas no voto condutor. Em adição a isso, nos documentos comprobatórios que integram o recurso voluntário, correspondentes aos extratos Sped da ECD transmitida para período de 01/12/2013 a 31/12/2013, tem-se no cabeçalho o nome TRANSMAGNA TRANSPORTES LTDA., bem assim, no cabeçalho da DIPJ/2014,

constante do Acórdão de Impugnação, o que revela o lapso manifesto do colegiado, por ser claro indicativo de que se tratava de sociedade empresária no período fiscalizado.

O processo foi, então, encaminhado a este relator para inclusão em pauta.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Conhecimento.

Competência para interpor os embargos.

A competência para interpor embargos inominados foi conferida ao “*titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação*”, conforme a redação dos artigos 65 e 66 do RICARF, *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.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

[...]

V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou

[...]

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos com o embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o presidente entenda necessário, prelimi narmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele.

§ 3º Do despacho que indeferir requerimento previsto no caput, dar - se - á ciência ao requerente.

Diante da hipótese normativa, é de se verificar se o Delegado da Receita Federal do Brasil em Guarulhos seria competente para interpor os embargos. Penso que a resposta seja negativa.

Observo que, de acordo com o despacho de fls. 37.909, a Secretaria da Receita Federal do Brasil informou que a autoridade competente para liquidar e executar o acórdão do CARF era o titular da DERAT/Bauru:

Tendo em vista a implantação da especialização de atividades relativas a Gestão do Crédito Tributário e Cadastro no âmbito da 08 Região Fiscal, nos termos da PORTARIA SRRF08 n 436, de 12 de julho de 2019, encaminha-se o presente processo, que integrava o estoque desta unidade local, a DERAT-BAURU.

Neste diapasão, no despacho de fls. 37.910, a RFB informou que foram criadas quatro unidades especializadas com atuação na Gestão do Crédito Tributário no âmbito da 8ª Região Fiscal (Estado de São Paulo).

Neste contexto, considerando a regionalização das atividades da RFB e a criação de unidades especializadas para a gestão do crédito tributário, entendo que a autoridade competente para a interposição dos embargos inominados ora sob exame seria o titular da DERAT/Bauru.

Todavia, em atenção ao princípio da formalidade moderada, considerando que o conselheiro que preside esta Turma, verificando a matéria, concluiu pela ocorrência de lapso manifesto, tomo conhecimento dos embargos como de autoria da presidência, nos termos do artigo 66 c/c artigo 65, §1º, I, ambos do RICARF.

Mérito.

Lapso manifesto.

Como visto acima, a decisão ora atacada tomou como ponto de partida a consideração de que a contribuinte estaria, na época dos fatos, organizada na forma de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI.

À partida, convém destacar que, de forma diversa do *inferido* no despacho de admissibilidade dos embargos, a conclusão deste relator de que a contribuinte era organizada na forma de EIRELI não veio da simples leitura do nome empresarial, embora este tenha, sim, efeitos jurídicos.

A ANÁLISE JURÍDICA realizada por este relator de que a contribuinte era organizada na forma de EIRELI foi fundada na 80ª Alteração do Ato Constitutivo da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (doc. fls. 27 a 58) e na 82ª Alteração do Ato Constitutivo da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (doc. fls. 89 a 94), que são os ÚNICOS atos societários juntados aos autos.

Também é descabida a consideração de que a matéria teria sido originalmente suscitada no voto condutor. A alegação da recorrente era que não estava obrigada à apresentação da Escrita Contábil Fiscal – ECD na época dos fatos jurídicos tributários, conforme se pode observar nos seguintes trechos das peças de defesa:

- na impugnação:

Todavia, **não há que se falar em obrigatoriedade de apresentação da ECD no período fiscalizado.** Isso porque, as exigências em questão referem-se ao ano de 2013, período este em que ela ainda não estava obrigada legalmente a apresentar referida escrituração digital.

- no recurso voluntário:

Senhores Conselheiros, de pronto tem-se aqui a primeira insubsistência no lançamento fiscal.

Diz-se isso, pois, sequer haveria de se falar na apresentação da ECD no período fiscalizado (2013), posto que para o ano 2013 a Recorrente não estava obrigada a sua apresentação. Prova quanto a ponto é a própria redação da IN RFB nº 1.420/2013, publicada no DOU em 20/12/2013, que especificamente em seu inciso I, do artigo 3º, **menção tal obrigatoriedade apenas a partir de 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas tributados no lucro real.**

E não apenas isso, trata-se de orientação veiculada justamente no *site* da Receita Federal do Brasil:

[...]

No entanto, ao tratar do ponto, mencionou o Sr. Relator no voto proferido que a Recorrente já estava obrigada ao cumprimento quanto a transmissão da ECD por conta da previsão veiculada no artigo IN RFB 787, de 2007, motivo pelo qual, a suposta ausência de escrituração nas formas das leis comerciais e fiscais, seria suficiente para o arbitramento do lucro, tal como procedido.

[...]

Ora, deixou a decisão recorrida de observar que a instrução normativa por ela mencionada – IN RFB 787, de 2007, **restou revogada pela IN RFB 1.420, de 2013**, por meio da qual a **previsão quanto a obrigatoriedade da entrega passou a ocorrer apenas a partir de janeiro de 2014.**

Nesse sentido, o seu artigo 13 “*fica revogada a Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007*”. Tal condição afasta a diretriz fixada pela Autoridade Fazendária posto que consoante art. 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente. No caso em tela, frise-se, a norma anterior foi revogada passando a vigorar justamente a instrução normativa mencionada pela Recorrente – IN RFB 1.420, de 2013. (grifos do original)

Tratava-se, portanto, de aplicação do direito no tempo. Neste sentido, o que fez este relator foi determinar, de acordo com a legislação de regência, os momentos em que as pessoas jurídicas (EIRELI e as sociedades empresariais) passaram a ser obrigadas a apresentar a ECD e aplicar tais premissas ao caso concreto – repita-se, de acordo com os ÚNICOS elementos de prova juntados aos autos.

No que diz respeito à matéria controvertida, impende destacar que a autoridade embargante mencionou que

Pela análise do contrato social e alterações posteriores, constantes da FICHA CADASTRAL COMPLETA da JUCESP-JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO, conclui-se que para o ano calendário 2013 o contribuinte se constituía como sociedade empresária [...].

Entretanto, a FICHA CADASTRAL COMPLETA da JUCESP - JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO, que faria a prova do alegado, não foi juntada aos autos.

Os embargos foram admitidos pela presidência desta Turma tão somente com base nos cabeçalhos da DIPJ/2014 e do extrato do SPED, que mencionam o nome TRANSMAGNA TRANSPORTES LTDA.

Considerando que as alterações contratuais juntadas aos autos, conforme mencionado acima, foram lavradas em momentos posteriores ao período fiscalizado, tenho que, de fato, esses cabeçalhos são indícios de que este relator teria chegado a uma conclusão (aparentemente) equivocada acerca da forma de organização da contribuinte na época da ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Entretanto, considero que tais indícios não seriam elementos probatórios suficientes para o deslinde da presente questão. Neste sentido, orientei originalmente meu voto para converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora da RFB pudesse juntar aos autos os atos constitutivos da pessoa jurídica que estivessem em vigor na época dos fatos jurídicos tributários.

Entretanto, tal providência não foi necessária uma vez que a própria advogada da interessada reconheceu durante a sustentação oral que a pessoa jurídica, na época dos fatos, era organizada na forma de sociedade empresária.

Assim, é de se acolher os embargos para corrigir o lapso manifesto em questão.

Efeitos infringentes.

Na decisão embargada, a razão para o cancelamento do lançamento de ofício com fundamento em arbitramento do lucro não foi simplesmente a organização da pessoa jurídica na forma de EIRELI. O ponto fulcral foi a falta de intimação para que a contribuinte tivesse a oportunidade para sanear a contabilidade, de forma a possibilitar a apuração do lucro real.

A razão para o cancelamento do auto de infração fica cristalina no seguinte trecho do voto condutor do acórdão embargado, na parte que aprecia a alegação da recorrente de erro no procedimento fiscal por falta de intimação para o saneamento da contabilidade:

Resta, então, a alegação da contribuinte de que deveria ter sido intimada a sanear a contabilidade ou apresentar elementos comprobatórios complementares.

Parece-me que lhe assiste razão.

A aplicação da norma que autoriza o arbitramento do lucro deve ser ponderada entre dois elementos, a saber: (i) trata-se de medida que deve ser aplicada de forma residual, quando não for viável apurar os tributos de acordo com a opção do contribuinte, na forma e nos limites da norma de regência; (ii) uma vez configurada a hipótese, sua aplicação é obrigatória, não configurando norma discricionária.

Veja-se que não se adota aqui a ideia de que o arbitramento seja medida extrema. Não configura punição ao sujeito passivo. Não configura forma exagerada de apuração das bases de cálculo dos tributos.

Trata-se de uma forma de apuração prevista em lei, que se coaduna com o princípio da verdade material, desde que aplicada de forma residual.

Para suportar essa visão, é de se mencionar, por exemplo, que, mesmo que o contribuinte tenha todos os documentos de suporte da contabilidade, a ausência de escrituração é suficiente para o arbitramento do lucro. Ora, em face do princípio da eficiência, descaberia exigir da fiscalização a reconstrução de toda a escrituração comercial do sujeito passivo. Tem o mesmo sentido a norma que autoriza o arbitramento quando a escrituração não contiver toda movimentação bancária.

O arbitramento não é medida extrema, no sentido de que seja aplicável somente quando seja impossível apurar o lucro real. Mas, há que se demonstrar que a apuração seja inviável, nos termos da lei.

Assim, o exame da aplicação da norma de arbitramento do lucro deve ser tratada dentro da razoabilidade, como uma possibilidade residual, quando não for viável a apuração dos tributos conforme a opção do sujeito passivo.

In casu, como se viu, a contribuinte não estava obrigada à adoção da ECD no ano de 2013. Portanto, diante dos vícios da ECD, caberia à fiscalização verificar se esta possuía a contabilidade que permitisse apurar a base de cálculo de IRPJ e CSLL conforme o lucro real.

A intimação seria necessária para se verificar o requisito de aplicação residual do arbitramento, ou seja, para verificar se seria viável a apuração do lucro real.

Em sentido semelhante, é de se citar alguns precedentes deste Conselho:

NULIDADE. ARBITRAMENTO DE LUCRO. PRAZO PARA REGULARIZAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O princípio do contraditório e da ampla defesa tem sua observância obrigatória somente após instaurado o litígio, sendo sua aplicação relativizada na fase inquisitória. Não obstante, considerando que não existe arbitramento de lucros condicional, a jurisprudência administrativa se firmou no sentido de que deve ser oportunizado prazo razoável para que o contribuinte apresente ou mesmo regularize sua escrita contábil e fiscal de modo a permitir a apuração do lucro de acordo com a opção manifestada nas declarações de rendimentos. No caso concreto, se após mais de um ano em que lhe foram dadas sucessivas prorrogações de prazo para sua apresentação, o contribuinte não o fez ou o fez com deficiências que as tornaram imprestáveis para a apuração do lucro real, não há como acolher a alegação de que teve seu direito de defesa obstaculizado. (Acórdão nº 1302-001.886, de 08/06/2016, relatoria do conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado) - grifei.

ARBITRAMENTO. LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO. CABIMENTO.

Uma vez que a empresa, regularmente intimada, não apresentou os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, cabível o arbitramento do lucro. (Acórdão nº 1402-003.280, de 25/07/2018, redator designado Evandro Correa Dias)

ARBITRAMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CABIMENTO.

A não apresentação, pela interessada, dos livros previstos pela legislação ou de qualquer outro documento para o qual tenha sido devidamente intimada, exige a adoção dos procedimentos previstos no artigo 530 do Decreto n. 3000/99, que trata das hipóteses de arbitramento. (Acórdão nº 1201-001.437, de 07/06/2016, relatoria do conselheiro Roberto Caparroz de Almeida)

Neste caso, não há que se argumentar que o contraditório no contencioso fiscal supriria a ausência da intimação para apresentar a contabilidade ou para apresentar esclarecimentos e elementos de prova que possibilitassem a apuração do lucro real, pois, como não se trata de lançamento condicional, a apresentação da contabilidade em sede de impugnação não teria o condão de reverter o arbitramento.

Por outro lado, é de se registrar que os relatórios apresentados pela contribuinte na impugnação, em que pese terem características intrínsecas de Livro Diário, não se revestem das características extrínsecas da contabilidade. Em especial, não cumprem as determinações dos artigos 1.181 e 1.184, §, 2º, do CC, verbis:

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

[...]

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

[...]

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Incorreu, portanto, a fiscalização em vício formal - no procedimento - ao deixar de intimar especificamente a contribuinte a apresentar a contabilidade e demais esclarecimentos ou elementos de prova necessários à determinação do lucro real.

Portanto, neste ponto, voto por dar provimento ao recurso voluntário e considerar improcedente, por vício formal, os autos de infração. (grifei)

Vê-se que a questão da forma de organização dá um contexto, mas não é a razão essencial para o provimento do recurso voluntário.

Vale destacar, entretanto, que a decisão de admissão dos embargos não tratou da falta de intimação no procedimento fiscal. Esse ponto foi destacado durante os debates da Turma acerca dos limites da cognição em razão da forma como os embargos foram admitidos.

Contudo, o Colegiado entendeu ser possível superar a limitação em prol de reafirmar, no mérito, que o fato da pessoa jurídica ser, na época, organizada sob a forma de sociedade empresária e estar obrigada ao SPED não eximia a fiscalização de verificar a

possibilidade de apurar o lucro real por meio de intimação à fiscalizada para sanear a escrituração fiscal.

Conclusão.

Desta forma, voto por acolher os embargos sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira