



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.725751/2014-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-004.789 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de setembro de 2020  
**Recorrente** HENASA EMPREENDIMENTOS TURISTICOS LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA CONVERTIDO EM PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste irregularidade no encerramento de procedimento de diligência e imediata abertura de procedimento de fiscalização, conduzido pela mesma autoridade fiscal, com vistas à formalização da exclusão da empresa no Simples Nacional e realização do lançamento, o que não caracteriza reexame de período já fiscalizado que ensejaria a autorização expressa da autoridade competente.

Demais disso, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

SIMPLES NACIONAL. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A apresentação de declarações pelo Simples Nacional completamente zeradas, em contraste com a identificação de recebimento de importâncias tributáveis configura, sem dúvida, a prática reiterada de infração à legislação tributária, assim como a falta de apresentação do livro Caixa incorre em situação excludente. É certo que se trata de infrações relacionadas a obrigações acessórias e, até por isto, a sua simples constatação não enseja, necessariamente e por si só, a lavratura de auto de infração por parte da autoridade fiscal, mas são fundamentos suficientes para a exclusão do Simples Nacional. Não há cerceamento ao direito de defesa e inversão de ônus da prova se, uma vez cientificada do ADE apresenta sua manifestação de

inconformidade e não refuta a ocorrência das situações apontadas na representação

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM FACE DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL ANTES DA DECISÃO FINAL SOBRE A EXCLUSÃO. INOCORRÊNCIA.**

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. Aplicação analógica da Súmula CARF n.º 77. Além disso, a exclusão retroativa do regime simplificado implica na realização do lançamento pela autoridade fiscal competente, por um dos regimes de apuração previstos na legislação, aplicáveis às pessoas jurídicas e não pelo regime do Simples Nacional do qual restou excluído.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

**DECADÊNCIA. REQUISITOS. LANÇAMENTO REALIZADO DENTRO DO QUINQUÍDIO LEGAL. INOCORRÊNCIA.**

Tendo o prazo decadencial se deslocado para aquele previsto no art. 173 do CTN, ante a ausência de qualquer recolhimento pelo contribuinte, e tendo se realizado o lançamento dentro do interstício de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (2009), não há que se cogitar de decadência, equivocando-se a recorrente a atrelar esta à constituição definitiva do crédito tributário, situação não prevista na lei.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

**IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES NACIONAL. CABIMENTO.**

Não procede a insurgência contra o arbitramento do lucro da empresa excluída do Simples Nacional, de forma retroativa, pelo descumprimento de condições obrigatórias para a permanência naquele regime de apuração, quando esta, intimada a optar por uma das formas de apuração possíveis (Lucro Presumido ou Real) a contribuinte escusa-se de fazê-lo. Diante da ausência de escrituração completa ou ao menos do Livro Caixa, na forma prevista na lei, correta a determinação do resultado tributável pelo IRPJ e CSLL por meio do arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

**IRPJ E CSLL. INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. TRIBUTAÇÃO. CABIMENTO.**

A indenização recebida a título de lucros cessantes não se confunde com a indenização relativa à recomposição patrimonial em face de perdas e danos sofridos, estando, pois, sujeito à tributação na medida em que representa a

reposição do ganho que deixou de ser auferido, caracterizando-se como acréscimo patrimonial.

**IRPJ E CSLL. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL E ACESSÓRIOS. CABIMENTO.**

Correta a apuração de ganho de capital efetivamente ocorrida na venda de imóvel de empreendimento hoteleiro, conforme as normas aplicáveis à espécie em face das pessoas jurídicas. Inaplicável na apuração do ganho de capital das pessoas jurídicas as normas especiais atinentes às pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as alegações de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 09-64.861, proferido pela 1ª Turma da DRJ/Juiz de Fora/MG, em 26/10/2017, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra o Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional e dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme sintetizado na ementa abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

**PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Legítimo o procedimento fiscal quando demonstrado que este foi realizado de acordo com as normas de regência, não obstante, quanto ao mandado de procedimento fiscal - MPF, ser este mero instrumento de controle da administração, não ensejando causa de nulidade do procedimento.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

**GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Diante da inexistência de pagamento antecipado, consuma-se o lançamento do crédito tributário com a lavratura e a ciência do auto de infração dentro prazo estabelecido no art. 173, inciso I, do CTN, não havendo mais que se falar em decadência.

**GANHO DE CAPITAL. PERCENTUAL DE REDUÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

O percentual de redução sobre o ganho de capital estabelecido no art. 139 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) aplica-se à "Tributação das Pessoas Físicas", não havendo previsão legal para aplicação desse percentual para as pessoas jurídicas.

**IRPJ. CSLL. VERBA INDENIZATÓRIA. LUCROS CESSANTES. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS.**

Verba indenizatória recebida a título de lucro cessante não recompõe o dano ou a perda material sofrida, mas compensa o ganho que deixou de ser auferido, caracterizando-se como acréscimo patrimonial e, por isso, sujeitando-se à incidência do IRPJ e da CSLL.

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA.**

Verificada a falta de retenção após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o lucro for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, serão exigidos do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

**DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.** A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente quanto à mesma matéria fática.

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

PIS/PASEP. COFINS. REGIME CUMULATIVO. VERBA INDENIZATÓRIA. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. Em face de decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a inconstitucionalidade do chamado alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, devem ser excluídos da base de cálculo dessas contribuições os valores que não consistem em receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta).

Cientificada do acórdão em 23/11/2017 (AR. fl. 343) , a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 312/340), em 06/12/2017 (termo de solicitação de Juntada, fl. 341), no qual alega, em síntese:

- a) Que o procedimento fiscal é nulo por ausência de regularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;
- b) Que o lançamento é nulo por descumprimento do disposto no art. 9º, § 5º do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que foram lavrados autos de infração distintos para cada um dos tributos lançados, não tendo ainda se operado os efeitos da exclusão do Simples Nacional, em face da ausência de trânsito em julgado na esfera administrativa;
- c) Que a autuação deveria ter se dado por meio de lavratura Auto de Infração e Notificação Fiscal - AINF, emitido por meio do Sistema Único de Fiscalização e Contencioso do Simples Nacional - SEFISC, conforme previsto no art. 79 da Resolução CGSN nº 90/2011;
- d) Que é nulo o ato declaratório (ADE) de exclusão do Simples por descumprimento dos requisitos legais para sua emissão, uma vez que a proposta de exclusão do Simples Nacional foi feita sem base em auto de infração ou notificação de lançamento devidamente formalizado antes da expedição, sendo imputado ao contribuinte a ocorrência de supostas irregularidades inexistentes no mundo jurídico;
- e) Que a exclusão do Simples Nacional somente seria cabível após a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, nos termos do art. 76, § 6º, inc. I da Resolução CGSN nº 94/2011;
- f) Que não é permitido ao Fisco Federal acusar o contribuinte de ter praticado ato impeditivo da opção/permanência pelo Simples Nacional e, de pronto, determinar a sua exclusão, transferindo-lhe o ônus de provar a inexistência do cometimento do motivo que veda a opção pelo regime simplificado, de modo que não cabe a sua exclusão, muito menos de forma retroativa a janeiro de 2010;

- g) Que ocorreu a decadência do lançamento de ganho de capital relativo ao ano-calendário 2009, uma vez que a recorrente não foi notificada da “constituição definitiva do crédito tributário” no prazo referido no art. 173 do CTN;
- h) Que é nulo o lançamento por falta de competência do auditor-fiscal responsável por sua lavratura, uma vez que o auto de infração em desfavor de empresa optante pelo Simples Nacional deveria ter sido lavrado por meio do Sistema Único de Fiscalização e Contencioso do Simples Nacional – SEFISC;
- i) Que o lançamento somente poderia ter sido efetivado da forma como foi realizado, após a exclusão definitiva do contribuinte do Simples Nacional, uma vez que os efeitos da exclusão só se tornam efetivos após a decisão desfavorável em processo administrativo próprio, nos termos do art. 75 da Resolução CGSN n.º 94/2011;
- j) Que foi adotada “técnica errônea” na apuração dos tributos devidos, uma vez que foi adotado o arbitramento do lucro, que não pode ser aplicada aos contribuintes optantes do Simples Nacional, o que torna nulo o lançamento;
- k) Que os valores recebidos a título de indenização não podem sofrer a incidência dos tributos lançados, pois se referem, exatamente, “à reposição do que o contribuinte perdeu em virtude da ocorrência de um irregular e ilegal embargo à obra de construção do hotel, tendo o Município de Natal provocado a diminuição do (seu) patrimônio (...), lhe privando do livre exercício de sua atividade econômica e lhe trazendo prejuízo”;
- l) Que a indenização recebida não representa riqueza nova, não se enquadrando no conceito do art. 43 do CTN, sendo inaplicável o disposto nos artigos 12 e 53 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista que no período fiscalizado o contribuinte não era “optante do lucro real ou presumido, motivo pelo qual não há de se falar em ser ‘adicionado’ como receita ou lucro a indenização em questão;
- m) Que a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos era do município de Natal, que também era o responsável pela sua retenção, descabendo a responsabilização a recorrente, conforme sustenta o acórdão recorrido; e
- n) Que não houve uma descrição analítica dos cálculos do ganho de capital, observando que não foi aplicado o percentual de redução previsto no art. 139 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999), o que afastaria a obrigação do pagamento do tributos sobre o ganho de capital na venda do ativo imobilizado.

Ao final, requer a nulidade do ADE e, em consequência, dos autos de infração lavrados e, ainda, o provimento do mérito do recurso, afastando-se as exigências.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

### 1. Preliminares de nulidade

A recorrente aponta em seu recurso uma série de nulidades que invalidariam sua exclusão do regime do Simples Nacional e, também, as autuações realizadas.

Passaremos a abordá-las na ordem lógica da possível consequência que adviriam em face de seu reconhecimento.

#### 1.1 Da alegação de nulidade em face da irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

A recorrente alega que o procedimento fiscal é nulo por ausência de regularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, uma vez que foi emitido novo mandado de procedimento fiscal, após o que determinava a realização de diligências, sem que houvesse ordem escrita da autoridade competente autorizando um segundo exame.

A questão foi bem analisada pelo acórdão recorrido, de sorte que reproduzo o entendimento nele exarado, que adoto, *verbis*:

#### 1. Exclusão do Simples Nacional

##### 1.1. Nulidade. MPF

[...]

Somente após o encerramento MPF-D em 2/8/2013, foi instaurado o procedimento fiscal de fiscalização por meio do MPF-F n.º 04.2.01.00-2014-00027-6, em 12/2/2014. O procedimento de fiscalização tem objetivo diverso do procedimento de diligência, visando “auditar, por amostragem, o cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte da empresa” (fl. 121). Tudo em conformidade com a Portaria RFB n.º 3014, de 2011:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:*

*I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e II - Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), para realização de diligência.*

*Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:*

*I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em*

*lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e*

*II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual. [Grifei.]*

O MPF-F se extinguiu com o “Termo de Ciência de Lançamento(s) e Encerramento Total do Procedimento Fiscal”, lavrado em 9/12/2014 (fls. 236/239). A fiscalização realizada deu origem à “Representação Fiscal – Exclusão do Simples Nacional”, de 22/9/2014, que embasou o ADE de exclusão, e aos lançamentos de ofício ora combatidos.

Ante o exposto resta claro não se tratar o caso presente de reexame de período já fiscalizado, hipótese versada no art. 906 do RIR/99. Mas sim de procedimentos fiscais distintos, de diligência e de fiscalização, com objetivos também distintos.

Por fim, observo que o MPF, por se constituir em mero instrumento de controle administrativo, não interfere na legitimidade do lançamento, que decorre de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN). A título de contraponto aos acórdãos citados pela interessada, trago entendimento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme exemplificam as manifestações abaixo:

[...]

Sendo assim, não prosperam as alegações de nulidade tanto do ADE de exclusão como dos autos de infração, em virtude de alegada irregularidade no procedimento fiscal (que não ocorreu).

## **2. Lançamentos de ofício**

### **2.1. Nulidade de MPF**

Os argumentos expendidos pela impugnante já foram examinados no item “1.1.” do presente voto. Ficou demonstrado ser incabível a nulidade do MPF.

[...]

Com efeito, é completamente equivocada a leitura que a recorrente faz do art. 906 do RIR/1999 no que tange à necessidade de autorização expressa para um segundo exame da escrita do contribuinte em relação ao caso concreto.

Desta feita, o procedimento fiscal se desdobrou em duas fases distintas, uma por meio da realização de diligências prévias, amparadas por uma MPF e, posteriormente, de fase fiscalizatória na qual foram realizados os atos de exclusão do Simples e lavratura dos autos de infração.

Portanto, não foram dois procedimentos de fiscalização sobre um mesmo período de apuração, mas apenas um, composto de uma etapa de diligências e outra conclusiva acerca dos fatos investigados.

Demais disso, este conselho, e em especial este colegiado, possui jurisprudência majoritária no sentido de não reconhecer qualquer nulidade no lançamento em decorrência de eventual irregularidade na emissão do MPF, como se colhe das ementas dos acórdão abaixo:

**Acórdão n.º 9101-001.798, de 19/11/2013**

NORMAS PROCESSUAIS MPF – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL  
NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e os dispositivos da Lei n.º 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

**Acórdão 1302-001.814, de 05/03/2015**

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.  
ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO.  
INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

**Acórdão 1302-004.408, de 11/03/2020**

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO  
ADMINISTRATIVO DE CONTROLE. NÃO EMISSÃO. AUSÊNCIA DE  
NULIDADE. - TDPF. RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. DESNECESSIDADE.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. A ausência de sua emissão não invalida o procedimento fiscal, nem vicia o lançamento tributário dele decorrente. Para a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros não é necessária a emissão de TDPF.

Pelo exposto, rejeito a preliminar aventada.

**1.2 Da alegação de nulidade na emissão do Ato Declaratório Executivo –  
ADE de Exclusão do Simples Nacional.**

A recorrente suscita a nulidade do ato declaratório (ADE) de exclusão do Simples por descumprimento dos requisitos legais para sua emissão, uma vez que a proposta de exclusão do Simples Nacional foi feita sem base em auto de infração ou notificação de lançamento devidamente formalizado antes da expedição, sendo imputado ao contribuinte a ocorrência de supostas irregularidades inexistentes no mundo jurídico.

Entende que a exclusão do Simples Nacional somente seria cabível após a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, nos termos do art. 76, §6º, inc. I da Resolução CGSN n.º 94/2011.

Conclui não é permitido ao Fisco Federal acusar o contribuinte de ter praticado ato impeditivo da opção/permanência pelo Simples Nacional e, de pronto, determinar a sua exclusão, transferindo-lhe o ônus de provar a inexistência do cometimento do motivo que veda a opção pelo regime simplificado, de modo que não cabe a sua exclusão, muito menos de forma retroativa a janeiro de 2010.

O acórdão recorrido rejeitou esta alegação da recorrente, nestes termos:

1.2. Prática reiterada de infração

O ADE de exclusão teve por fundamento os seguintes dispositivos:

Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006

*Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:*

[...]

*V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;*

[...]

*VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;*

[...]

*§1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.*

Resolução CGSN n.º 94, de 2011

*Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:*

[...]

*IV - a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo Simples Nacional pelos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)*

[...]

*d) tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar n.º 123, de 2006;*

Na Representação Fiscal que subsidiou o ADE foi relatado que a interessada recebeu do Município de Natal os valores de R\$ 9.561.450,92 e R\$ 10.061.233,22, respectivamente, nos anos de 2010 e 2011. Entretanto, apresentou DASN sem declarar qualquer receita para esse período. Além disso, foi relatado que, após intimação para tanto, a interessada não apresentou os livros Diário, Razão e Caixa para os anos-calendário de 2009 e 2010.

Por sua vez, a interessada afirmou que “descabe se falar em ocorrência de declaração inexata nos exercícios de 2010 e 2011 e falta de escrituração do livro-caixa”. Entretanto, não aduziu motivos de fato e de direito, razões e provas, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, a fim de ilidir os fatos apontados pela fiscalização. Por conseguinte, tais fatos devem se assumidos como verdadeiros.

Argumentou a interessada, que o ADE de exclusão não observou o disposto no art. 76, § 6º, inciso I, da Resolução CGSN n.º 94, de 2011, que dispõe sobre prática reiterada. Veja:

*§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, § 9º)*

*I - a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais;*

*II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo. [Grifei.]*

No caso, ao contrário do afirmado na manifestação de inconformidade, os requisitos constantes do inciso I supratranscrito foram atendidos. Isso porque, em razão dos fatos apontados na Representação Fiscal, foram lavrados em 9/12/2014 autos de infração apontando, dentre outros ilícitos, omissão de receitas nos anos de 2010 e 2011, com arbitramento do lucro em razão de não ter sido apresentada escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

Observo que, na espécie, para a lavratura dos autos de infração era necessária a exclusão anterior do Simples Nacional. De outro lado, o fato de a ciência do ADE de exclusão ter se dado antes da ciência dos autos de infração em nada interfere no atendimento dos requisitos constantes do aludido inciso I, uma vez que tal aspecto não trouxe prejuízo ao direito de defesa nem ao processo.

Dessarte, deve ser mantida a exclusão do Simples Nacional.

De fato, a representação de exclusão do Simples Nacional (fls. 23/24) está assentada em duas constatações da fiscalização: a apresentação de declarações sem qualquer movimentação (nos anos-calendário 2010 e 2011) e a falta de apresentação de Livro Caixa referentes aos anos-calendário 2009 e 2010, tendo sido expressamente informado pela própria contribuinte que não tinha registros contábeis desses períodos.

A apresentação de declarações pelo Simples Nacional completamente zeradas, em contraste com a identificação de recebimento de importâncias tributáveis configura, sem dúvida, a prática reiterada de infração à legislação tributária, prevista no inc. V do art. 29 da LC Complementar n.º 123/2006, assim como a falta de apresentação do livro Caixa incorre na situação excludente prevista no inc. VIII do mesmo dispositivo.

É certo que se trata de infrações relacionadas a obrigações acessórias e, até por isto, a sua simples constatação não enseja, necessariamente e por si só, a lavratura de auto de infração por parte da autoridade fiscal, mas são fundamentos suficientes para a exclusão do Simples Nacional, nos termos do artigo acima mencionado.

Assim, ainda que se desconsiderasse a hipótese de prática reiterada de infração como motivação para a exclusão, ainda resta a outra hipótese decorrente da não apresentação do livro Caixa, situação autônoma, hábil para a exclusão por meio do ADE.

A recorrente foi devidamente cientificada do ADE e apresentou sua manifestação de inconformidade, e não refuta a ocorrência das situações apontadas na representação,

limitando-se a propugnar pela prévia lavratura de autos de infração, o que além de não ser exigido pela lei é inaplicável ao presente caso, como observado acima.

Não há qualquer inversão do ônus da prova, posto que a autoridade fiscal trouxe aos autos os elementos demonstrativos da ocorrência das situações excludentes, não refutados pela recorrente.

Destarte, rejeito a alegação de nulidade do Ato Declaratório Executivo que determinou a exclusão da empresa do Simples Nacional.

### **1.3 Das alegações de nulidade do lançamento**

A recorrente traz diversas alegações relacionadas à nulidade do lançamento.

A primeira é a de que o lançamento somente poderia ter sido efetivado da forma como foi realizado, após a exclusão definitiva do contribuinte do Simples Nacional, uma vez que os efeitos da exclusão só se tornam efetivos após a decisão desfavorável em processo administrativo próprio, nos termos do art. 75 da Resolução CGSN nº 94/2011.

Mais uma vez a recorrente se equivoca na interpretação dos textos legais que regulam a determinação de exigências pelo Simples Nacional.

O que a Resolução CGSN nº 94/2011, que foi revogada e substituída pela de nº 140/2018, estabelecia em seu art. 75<sup>1</sup>, é o reconhecimento do efeito suspensivo ao ato de exclusão em face da apresentação de manifestação de inconformidade, de sorte que a empresa pode permanecer no regime até a decisão final do processo administrativo em que se discute a exclusão, em consonância com o que dispõe o art. 39 § 6º da LC. 123/2006<sup>2</sup>.

Tal fato não impede a lavratura dos autos de infração pela autoridade fiscal consoante regime de apuração aplicável às empresas não optantes, dando consequência aos efeitos retroativos da exclusão, expressamente previstos no art. 29, § 1º da LC 123/2006<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 75. [...]

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

<sup>2</sup> Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.  
[...]

§ 6º Na hipótese prevista no § 5o, o CGSN poderá disciplinar procedimentos e prazos, bem como, no processo de exclusão, prever efeito suspensivo na hipótese de apresentação de impugnação, defesa ou recurso.

<sup>3</sup> Art. 29. [...]

§ 1o Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

A possibilidade de lavratura de autos de infração antes da decisão final sobre o ato de exclusão do Simples, foi pacificada por este conselho por meio da Súmula CARF n.º 77, perfeitamente aplicável, por analogia, ao presente caso:

Súmula CARF n.º 77:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Ante ao exposto, rejeito a alegação.

A recorrente alega, ainda, em preliminar que o lançamento é nulo por descumprimento do disposto no art. 9º, § 5º do Decreto n.º 70.235/1972, uma vez que foram lavrados autos de infração distintos para cada um dos tributos lançados, não tendo ainda se operado os efeitos da exclusão do Simples Nacional, em face da ausência de trânsito em julgado na esfera administrativa.

Entende que a autuação deveria ter se dado por meio de lavratura Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF, emitido por meio do Sistema Único de Fiscalização e Contencioso do Simples Nacional - SEFISC, conforme previsto no art. 79 da Resolução CGSN n.º 90/2011.

Conclui que é nulo o lançamento por falta de competência do auditor-fiscal responsável por sua lavratura, uma vez que o auto de infração em desfavor de empresa optante pelo Simples Nacional deveria ter sido lavrado por meio do Sistema Único de Fiscalização e Contencioso do Simples Nacional – SEFISC.

A alegação da recorrente somente faria sentido se estivesse correta a sua premissa de que o lançamento das diferenças apuradas deveria ter sido efetuado pelo sistema do Simples Nacional o que, como vimos acima, não encontra amparo nas normas atinentes ao processo de exclusão, que não impede a lavratura do competente auto de infração para a formalização do lançamento de ofício dos tributos devidos em face da exclusão, por óbvio em outro regime.

Destarte, está correto o procedimento da autoridade fiscal ao efetuar a lavratura de autos de infração distintos para cada um dos tributos devidos, conforme previsto no art. 9º do Decreto n.º 70.235/1972 e no exercício de sua competência legal, como bem apontado no acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Demais disso, o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E essa autoridade, nos termos do artigo 6º da Lei n.º 10.593, de 2002, é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento, o que de fato ocorreu no presente caso.

Ora, a competência legal para a formalização do lançamento é do agente autorizado por lei, que é o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme indicado na

decisão recorrida, não fazendo qualquer sentido a alegação de incompetência do agente pelo fato de não ter efetuado a lavratura por meio do sistema Sefisc.

Pelo exposto, voto por rejeitar todas as alegações de nulidade da autuação suscitadas pela recorrente.

## 2. Da preliminar de decadência do lançamento

A recorrente suscita, também, a ocorrência de decadência do lançamento de ganho de capital relativo ao ano-calendário 2009, uma vez que a recorrente não foi notificada da “constituição definitiva do crédito tributário” no prazo referido no art. 173 do CTN.

Sobre este ponto, assim se pronunciou o acórdão recorrido:

[...]

Quanto à essa matéria, a interessada inicialmente alegou a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, uma vez que não foi cientificada do auto de infração dentro do prazo do art. 173, inciso I, do CTN.

Conforme os autos de infração e o respectivo Relatório Fiscal (fl. 127), o fato gerador mais longínquo ocorreu em 30/11/2009. Portanto, pela regra do art. 173, inciso I, o marco inicial do prazo decadencial de cinco anos se iniciou em 1º de janeiro de 2010 (“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”).

De outro lado, a interessada foi intimada do lançamento em 11/12/2014, conforme AR à fl. 238, ou seja, antes do decurso do prazo decadencial de cinco anos. Com essa intimação aperfeiçou-se o lançamento de ofício para fins de constituição do crédito tributário.

Também não procedem os argumentos da interessada em relação à constituição definitiva do crédito tributário. Por oportuno, transcrevo pronunciamento do STF para que integre o presente voto:

Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - **Com a lavratura do auto de infração, consoma-se o lançamento do crédito tributário** (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, **a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura**; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; **decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário**, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.(RE 94462 EDv, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1982, DJ 17-12-1982 PP-13209 EMENT VOL-01280-06 PP-01390 RTJ VOL-00106-01 PP-00263) [Grifei.]

Dessarte, não se operou a decadência no presente caso.

De fato, tendo o prazo decadencial se deslocado para aquele previsto no art. 173 do CTN, ante a ausência de qualquer recolhimento, e realizado o lançamento dentro do interstício de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (2009), não há que se cogitar de decadência, equivocando-se a recorrente ao atrelar esta à constituição definitiva do crédito tributário, situação não prevista na lei.

Assim, voto por rejeitar a alegação de decadência suscitada.

### 3. Mérito

No mérito, a recorrente alega que foi adotada “técnica errônea” na apuração dos tributos devidos, uma vez que foi adotado o arbitramento do lucro, que não pode ser aplicada aos contribuintes optantes do Simples Nacional, o que torna nulo o lançamento.

Tal alegação não procede, na medida em que, conforme já abordado antes neste voto, a contribuinte foi excluída do regime do Simples Nacional a partir de janeiro de 2010, pelo descumprimento de condições obrigatórias para a permanência naquele regime de apuração.

E, intimado a optar por uma das formas de apuração possíveis (Lucro Presumido ou Real) a interessada escusou-se de fazê-lo, conforme bem aponta o acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Por fim, registro que após a exclusão levada a efeito pelo ADE DRF/NAT n.º 22, de 2014, anexado à fl. 26 dos autos, a fiscalização, em atenção ao disposto no § 2º do art. 32 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, intimou a interessada para que optasse pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma do lucro presumido ou do lucro real trimestral ou anual, a partir do período em que se processaram os efeitos da exclusão, ou seja, janeiro de 2010 até dezembro de 2011.

Em resposta protocolada em 3/11/2014, a interessada afirmou que não pretendia optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma do lucro presumido ou lucro real trimestral ou anual, por entender que o ADE DRF/NAT n.º 22/2014 não operou os efeitos da exclusão e a empresa pretende permanecer no Simples Nacional e, por esse motivo, não ia apresentar os livros e declarações solicitados pela fiscalização.

Diante disso e não tendo a interessada apresentado escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, restou à fiscalização apurar os créditos tributários por meio do arbitramento.

[...]

De fato, diante da ausência de escrituração completa ou ao menos do Livro Caixa, na forma prevista na lei, correta a determinação do resultado tributável pelo IRPJ e CSLL por meio do arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

Na sequência, a recorrente defende que os valores recebidos a título de indenização não podem sofrer a incidência dos tributos lançados, pois se referem, á reposição do que o contribuinte perdeu em virtude da ocorrência de um irregular e ilegal embargo à obra de construção do hotel.

Alega que a indenização recebida não representa riqueza nova, não se enquadrando no conceito do art. 43 do CTN, sendo inaplicável o disposto nos artigos 12 e 53 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista que no período fiscalizado o contribuinte não era “optante do lucro real ou presumido, motivo pelo qual não há de se falar em ser ‘adicionado’ como receita ou lucro a indenização em questão.

Observa-se pelo Relatório Fiscal (item B) que a autoridade fiscal foi bastante criteriosa ao levar à tributação apenas a parcela proporcional da indenização relacionada com “os

lucros cessantes”, excluindo da tributação a parcela relativa aos danos materiais sofridos pelo atraso da obra, custo de dispensa de empregados, acréscimos orçamentários pelo atraso nas obras e encargos financeiros de financiamento. Proporcionalizando os valores recebidos em face do que foi pleiteado, a autoridade fiscal identificou apenas a parcela de 9,84% dos valores recebidos como tributáveis.

A incidência da tributação sobre esta parcela foi bem fundamentada, tanto no Relatório Fiscal, quanto no acórdão recorrido, pelo que peço vênha aos meus pares para transcrever as razões e adotá-las como razões de decidir em face do reprise das mesmas alegações pela recorrente, *verbis*:

[...]

Conforme explanado no Relatório Fiscal, o dano de natureza patrimonial sujeito à indenização divide-se em dano emergente e em lucros cessantes. A distinção entre os danos emergentes e os lucros cessantes foi feita por Hamid Charaf Bdine Júnior, ao comentar o art. 402 do Código Civil<sup>2</sup> (in Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência. Coord. Min. Cezar Peluso. 2008: São Paulo, Manole. p. 371) :

[...] os danos emergentes correspondem à importância necessária para afastar a redução patrimonial suportada pela vítima. Lucros cessantes são aqueles que ela deixou de auferir em razão do inadimplemento. Este artigo estabelece que os lucros cessantes serão razoáveis. Com isso pretende que eles não ultrapassem aquilo que razoavelmente se pode supor que a vítima receberia.

Frisada a distinção entre danos emergentes e lucro cessantes, passo à legislação tributária pertinente:

#### **Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional**

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...] [Grifei.]

#### **Lei nº 8.981, de 1995**

Art. 60. Estão sujeitas ao desconto do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas:

I - a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;

[...]

Parágrafo único. O imposto descontado na forma deste artigo será deduzido do imposto devido apurado no encerramento do período-base. [Grifei.]

#### **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

Art 70. A multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

[...]

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e àquelas destinadas a reparar danos patrimoniais. [Grifei.]

Conforme prescreve o art. 43, inciso II, do CTN, os acréscimos patrimoniais, mesmo que não compreendidos no conceito de renda, estão inseridos no campo de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o que corresponde ao IRPJ. Do mesmo modo, os acréscimos patrimoniais (lucros) também estão inseridos no campo de incidência da CSLL, haja vista o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Além disso, tanto o art. 60, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, como o art. 70, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, reportam-se ao fenômeno da indenização sujeitando-o, a princípio, à tributação pela fonte pagadora, quando da disponibilização do recurso, como também ao resultado apurado ao final do período de apuração, momento em que o IRRF poderá ser deduzido do imposto apurado pela pessoa jurídica.

Digo a princípio porque, no tocante à recuperação de despesas ou custos não computados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as vantagens auferidas a título de indenização por dano patrimonial não sofrem tributação, a não ser que excedam o valor correspondente à recuperação da despesa ou do custo. Nessa última situação, representarão receitas novas, porquanto representam um efetivo acréscimo patrimonial de quem as receber.

Da mesma forma, as indenizações por danos patrimoniais classificadas como lucros cessantes representam uma riqueza nova que foi inserida no patrimônio da pessoa jurídica titular do direito indenizatório, oriunda, no caso concreto, da inexecução das obras de construção de hotel no tempo devido, tendo em vista o embargo promovido pela Prefeitura Municipal de Natal.

No que tange à tributação de “eventuais juros de mora”, diferentemente do que alegou a interessada, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou a interpretação de que os juros moratórios ostentam a natureza jurídica de lucros cessantes e, portanto, submetem-se à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, conforme pode ser verificado no AgRg no Recurso Especial n.º 1.474.323 – PR (2014/0182812-0), julgado sob o rito do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil – CPC, e constante no DJe de 17 de novembro de 2014.

A incidência do imposto de renda sobre juros e indenizações por lucros cessantes consta inclusive do Manual de Imposto de Renda na Fonte – MAFON, conforme reproduzido abaixo, a título de exemplo, do MAFON 2011.

#### 5204 – JUROS E INDENIZAÇÕES POR LUCROS CESSANTES FATO GERADOR

Importâncias pagas a título de juros e indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial.

#### BENEFICIÁRIO

Pessoa física e jurídica.

#### ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

Pessoa jurídica: 5% (cinco por cento) sobre a importância recebida por pessoa jurídica a título de juros e de indenização por lucros cessantes.

[...]

REGIME DE TRIBUTAÇÃO Pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido, ou arbitrado: o imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual.

[...]

A recorrente sustenta ainda que a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos era do município de Natal, que também era o responsável pela sua retenção, descabendo a responsabilização da recorrente.

Também neste ponto não lhe assiste razão e sim ao acórdão recorrido, que se pronunciou nestes termos sobre a alegação:

[...]

Destaco que a falta de retenção ou recolhimento pela fonte pagadora, no caso o Município de Natal, não retira a obrigação da interessada de pagar o tributo, na condição de contribuinte que praticou o fato gerador da obrigação principal. Nesse sentido são as conclusões do Parecer Normativo Cosit n.º 1/2002, cuja íntegra pode ser encontrada no sítio da RFB na internet:

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.**

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.**

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. [Grifei.]

Assim, comprovada a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, independentemente de ter havido registro contábil, cabível o lançamento de ofício, nos moldes efetuados pela fiscalização.

Com efeito, a previsão legal de incidência do imposto na fonte e a atribuição da fonte pagadora de efetuar a retenção e o recolhimento do tributo retido não exime o beneficiário de tributar a respectiva receita na forma prevista na legislação do imposto. A ausência de retenção pela fonte pagadora, além de acarretar-lhe as penalidades previstas em lei, simplesmente desloca todo o recolhimento do imposto para o momento em que o beneficiário

deve oferecer o respectivo rendimento à tributação, vez que não terá como compensar o imposto que deixou de ser retido.

Assim, improcede o argumento expendido no recurso.

Por fim, a recorrente alega que não houve uma descrição analítica dos cálculos do ganho de capital, observando que não foi aplicado o percentual de redução previsto no art. 139 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), o que afastaria a obrigação do pagamento do tributos sobre o ganho de capital na venda do ativo imobilizado.

Sobre a alegação de descrição analítica dos cálculos, verifico que, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal foi extremamente meticulosa e detalhista na apuração do efetivo ganho de capital experimentado com a venda da unidade hoteleira em seu Relatório Fiscal (item A), segregando as parcelas relativas à venda do terreno, benfeitorias e bens móveis e detalhando os custos inerentes a cada um deles.

Destaco, em especial, a sua preocupação em quantificar o custo das benfeitorias, apesar da contribuinte não ter apresentado os elementos de sua escrituração que o comprovassem, atribuindo como custo o valor estimado em outro processo administrativo em que se apurou o valor da contribuição previdenciária devida em face da respectiva obra, conforme se extrai dos seguintes trechos do Relatório Fiscal, *verbis*:

[...]

- Benfeitorias realizadas (R\$ 3.161.370,52)

Conforme descrito no início, a empresa foi intimada a apresentar os Livros Diário, Razão/Caixa referentes ao ano-calendário 2009. Em resposta, anexou cópia de e-mail enviado à empresa Máxima Consultoria Econômica e Contábil Ltda., por meio do qual efetua cobrança dos serviços contábeis do ano de 2009 e início de 2010. Anexa, também, cópia da Representação efetuada contra a empresa e protocolada no Conselho Regional de Contabilidade. Tudo isso, para informar que não tem registros contábeis desse período.

Na ausência de toda e qualquer documentação comprobatória do custo das obras civis realizadas no imóvel, assim como dos assentamentos contábeis, esta fiscalização, no firme propósito de reconhecer obras de benfeitorias realizadas pelo contribuinte, uma vez que de fato existe um imóvel edificado em seu terreno, verificou os cálculos feitos pela Receita Federal quando o ele, por meio do Processo nº 16707.002159/2010-21, protocolou a formalização da regularização da obra por meio da Declaração e Informação Sobre Obra - DISO.

É certo que, nesse processo, o contribuinte não concordou com os cálculos efetuados pelo método de aferição, no entanto não se referiu ao mérito, mas em relação ao período de parte da construção, posto, segundo ele, que uma parcela razoável das obras fora realizada em anos anteriores, portanto, alcançada pela decadência, contudo, o fato de ter havido uma possível decadência para a cobrança de contribuições previdenciárias, não é relevante para o fim a que se destina esta auditoria, qual seja, identificar o valor das benfeitorias realizadas pelo contribuinte.

No caso específico e procedendo aos cálculos pelos dados informados pelo próprio contribuinte, o custo global da obra, adotado o CUB (Custo Unitário Básico) do período do término da construção, foi estipulado em R\$ 3.161.370,52.

Considerando não haver documentação comprobatória do custo das obras e considerando ser esse o valor mais benéfico ao contribuinte, esta fiscalização irá considerar como custo das benfeitorias realizadas o valor R\$ 3.161.370,52 (três milhões, cento e sessenta e um mil, trezentos e setenta reais e cinquenta e dois centavos), o qual não sofrerá depreciação por ter sido calculado com base no CUB de novembro de 2009, mês da venda do imóvel.

[...]

No tocante à reclamação quanto à não aplicação do percentual de redução do ganho de capital, reporto-me ao quanto esclarecido na decisão recorrida, *verbis*:

[...]

O percentual de redução sobre o ganho de capital estabelecido no art. 139 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) se aplica à “Tributação das Pessoas Físicas”, uma vez que se insere no Livro I do RIR/99, de mesmo nome, e o referido dispositivo tem como matriz legal a Lei nº 7.713, de 1988, que trata de rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas.

De outro lado, a tributação do ganho de capital se deu em conformidade com a legislação citada nos Enquadramentos Legais das infrações de nº 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, a qual não prevê a aplicação do percentual de redução pleiteado pela interessada.

Como bem apontado na decisão recorrida, a aplicação de percentual de redução do ganho de capital reclamada pela recorrente não diz respeito à tributação das pessoas jurídicas, mas apenas das pessoas físicas.

Assim, rejeito todas as alegações de mérito trazidas no recurso.

#### **4. Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as alegações de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado