



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

**Processo n°** 11030.722214/2012-41  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.158 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** ZAMBONATTO CONSTRUÇÕES LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

**DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Erro na determinação do fato gerador pela fiscalização, as autuações fiscais devem ser canceladas, pois foram lavradas depois de transcorrido o prazo decadencial considerando-se a contagem do art. 150, § 4º, como também a prevista no art. 173, I, ambos do CTN.

O art. 421 do RIR tem aplicação para a sistemática da tributação do lucro real, que não foi opção do contribuinte.

O contribuinte deveria ter oferecido o ganho de capital apurado na alienação das Fazendas Mariana II e III no exercício de ocorrência do fato gerador, respeitando o regime de competência. Assim, deveria ter realizado a referida tributação no ano de 2005.

O fato de assim não ter agido, não permite que a fiscalização altere o regime de tributação do Recorrente. O que me parece ter sido desrespeitado pela fiscalização e pela DRJ.

Acolhida a preliminar de decadência arguída para declarar extinta a exigência relativa ao ganho da capital das fazendas Mariana II e III.

**IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.**

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como

também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

**IRPJ/CSLL. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. SÚMULA 14 DO CARF.**

Para aplicação de multa qualificada se faz necessário comprovar, de forma cabal, o dolo específico do agente, e o simples não pagamento de tributo não pode presumir o dolo. A qualificação da multa deve ser afastada.

Lançamento parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, dar parcial provimento para manter, tão somente, a exigência tributária sobre o ganho de capital relativo à operação de alienação realizada em 17/07/2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

## **Relatório**

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife(PE) que manteve parcialmente o crédito tributário decorrente do auto de infração lavrado em decorrência de supostas infrações à legislação tributária, referente ao ano calendário de 2007/2008/2009/2010, por meio dos quais são exigidos da Recorrente, o IRPJ, CSLL e o IRRF, **tendo o total do crédito no valor consolidado de R\$ 6.000.441,34**, conforme descrições nas tabelas abaixo:

<b>IRPJ</b>	
Principal	R\$ 1.322,381,64
Juros	R\$ 436.661,82
Multa	R\$ 1.983.572,47
Valor do Crédito Apurado	R\$ 3.742,615,93

<b>CSLL</b>	
Principal	R\$ 462.823,78
Juros de Mora	R\$ 153.095,40
Multa	R\$ 694.235,68
Valor do Crédito Apurado	R\$ 1.310.154,86

<b>IRRF</b>	
Valor do Crédito Apurado	R\$ 974.670,55

2. Ao compulsar dos autos às fls. 45/104, nota-se que a TVF- Termo de Verificação Fiscal traz a informação de que o procedimento fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado foi a omissão de apuração dos valores dos ganhos de capitais nas alienações de imóveis no lucro Presumido e desconsideração dos lucros contábeis apurados por inconsistências na escrituração contábil, com reflexos na distribuição dos lucros atribuídos/pagos aos sócios.

3. De acordo com as informações constantes no TVF, o contribuinte é uma empresa construtora atuante na região de Erechim e no norte do País, realizando construções de redes de energia elétrica, locação, entre outros serviços conforme descrito no contrato social da fiscalizada.

4. A fiscalização informa que o contribuinte efetuou uma organização e planejamento contábil com a finalidade de criar saldos irreais na conta Caixa (saldo em

02/01/2009 de R\$ 9.637.191,07) e na conta Lucros Acumulados (em 31/12/2010 de R\$ 25.952.730,21) com a finalidade explícita de transferir aos seus sócios receitas/lucros que não foram oferecidos à tributação.

5. Aduz ainda, “que o contribuinte não apresentou comprovantes de pagamentos não contabilizados efetuados por meio de cheques, listados em intimação, alegando que vários valores referiam-se a adiantamentos à funcionários para pagamento de despesas diversas, inclusive alimentação. Nesse caso não há prestação de contas por parte dos funcionários. Também não comprovou a destinação e a contabilização de vários pagamentos efetuados por meio de transferência e depósitos bancários. Trata-se de procedimento idêntico ao de saída da conta Bancos e suprimento da Conta Caixa, não registrar na contabilidade o que realmente ocorreu, a fim de buscar um lucro além de todos os limites disponíveis pela legislação”.

6. Afirma, outrossim, “que a aplicação da multa de 150%, em vista do planejamento e arquitetura de uma fórmula de criação e distribuição de lucros com o fim específico de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, insinuando a ocorrência de lucros contábeis inexistentes. Não seria uma simples sonegação, mas um planejamento para suprimir despesas e os pagamentos realizados, objetivando um alto saldo da conta Caixa e um lucro contábil inflado e irreal. É uma organização planejada, com dolo específico, dos sócios administradores”.

7. Cientificado da autuação em 10/10/2013 (fl. 1.950), **o interessado apresentou impugnação em 10/01/2013 (fls. 1.811/1.854)**, na qual alegou em apertada síntese:

i) DA DECADÊNCIA: Argui que “Não dispõe o autuante de prazo ilimitado para efetuar a revisão da atividade de apuração e registro contábil protagonizada pela contribuinte a pretexto de requalificar sobreditas operações imobiliárias e modificar a Conta de Resultado dos Exercícios”. Nesse sentido, consumou-se “a decadência do direito de o fisco efetuar a recomposição dos “Saldo de Lucros” contábeis acumulados, declarados e homologados, para efeito de glosá-los e projetar efeitos tributários presentes e futuros, tanto quanto de exigir ganhos de capital em desrespeito ao lançamento contábil efetivado em 2005, sobre regime fiscal legalmente eleito em todas as DIPJs dos anos calendário de 2005 a 2010 (competência), pois efetuou o adicionamento do resultado da operação na conta lucros acumulados do ano calendário de 2005”;

ii) DA INCONSISTÊNCIA DAS AUTUAÇÕES A TÍTULOS DE GANHOS DE CAPITAL SUPOSTAMENTE AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL URBANO EM 17/07/2009: Informa que “a classificação contábil de bem e direitos adquiridos é determinada não pela natureza do bem, mas levando em consideração a intenção da empresa e seus objetivos sociais, tendo por base a lei comercial (6.404/76) e demais diretrizes contábeis”. (...) Aduz ainda, que “não se pode exigir que imóveis inicialmente não utilizados para gerar receitas fiquem represados no imobilizado, ainda mais que desde 11/2005 consta da 3ª alteração e consolidação de seu contrato social a atividade de incorporação e compra e venda de imóveis urbanos e rurais, conforme letra “h” da cláusula 3ª (fls. 177/183), o que consta, também, perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (Anexo 1), razão porque ofereceu à tributação as receitas obtidas com a alienação como pertencentes à atividade (art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, c/c § 7º, art. 3º da IN SRF nº 93, de 1997)”. “Alienou o referido imóvel em razão da Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público Estadual (nº 013/1.07.00004582), que tinha o escopo de obter declaração judicial de tombamento da citada unidade imobiliária, fato

que lhe trouxe diversos incômodos e perspectivas de perdas financeiras representativas”;

iii) DA INCONSISTÊNCIA DAS AUTUAÇÕES A TÍTULOS DE GANHOS DE CAPITAL SUPOSTAMENTE AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL EM 11/2005: Alega que em que pese se trate de imóvel rural, o lançador cometeu o incorrigível lapso de fundar a exigência nos mesmos arts. 521/528 do RIR/99, que serviram de suporte legal às atuações que versam sobre a venda do imóvel urbano em 2009. Calculou sob critérios juridicamente inapropriados as diferenças entre o custo de aquisição e o ganho líquido, sem levar em conta os critérios firmados no art. 523 do RIR/99”;

iv) DA IMPROCEDÊNCIA DAS AUTUAÇÕES FISCAIS SOB O REGIME DE CAIXA: Argumenta que “na sistemática de tributação do lucro presumido a regra para o registro das operações contábeis é o regime de competência”. E que por sua vez, “o regime de caixa é exceção concebida não para os registros contábeis, mas somente para efeitos de tributação e depende de opção pelo contribuinte”. Afirma que “todas as DIPJs apresentadas, desde o ano calendário de 2005, há expressa indicação do regime de competência na ficha correspondente e não o regime de caixa”;

v) DA MULTA ISOLADA DE 50% POR SUPOSTA FALTA DE RETENÇÃO DE IR E DA AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA A SUA EXIGÊNCIA: Alega que “a multa isolada de 50% disposta no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, não é mais oponível no caso em que a fonte pagadora, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou recolhê-lo, ou o faz fora do prazo, isto porque a Lei nº. 11.488/2007 o suprimiu, de forma que desapareceu o suporte legal à sanção ora imposta”;

vi) DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) - CONFUSÃO FISCAL QUANTO À CORRETA IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA E EFEITOS JURÍDICOS: Afirma ser “insustentável a exasperação da multa de ofício. Primeiro, em razão da incipiente e incoerente assertiva fiscal, reduzida a dois parágrafos, que se limitou a generalizar condutas praticadas por representantes de pessoa jurídica diversa da impugnante, provavelmente alvo de procedimento de fiscalização precedente. Trata-se de copia e colar as acusações, de qualquer sorte vazias de comprovações quanto à ocorrência de dolo, sem nenhuma prova na direção do que, a seu ver, consistiria num planejamento da criação e distribuição de lucros, planejada e arquitetada para o fim específico de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, insinuando a ocorrência de lucros contábeis inexistentes. (...) Segundo, porque não foram apontadas pelo autuante evidências da prática fraudulenta quanto às operações imobiliárias, que foram feitas às claras, registradas contabilmente e declaradas nos instrumentos adequados, e que foram reclassificadas para fins dos lançamentos de IRPJ e CSLL. As divergências encontradas não passam de meras discordâncias procedimentais, que quando muito passam a ser tidas como irregularidades fiscais (em sentido amplo), mas que não servem para justificar exasperação punitiva que reclama configuração inquestionável de crime fiscal - Vide Súmula CARF nº 14. (...) Terceiro, porque não se mostram presentes as figuras criminalizantes traduzidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964”;

vii) REQUEREU o acolhimento da impugnação apresentada para declarar a nulidade dos lançamentos questionados diante dos argumentos expostos ou que sejam julgados improcedentes com o consequente arquivamento dos autos.

8. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre converteu **o feito em diligência** com a finalidade de que “o autuante, em consonância com o art. 523 do RIR/99, informasse o Valor da Terra Nua dos imóveis denominados Fazenda Mariana II e III e cientificasse o contribuinte para que, se fosse de seu interesse, contraditasse o resultado da diligência”. – (Fl. 1.883).

9. Às fls. 1.885/1.888 dos autos consta o **Termo de Diligência Fiscal** trazendo as informações solicitadas pela DRJ-Porto Alegre.

10. Às fls. 1.891/1.897 dos autos – **Manifestação do Contribuinte**, alegando em síntese que: “não obstante o art. 147 do Código Tributário Nacional franquear ao autuante a possibilidade de retificar de ofício os erros contidos nas declarações, tal iniciativa depende da formalização de ato retificador. Ou seja, o lançador deveria ter substituído os dados tidos por ele mesmo como reveladores de inconsistências pelos dados que julgou mais acertados nas próprias DIATs que manuseou, para depois disso adotá-los como válidos nos refazimentos de cálculos espelhados na diligência fiscal. Como descumpriu com a obrigação de retificar de ofício as DIATs que embasaram os recálculos fiscais propostos na diligência fiscal, não deve a DRJ encampá-los, sob pena de infirmar, também por isto, a estrutura dos autos de infração em contenda”. (...) Alega ainda “que a retificação do dispositivo legal sobre o qual se fundam as exigências, e mesmo o redimensionamento das bases tributáveis, como consequência da adoção de critérios diverso daqueles utilizados no instante da formalização dos lançamentos agridem o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional, além de tais condutas traduzirem indisfarçável e ilegal tentativa de realizar novo lançamento. Por fim, reitera a impugnação original e requer que sejam julgados insubsistentes os autos de infração.”

11. O Acórdão ora Recorrido (**1045.879 - 1ª Turma da DRJ/POA**) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPJ/CSLL/IRRF AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

O Termo de Verificação Fiscal que descreve com nitidez os fatos ocorridos, a base legal, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento e proporcionar ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, não enseja a nulidade do auto de infração.

IRPJ/CSLL/IRRF IRREGULARIDADES, INCORREÇÕES E OMISSÕES

As irregularidades, incorreções e omissões, não relacionadas à competência do agente e com preterição do direito de defesa, não importam em nulidade e devem ser sanadas somente quando resultarem em prejuízo para o contribuinte, salvo se este lhe deu causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

IRPJ/CSLL GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA

Nos casos de venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, que a legislação faculta o diferimento da tributação do ganho de capital, a contagem do prazo decadencial se inicia a partir da data em que cada parcela recebida deveria ter sido tributada, e não a partir da data de ocorrência do fato gerador.

#### IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA

A regra geral para a tributação das pessoas jurídicas é o Lucro Real, com reconhecimento das receitas pelo regime de competência. Excepcionalmente, a legislação facultou para as pessoas jurídicas que apuram seus resultados nessa sistemática a tributação do ganho de capital na proporção da parcela do preço recebido em cada período de apuração, quando a venda se der para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação.

Para as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido a legislação tributária instituiu uma outra exceção: as receitas da atividade também podem ser tributadas pelo Regime de Caixa.

Portanto, a tributação do ganho de capital, tanto para as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, como para as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, tem como regra de tributação o Regime de Competência. A exceção é para o caso de vendas parceladas, quando a tributação do ganho pode ser efetuada na proporção da parcela do preço recebido em cada período de apuração, desde que o recebimento do preço, no todo ou em parte, se dê após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação da venda.

#### IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica de locação de imóveis.

#### IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. GANHOS DE CAPITAL.

Na apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural considera-se como custo e valor da venda o Valor da Terra Nua. O resultado positivo deve ser acrescido à base de cálculo apurada com base na receita bruta auferida no período.

#### IRPJ/CSLL MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

É cabível a qualificação da multa de ofício quando presentes os elementos abrangidos pelos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, relacionados à operação que deu causa ao lançamento tributário.

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

#### MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO

Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

12. Recurso de Ofício ao CARF às fls. 1.902 dos autos, tendo em vista a exoneração do crédito superior a R\$ 1.000.000,00.

13. Considerou a turma julgadora que, “não há nenhum vício nos elementos acima apontados: (1) competência do agente: o auto de infração foi lavrado por auditor fiscal da Receita Federal, que é quem detém competência legal para constituir o crédito tributário da União; (2) forma, o auto de infração obedeceu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional e dos arts. 10 e 11 do decreto nº 70.235, de 1972; (3) objeto, constituição do crédito tributário; (4) finalidade, o interesse público, e (5) motivo, infração à legislação tributária”.

14. Segundo entendimento da Turma, “embora o autuante tenha efetuado o lançamento considerando o regime de caixa, esse procedimento não trouxe prejuízo para o contribuinte, pois houve efetivamente um ganho tributável que foi tributado de forma que lhe foi mais favorável, consequência da incidência de juros sobre os tributos lançados somente a partir do quarto trimestre de 2009”.

15. De acordo com Acórdão recorrido, “não há evidência nos autos de sonegação, fraude ou conluio relacionado à venda, em 17/07/2009, do bem do ativo permanente. A operação foi registrada contabilmente e oferecida à tributação pelo contribuinte como receita da atividade. As divergências de entendimento a respeito da incidência da norma tributária, neste caso, não passam do campo de uma simples irregularidade fiscal”. Para tanto, cancelou-se “o agravamento da multa de ofício incidente somente sobre os valores lançados decorrentes do ganho de capital obtido na venda do bem do ativo imobilizado, correspondente aos fatos geradores de 30/09/2009 e 31/12/2009” – conforme descrições na tabela abaixo:

**CRÉDITO MANTIDO EM PARTE:**

do ativo imobilizado, correspondente aos fatos geradores de 30/09/2009 e conforme abaixo.

PERÍODO DE APURAÇÃO	01/07/2009 a 30/09/2009	01/10/2009 a 31/12/2009
<b>IRPJ LANÇADO</b>	<b>329.725,45</b>	<b>143.335,43</b>
MULTA 150%	494.588,18	215.003,15
MULTA 75%	247.294,09	107.501,57
<b>MULTA IRPJ A CANCELAR</b>	<b>247.294,09</b>	<b>107.501,58</b>
<b>CSLL LANÇADA</b>	<b>110.421,16</b>	<b>48.000,75</b>
MULTA 150%	165.631,74	72.001,13
MULTA 75%	82.815,87	36.000,56

16. Intimado da r. decisão em 10/10/2013 (fl.1.950), e inconformado com o julgamento que manteve em parte o crédito tributário, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário em 11/11/2013** - (fls. 1.953/2.003), no qual traz em seu bojo praticamente as mesmas razões expendidas em sede de impugnação, acrescentando apenas os seguintes argumentos:

i) DA TENTATIVA DE O ACORDÃO RECORRIDO DE “SALVAR” O LANÇAMENTO: Alega que “a indicação precisa da data de ocorrência do fato gerador no auto de infração é consequência de imposição legal e não pode ser ignorada ao argumento de sua inobservância ter sido eventualmente benévola com o contribuinte. É decorrência lógica do que dispõe os arts. 114, 116,142 do CTN”;

ii) DOS ERROS COMETIDOS PELO AUTUANTE NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA TERRA NUA (VTN): Sustenta que “não obstante a redação do art. 147 do CTN, parágrafo 2º, franqueie ao Autuante a possibilidade de retificar, de ofício, erros contidos nas declarações em liça, verdade é que tal iniciativa depende da formalização do ato retificador. Vale dizer: o lançador deveria ter substituído os dados tidos por ele mesmo como reveladores de inconsistências pelos que julgou mais acertado nas próprias DIATS que manuseou, para depois disso, adotá-las como válidos nos refazimentos de cálculos espelhados na diligencia fiscal”;

iii) IMPOSSIBILIDADE DE REALIZAREM NOVOS LANÇAMENTOS FUNDADOS EM CLARA MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO: Aduz que a “retificação do dispositivo legal sobre o qual se fundam as exigências, e mesmo o redimensionamento das bases tributáveis, como consequência da adoção de critérios diversos daqueles utilizados no instante da formalização dos lançamentos, estiolam o que dispõe o art. 146 do CTN, ao qual estão vinculados o Autuante e também a DRJ, além de tais condutas traduzirem indisfarçável e ilegal tentativa de realizar novo lançamento”;

iv) DA DECADÊNCIA DOS FATOS GERADORES/ LANÇAMENTOS REAJUSTADOS PELA DRJ: Argumenta que “o órgão julgador atestou que o “ganho deve ser apurado em 2005, na data da alienação, pois nessa metodologia adotada para imóvel rural, é irrelevante o valor da venda, assim como irrelevante o modo como foi recebido. Daí, a contradição em dizer que o ganho é diferido na proporção do recebimento das parcelas”;

v) DA MULTA ISOLADA DE 50%: Informa que “a própria DRJ sentenciou existência de imprestabilidade do lançamento, posto que o Autuante adotou fundamento legal diverso do que deveria ter adotado, param além de ter mal determinado a exigência com alíquota diversa da supostamente válida. (...) Confirmado o erro na execução do lançamento pela autoridade julgadora, não pode ela investir-se no papel de autuante para salvar o auto de infração ao argumento de o erro do lançador ter-lhe beneficiado”.

vi) REITEROU as razões trazidas em sede de impugnação e REQUEREU por fim, o recebimento do Recurso interposto para reformar parcialmente o Acordão recorrido para declarar os vícios e inconsistências mencionadas, bem como a nulidade dos lançamentos mantidos pela DRJ-POA, com o conseqüente arquivamento do processo fiscal.

17. Despacho de encaminhamento do processo ao CARF para julgamento simultâneo do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário interposto – fl. 2.006.

18. É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

### **Recurso de Ofício**

No que se refere ao Recurso de Ofício, entendo que não há o que ser modificado na decisão Recorrida. Isto porque os ajustes realizados decorrem de correções em erros de cálculo do agente fiscal, reconhecidos e corrigidos através de diligência, bem como de redução da multa qualificada por entender que não estariam satisfeitos os requisitos para sua majoração.

De fato, para aplicação de multa qualificada se faz necessário comprovar, de forma cabal, o dolo específico do agente, e o simples não pagamento de tributo não pode presumir o dolo. Ademais, todas as operações foram declaradas pelo contribuinte, razão pela qual nada foi omitido da Receita ou fiscalização.

Nestes termos, não dou provimento ao referido recurso.

### **Recurso Voluntário**

No que se refere ao Recurso Voluntário, passo a analisar, inicialmente, a preliminar de decadência arguída.

### **Da Preliminar de Decadência - Preclusão Consumativa**

Em que pese seu título genérico, nos argumentos e fatos, quanto a esta preliminar, o Recorrente basicamente alega a decadência quanto ao crédito que reconstitui lançamentos contábeis referentes ao ganho de capital relativo às vendas das Fazendas Mariana II e III.

Isto porque, a operação de venda ocorreu no ano de 2005, e o contribuinte sempre foi optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido no Regime de Competência.

Tal fato é incontroverso no processo. Entretanto, a decisão recorrida, neste aspecto sustentou que:

*Entretanto, o art. 421 do RIR/99 prevê a hipótese de diferimento da tributação do ganho de capital nos casos em que o recebimento do preço, no todo ou em parte, se der após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, vejamos:*

*Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 31. § 2º).*

*Embora o contribuinte tenha informado na DIPJ do ano-calendário de 2005 que adotou a tributação pelo Lucro Presumido (fls. 1718) e o regime de apuração das receitas pelo Regime de Competência (fls.1729), o ganho de capital obtido na venda das fazendas Mariana II e Mariana III não foi oferecido à tributação, de sorte que, em face ao art. 421 do RIR/99, foi correto o procedimento do autuante em efetuar o lançamento considerando a data de recebimento das parcelas.*

Ora, em que pese concorde com a decisão Recorrida, no que se refere à afirmação de que o contribuinte deixou de oferecer à tributação o ganho de capital relativo a tais operações, entendo que o art. 421 do RIR é absolutamente inaplicável ao presente caso.

A controvérsia surge porque, em 11/2005, o contribuinte procedeu a venda dos imóveis denominados Fazenda Mariana II e III, sem ter tributado o ganho de capital correspondente. Na ocasião o contribuinte contabilizou o ganho de capital diretamente na conta lucros acumulados. O autuante procedeu ao lançamento do IRPJ e da CSLL pelo Regime de Caixa, conforme o recebimento das parcelas pelo contribuinte, considerando decaído o direito de lançar até julho de 2007. Além disso, o autuante efetuou a recomposição do saldo contábil de Lucros Acumulados, desde o ano-calendário de 2005, para fins de cálculo da isenção da distribuição dos lucros contábeis (excesso em relação ao lucro presumido), efetivada no 2º e 3º trimestres de 2009 e no 1º, 2º e 4º trimestres de 2010.

Ocorre que, o art. 421 é aplicável à sistemática de tributação do lucro real, inaplicável ao contribuinte face à incontroversa opção pelo lucro presumido no regime de competência.

O contribuinte deveria ter oferecido o ganho de capital apurado na alienação das Fazendas Mariana II e III no exercício de ocorrência do fato gerador, respeitando o regime de competência. Assim, deveria ter realizado a referida tributação no ano de 2005.

O fato de assim não ter agido, não permite que a fiscalização altere o regime de tributação do Recorrente. O que me parece ter sido desrespeitado pela fiscalização e pela DRJ.

Assim é que, a aplicação do art. 421 do RIR é absolutamente incoerente por ser dispositivo que se aplica a regime de tributação diverso do escolhido pelo Recorrente.

Desta feita, tendo ocorrido o fato gerador do referido ganho de capital no ano de 2005, e sendo o contribuinte optante pelo lucro presumido no regime de competência, não é possível chegar a outra conclusão senão a de que, o lançamento relativo ao recolhimento do ganho de capital relativo à venda das Fazendas Mariana II e III está fulminado pela decadência, seja nos termos do art. 150 ou do art. 173 do CTN.

Assim, acolho a preliminar de decadência arguída para declarar extinta a exigência relativa ao ganho da capital das fazendas Mariana II e III.

Ademais, mesmo que a decadência fosse ultrapassada, entendo que o lançamento no que se refere a este ponto também seria nulo, tendo em vista a retificação e alteração da fundamentação legal e critério jurídico ocorrida durante o processo pelo agente fiscal, o que foi acatado pela DRJ. Outrossim, o lançamento já se originou de forma incorreta pela própria base de cálculo adotada pelo autuante.

Apesar de não fundamentar adequadamente, de forma superficial o Recorrente defende a decadência face à impossibilidade de se recompor o saldo contábil de Lucros Acumulados, desde o ano-calendário de 2005, para fins de cálculo da isenção da distribuição dos lucros contábeis (excesso em relação ao lucro presumido), efetivada no 2º e 3º trimestres de 2009 e no 1º, 2º e 4º trimestres de 2010.

Entendo que em parte assiste razão ao Recorrente. Especialmente após o reconhecimento da decadência do ganho de capital relativo à venda das Fazendas Mariana II e III, que afetaram diretamente a recomposição dos lucros acumulados realizada pelo autuante.

Isto porque, não é possível atribuir ao futuro, efeitos decorrentes de fatos geradores já decaídos. Isto porque, quando realizada a fiscalização, o fato gerador já estaria decaído.

Ademais, outro fato agrava a situação.

Isto porque, tal recomposição acarretou em outra exigência, a cobrança de multa isolada em razão da falta de retenção do IRRF sobre a distribuição de lucro excedente ao limite de isenção.

Ocorre que, toda a análise da DRJ leva à conclusão de que, o agente autuante errou na capitulação da infração aplicável. Senão vejamos:

*De acordo com o inc. II, a multa de 50% devia ser exigida isoladamente, aplicada sobre o valor mensal que deixou de ser pago (a) pela pessoa física que recebeu de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimento e ganhos de capital que não foram tributados na fonte no País (art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988) e (b) pela pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real optante pelo pagamento mensal do imposto com base em estimativas (art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996).*

*Como visto, a referida multa não é a multa adequada para os casos de falta de retenção do imposto pela fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda na fonte.*

E na seqüência do voto segue alterando a capitulação e aplicando penalidade diversa, senão vejamos:

*No caso dos autos, a infração efetivamente ocorreu. O contribuinte utilizou-se de artifícios para gerar um lucro contábil superior ao lucro presumido e, assim, proceder a distribuição isenta deste lucro, situação em que caberia no mínimo a aplicação da multa de 75%, prevista no inc. I do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, conforme as justificativas sintetizadas nos itens 4 a 10 do relatório acima, e que se adota como fundamentos deste voto.*

Desta feita, conclui a DRJ que, em que pese a capitulação da infração e a multa aplicada ter sido a incorreta, tal fato não prejudicou o contribuinte tendo em vista que a penalidade aplicável foi menor:

*É o caso. A exigência da multa isolada no percentual de 50%, quando deveria ter sido com o percentual mínimo de 75%, não trouxe prejuízos para o contribuinte, por isso deve ser mantida sua exigência.*

Ora, a capitulação incorreta da infração e penalidade aplicável, por si só, é suficiente para inquinar de nulidade o lançamento. No caso concreto, em que pese a conclusão tenha sido a de que o dispositivo legal referente à penalidade tenha sido indevidamente aplicável, o lançamento foi mantido tendo em vista que a multa é menor que a devida.

E se o contrário tivesse ocorrido? Qual seria a postura da DRJ? Manter o lançamento com base em fundamento legal indevido até o limite da multa incorreta?

Ora, como se sabe o direito tributário é fundado no princípio da tipicidade cerrada, não podendo serem aplicadas interpretações criativas para fundamentar a manutenção de um lançamento.

O contribuinte se defendeu de dispositivo diverso, razão pela qual, claro é o seu prejuízo.

Ademais, se a posição majoritária deste conselho é no sentido de proibir a realização de planejamentos tributários com a clara intenção de reduzir a incidência tributária, entendo que a mesma lógica deva ser adotada quando estamos diante de uma interpretação da norma com o único intuito de manter um lançamento.

Assim, além da incerteza e insegurança na base de cálculo, apurada tendo por início períodos fulminados pela decadência, o erro na tipificação legal inquina de nulidade o lançamento relativo à multa isolada sobre o excesso na distribuição dos lucros acumulados.

Assim, caso ultrapassada a preliminar de decadência, entendo que também seria o caso de dar provimento do Recurso Voluntário nesses tópicos.

Por último, falta apreciar o Recurso no que se refere à exigência do ganho de capital na alienação de bens ocorrida no ano de 2009.

Em 23/09/2005, o contribuinte adquiriu em hasta pública os imóveis descritos na folha 221, registrando contabilmente na conta 12031987 – Imóvel do Ativo Permanente, onde permaneceram registrados até 02/01/2009, quando foram transferidos para a conta 110301987 – Imóveis Diversos a Comercializar. Logo em seguida, em 17/07/2009, o contribuinte efetuou a alienação dos referidos imóveis, reconhecendo o valor da venda como receita da sua atividade (fls. 53/55).

O autuante afirma que se trata venda de bens do ativo permanente e, conseqüentemente, o contribuinte deveria ter apurado o ganho de capital e adicionado ao Lucro Presumido para fins de tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse aspecto tem razão o autuante e a DRJ. Em que pese a legislação não vede a reclassificação contábil, a classificação de um bem como ativo imobilizado ou circulante deve ser aferida no momento da sua aquisição. Assim é que, quando adquirido o Recorrente tinha a intenção e vontade de classificá-lo como ativo permanente. E assim o fez.

Tanto assim que, o Recorrente confessa que era a sua intenção. Ademais, afirma que só procedeu à alienação do ativo em razão das implicações de uma Ação Civil Pública. Assim, ao decidir vender o imóvel o reclassificou com a intenção reduzir a tributação na operação.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Assim, o contribuinte deveria ter apurado ganho de capital e adicionado o resultado ao Lucro Presumido do período de apuração correspondente, pois o registro contábil original se apresentava correto.

Ademais, na época da aquisição do referido imóvel o contribuinte não tinha por objeto social atividades de construção civil, mas sim de locação. Desse modo, verifica-se que a classificação contábil originalmente adotada pelo contribuinte foi correta, pois observou qual o destino do bem no momento da aquisição.

Acrescente-se que o contribuinte efetuou a depreciação contábil do bem, procedimento cabível somente para os bens do ativo imobilizado.

No entanto, assim como fez quanto à venda do imóvel rural, o agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte.

Entretanto, o ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original, porque traria parte da tributação para trimestre anterior.

Desta forma, mantenho o lançamento quanto a este tópico, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

Assim, face o exposto, com o referido ajuste, foi correto o lançamento quanto a este objeto, devendo ser mantido nos termos da decisão da DRJ.

Por sua vez, no que se refere à qualificação da multa, pelos mesmos fundamentos adotados pela DRJ para afastar quanto ao ganho de capital decorrente da venda do imóvel rural, o qual reafirmei no julgamento do Recurso de Ofício, também a afasto para o lançamento remanescente.

As súmulas editadas por este CARF corroboram o entendimento de que o lançamento por falta de recolhimento de tributo não autoriza, por si só, o agravamento da multa, sendo necessário indicar especificamente o ato ilícito praticado pelo contribuinte que deu ensejo a tal penalidade. Veja-se:

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Nestes termos, de acordo com tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, devendo ser mantido o lançamento, tão somente, quanto à exigência tributária sobre o ganho de capital relativo à operação de alienação realizada em 17/07/2009, limitando ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

Restam prejudicadas as demais razões recursais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva