

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

Processo n° 11516.000833/2005-08
Recurso n° 152.598 Voluntário
Acórdão n° 1302-00.376 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2010
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrente CONSTRUTORA MERIDIANA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

CONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula n° 2, 1° CC).

PRELIMINAR. NULIDADE. PROVAS ILÍCITAS. Rejeitada a preliminar de nulidade dos autos sob alegação de origem ilícita de documentos que foram enviadas pelo Ministério Público Federal. A requisição para instauração de procedimento administrativo bem como a remessa de provas documentais pelo Ministério Público Federal tem amparo no artigo 129, inciso VI da Constituição Federal de 1988 e no artigo 7° da Lei Complementar n° 75, de 20 de maio de 1993.

IRPJ. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, lançados a débito da conta 'Caixa' como recursos, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada.

IRPJ. RECOMPOSIÇÃO DO FLUXO FINANCEIRO. SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. Não comprovando a empresa o registro de saída do numerário, é legítima a recomposição do saldo da conta 'Caixa', com a exclusão dos valores indevidamente registrados com ingressos. A conseqüente apuração do saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS CONSTRUÍDAS. PERMUTAS. O recebimento de parte do valor da venda de unidades imobiliárias construídas representa dação em pagamento. Para que os imóveis recebidos em pagamento tenham o tratamento de permuta, é imprescindível que a transação tenha sido realizada por escritura pública e com fiel observância da legislação tributária vigente.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, MULTAS E JUROS CONTRATUAIS INCIDENTES SOBRE O VALOR DA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS CONSTRUÍDAS. As atualizações

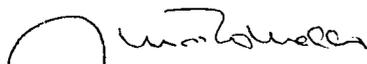
monetárias, multas e juros contratuais incidentes sobre o valor das vendas de unidades imobiliárias construídas não são parte integrante da receita de vendas por decorrerem de ingressos que não têm como causa a atividade principal da pessoa.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS. CSLL. COFINS. PIS. Os lançamentos reflexivos fundados nos fatos apurados para a incidência de lançamento principal (IRPJ) têm a mesma sorte do principal face à relação de causa e efeito de vincula um ao outro.

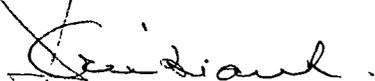
MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A escrituração viciada, com inserção de elementos inexatos para legitimar omissão de receitas, bem como sua transposição para as declarações entregues evidencia o intuito de fraude, autorizando a exasperação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não reconhecer as nulidades argüidas. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi (Relator) e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, que afastavam a tributação da infração 3 e a multa qualificada e Daniel Salgueiro da Silva, que afastava a tributação em relação ao item 1, nos termos do voto do relator. Designado o Conselheiro Eduardo de Andrade para redigir o voto vencedor.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente



IRINEU BIANCHI – Relator

EDUARDO DE ANDRADE – Redator Designado

EDITADO EM: 07 JUN 2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

CONSTRUTORA MERIDIANA LTDA., empresa inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 81.538.472/0001-02, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis(SC), apresenta recurso voluntário a Colegiado, objetivando à reforma da mesma.

A exigência original diz respeito aos seguintes créditos tributários de tributos e contribuições:

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS	MULTAS	TOTAIS
IRPJ	153.179,77	104.002,69	130.833,74	388.016,20
PIS/FAT	12.835,94	8.748,41	14.810,31	36.394,66
COFINS	61.343,04	41.653,97	54.042,15	157.039,16
CSLL	59.242,94	40.377,77	68.355,63	167.976,34
TOTAIS	286.601,69	194.782,84	268.041,83	749.426,36

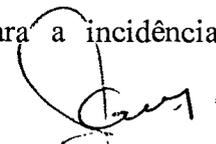
No lançamento principal e correspondente ao IRPJ e também para a incidência de CSLL, as bases de cálculo adotadas pela fiscalização foram as seguintes:

TRIM/ANO	IMÓVEIS RECEBIDOS-75%	SALDO CREDOR DE CAIXA-150%	TOTAL DA RECEITA OMITIDA	LUCRO PRESUMIDO - 8%	ADIÇÃO AO LUCRO	BASES DE CÁLCULO
01/2000	0	0	0	0	43.831,23	43.831,23
02/2000	47.500,00	0	47.500,00	3.800,00	85.379,21	89.179,21
03/2000	300.000,0	53.500,00	353.500,00	28.280,00	48.246,48	76.526,48
04/2000	310.000,00	439.666,77	749.229,36	59.938,34	32.194,79	92.133,13
2000	657.500,00	493.166,77	1.150.229,36	92.018,34	209.651,71	301.670,05
01/2001	60.000,00	0	60.000,00	4.800,00	59.483,18	64.283,18
02/2001	60.000,00	143.938,75	203.938,75	16.315,10	63.229,47	79.544,57
03/2001	60.000,00	0	60.000,00	4.800,00	65.646,06	70.446,06
04/2001	74.000,00	426.597,25	500.597,25	40.047,78	70.206,92	110.254,70
2001	254.000,00	570.536,00	824.536,00	65.962,88	258.565,63	324.528,51

Os valores indicados na coluna “IMÓVEIS RECEBIDOS” representam os imóveis recebidos como dação em pagamento nas transações com imóveis construídos e vendidos pelo sujeito passivo e que não foram computados como receitas de vendas imóveis.

Alem disso, nas vendas de imóveis para pagamento em prestações mensais incidiam acréscimos relativos à atualização monetária, juros e multas que o sujeito passivo apropriou como receita bruta e, desta forma, entendeu a autoridade fiscal que foi tributado apenas o valor correspondente a 8% do valor das vendas, motivo porque, a parcela de 92% do valor dos acréscimos deveriam ser tribuadas como acréscimo ou adição do lucro presumido. Estas parcelas foram computadas na coluna “ADIÇÃO AO LUCRO”, na terceira coluna, no demonstrativo acima.

As bases de cálculo utilizadas pela fiscalização para a incidência de contribuições para COFINS e PIS/FATURAMENTO foram as seguintes:



MÊS/ANO	IMÓVEIS RECEBIDOS	SALDO CREDOR DE CAIXA	TOTAL DE RECEITA OMITIDA	BASE DE CÁLCULO PIS/FATURAMENTO	BASE DE CÁLCULO COFINS
31/05/2000	47.500,00	0	47.500,00	47.500,00	47.500,00
31/08/2000	70.000,00	0	70.000,00	70.000,00	70.000,00
30/09/2000	230.000,00	53.500,08	283.500,08	283.500,08	283.500,08
31/10/2000	60.000,00	210.666,77	270.666,77	270.666,77	270.666,77
30/11/2000	151.000,00	10.011,12	161.011,12	161.011,12	161.011,12
31/12/2000	99.000,00	218.551,47	317.551,47	317.551,47	317.551,47
31/01/2001	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
30/04/2001	0	127.513,72	127.513,72	127.513,72	127.513,72
31/05/2001	60.000,00	16.425,03	76.425,03	76.425,03	76.425,03
30/09/2001	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
31/10/2001	74.000,00	228.961,11	302.961,11	302.961,11	302.961,11
30/11/2001	0	77.426,34	77.426,34	77.426,34	77.426,34
31/12/2001	0	120.209,80	120.209,80	120.209,80	120.209,80
	911.500,00	1.063.265,44	1.974.765,44	1.974.765,44	1.974.765,44

Outro tópico da autuação e relativa à coluna “SALDO CREDOR DE CAIXA” diz respeito às operações comerciais realizadas pelo sujeito passivo e movimentadas na contabilidade sob a conta “BANCO BANDEIRANTES S/A” que corresponderia a “CAIXA 2” da fiscalizada.

Tendo em vista que o sujeito passivo não tem conta aberta neste banco, a fiscalização deduziu que todos os recursos escriturados como depositados ou utilizados corresponderia a receitas não contabilizadas e em virtude desta constatação, a fiscalização realizou a reconstituição da conta Caixa, com expurgo daquelas movimentações financeiras, e apurou os saldos credores em diversos períodos de apuração.

Os saldos credores apurados na conta Caixa foram considerados receitas omitidas na forma do artigo 281, inciso I, e 528, do RIR/99.

Inconformada com a exigência, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1094/1119, instruída com os documentos de fls. 1120/1193 (Volume VI), 1196/1392 (Volume 07) e 1395/1438 (Volume 08), inaugurando, assim, o contencioso administrativo.

Na decisão de 1º grau, a preliminar de nulidade do lançamento foi rejeitada e no mérito, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, confirmando as exigências relativas as receitas não computadas e caracterizadas por imóveis de menor valor recebidos como pagamento parcial pela venda de unidades construídas e as parcelas relativas aos acréscimos cobrados sobre vendas e correspondentes a juros, multas e atualizações de créditos recebidos pela venda de imóveis, objeto de sua atividade operacional.

A mesma decisão julgou parcialmente procedente o lançamento correspondente às omissões de receitas caracterizadas por saldo credor da conta Caixa.

A decisão administrativa de 1º grau entendeu que no demonstrativo de fls. 1003 a 1022, a rubrica denominada “SUPRIMENTO INCONSISTENTE” não poderia ser considerada como receita omitida porque a autoridade lançadora não coletou e nem apresentou elementos materiais que evidenciassem destinação diferente daquela atribuída na escrita contábil da fiscalizada.

Entretanto, outros tópicos constantes do demonstrativo de fls. 1003 a 1022, sob a denominação de “PAGAMENTO COMPROVADO POR DOCUMENTOS SEM REGISTRO DE SAÍDA CORRESPONDENTE”, “PAGAMENTO IDENTIFICADO EM

RELATÓRIO SEM REGISTRO DE SAÍDA CORRESPONDENTE” e “CHEQUE COMPENSADO SEM REGISTRO DE SAÍDA CORRESPONDENTE”, constituem provas indiciárias suficientes para presumir-se a omissão de receitas.

Desta forma, as bases de cálculo remanescentes foram reduzidas e demonstradas pela autoridade julgadora, nos seguintes termos:

BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL:

TRIM/ANO	IMÓVEIS RECEBIDOS-75%	SALDO CREDOR DE CAIXA-150%	TOTAL DA RECEITA OMITIDA	LUCRO PRESUMIDO - 8%	ADIÇÃO AO LUCRO	BASES DE CÁLCULO
01/2000	0	0	0	0	43.831,23	43.831,23
02/2000	47.500,00	0	47.500,00	3.800,00	85.379,21	89.179,21
03/2000	300.000,0	0	300.000,00	24.000,00	48.246,48	72.246,48
04/2000	310.000,00	94.698,91	404.698,91	32.375,92	32.194,79	64.570,71
2000	657.500,00	94.698,91	752.198,91	60.175,92	209.651,71	269.827,63
01/2001	60.000,00	0	60.000,00	4.800,00	59.483,18	64.283,18
02/2001	60.000,00	44.802,42	104.802,42	8.384,20	63.229,47	71.613,67
03/2001	60.000,00	0	60.000,00	4.800,00	65.646,06	70.446,06
04/2001	74.000,00	244.722,97	318.722,97	25.497,84	70.206,92	95.704,76
2001	254.000,00	289.525,39	543.525,39	43.482,04	258.565,63	302.047,67

BASES DE CÁLCULO DE COFINS e PIS/FATURAMENTO :

MÊS/ANO	IMÓVEIS RECEBIDOS	SALDO CREDOR DE CAIXA	TOTAL DE RECEITA OMITIDA	BASE DE CÁLCULO PIS/FATURAMENTO	BASE DE CÁLCULO COFINS
31/05/2000	47.500,00	0	47.500,00	47.500,00	47.500,00
31/08/2000	70.000,00	0	70.000,00	70.000,00	70.000,00
30/09/2000	230.000,00	0	230.000,00	230.000,00	230.000,00
31/10/2000	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
30/11/2000	151.000,00	0	151.000,00	151.000,00	151.000,00
31/12/2000	99.000,00	94.698,91	193.698,91	193.698,91	193.698,91
31/01/2001	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
30/04/2001	0	44.802,42	44.802,42	44.802,42	44.802,42
31/05/2001	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
30/09/2001	60.000,00	0	60.000,00	60.000,00	60.000,00
31/10/2001	74.000,00	101.795,37	175.795,37	175.795,37	175.795,37
30/11/2001	0	51.743,39	51.743,39	51.743,39	51.743,39
31/12/2001	0	91.184,21	91.184,21	91.184,21	91.184,21
	911.500,00	384.224,30	1.295.724,30	1.295.724,30	1.295.724,30

A ementa da decisão de 1º grau, por si só, sintetiza o conteúdo do julgado e foi redigida nos seguintes termos:

LICITUDE DAS PROVAS. São lícitas as provas encaminhadas ao fisco pelo Ministério Público, no exercício de suas funções institucionais, obtidas em virtude de procedimento judicial para apuração de ilícito penal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL. Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele

prevalecerem na apreciação destes, uma vez que não estão presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. IMÓVEL RECEBIDO EM PAGAMENTO. O valor do imóvel recebido em pagamento faz parte do preço de venda de unidade imobiliária e, por conseguinte, deve compor a receita bruta.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO. Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, lançados a débito na conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito nesta mesma conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta deste registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração do saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VENDAS DE IMÓVEIS A PRAZO. ENCARGOS. Os juros, multas e atualizações monetárias decorrentes de operações de venda de imóveis, a prazo, não integram o valor dessas operações, sendo considerados receitas financeiras para efeito de determinação da base de cálculo do lucro presumido.

PRESUNÇÕES LEGAIS. PRESUNÇÃO DA PRESUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. As presunções, legalmente firmadas, estabelecem variações no ônus probatório colocado a cargo das partes, mas seus limites devem ser interpretados restritivamente. Não é lícita a extensão do instituto para fins de, também por via presuntiva e sem autorização legal, buscar a comprovação do fato que é, justamente, o elemento conformador da presunção estabelecida em lei (impossibilidade da 'presunção da presunção').

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. É aplicável a multa de ofício de 150%, naqueles casos em que, no procedimento fiscal, constatado resta que a conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

Cientificado da decisão de 1º grau, o sujeito passivo apresenta o recurso voluntário (fls. 1482/1509), com a anexação de Parecer de lavra do Professor Paulo de Barros Carvalho (fls. 1545/1590), com solicitação de cancelamento dos autos de infração e entre outras considerações destaca os seguintes pontos:

a) o auto de infração contraria o art. 5º, inciso LVI, da CF/88 e baseou-se, unicamente, em documentos encaminhados pelo Ministério Público Federal, os quais foram forjados e obtidos por meios ilícitos pelos ex-funcionários de empresa do mesmo grupo econômico, cujos autores foram condenados na Ação Penal nº 023.02.002137-5;

b) não se pode presumir que os simples extratos bancários na conta corrente da recorrente, bem como, os cheques emitidos e sacados na 'boca do caixa', podem ensejar omissões de receitas, eis que não podem ser considerados como provas a ponto de ensejar a tributação do imposto de renda e tendo seus reflexos na CSLL, PIS e COFINS;

c) não houve omissão de receita advinda do recebimento de imóveis em pagamento visto que os documentos que serviram de base para tal conclusão foram forjados e obtidos por meio ilícito e, também, por se tratar de operações de permuta prescritas na legislação tributária;

d) não houve omissão de receita em razão do suposto saldo credor de caixa tendo em vista que os documentos que serviram de base para tal fim foram forjados e obtidos por meio ilícito, pelos ex-funcionários do mesmo grupo econômico e, principalmente porque a autoridade fiscal desconsiderou a emissão de cheques e saques na 'boca do caixa';

e) os acréscimos cobrados sobre as vendas e correspondentes a atualização monetária, juros e multa, devem seguir o mesmo tratamento dado ao principal, pois a totalidade das quantias recebidas deve ser considerada receita da atividade operacional da recorrente consoante o disposto no art. 25 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 31 da Lei nº 8.981/95, ADN/CST nº 07/903, § 3º, do art. 1º da IN/SRF nº 104/98 e § 1º, do art. 4º da Lei nº 10.931/2004;

f) impossibilidade de imposição da multa de ofício, no patamar de 150%, porque o lançamento está fundado em documentos obtidos de forma ilícita e, também, porque as provas do saldo credor de caixa não foram exaustivas, desconsiderando-se todos os cheques emitidos e sacados na 'boca de caixa' e, principalmente, em razão do seu efeito confiscatório, contrariando o disposto no art. 150, inciso II, alínea 'c' da Constituição Federal, de 1988; e,

g) finalmente sejam considerados os argumentos expendidos acima para o julgamento de lançamentos reflexivos referentes à CSLL, PIS e COFINS.

O Parecer elaborado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, anexado as fls. 1545 a 1590, em resposta a consulta formulado pelo sujeito passivo e relativamente à adição de atualização monetária, juros e multas sobre o lucro presumido, foram sintetizadas nos seguintes termos:

a) a correção monetária presta-se à recomposição do valor da moeda em virtude da passagem do tempo, evitando perdas decorrentes da inflação e tem a mesma natureza do principal e não um acréscimo de patrimônio e que nas vendas a prazo, a atualização monetária não representa riqueza nova, distinta do preço pactuado, mas elementos acessórios e indissociáveis, devendo ser contabilizados como receita operacional para fins de determinação do lucro presumido e respectiva tributação pelo Imposto de Renda;

b) os juros embutidos nos preços de imóveis vendidos a prazo configuram receitas operacionais por se tratar de sua natureza meramente compensatória, não se representando como remuneração de capital e como tal estes juros, limitados a 12% ao ano, pré-estabelecidos e incluídos no preço dos imóveis vendidos a prazo submetem-se à disciplina aplicável às receitas operacionais;

c) a indagação sobre a possibilidade de arbitramento de lucro, o Parecer esclarece que a aplicação do art. 534, do RIR/99, analisado de modo apartado do sistema, tica totalmente sem sentido, sendo necessário levar em conta o contexto em que se encontra inserido, de forma que no caso, os artigos 531 e 532 do RIR/99 devem ser examinados porquanto estabelecem o modo pelo qual se opera o arbitramento quando a receita bruta é conhecida, prescrevendo a aplicação de determinado percentual sobre aquela receita para, por esse meio, calcular-se o lucro presumido;



d) esclarece que o artigo 534, por sua vez, é regra específica dirigida aos contribuintes que praticam atividades imobiliárias, conferindo-lhes a possibilidade de, antes de aplicar o percentual referido pelo art. 532, deduzir da sua receita bruta os valores correspondentes ao custo dos imóveis, devidamente comprovados; e,

e) finalmente, que o entendimento sugerido acima para IRPJ deve ser aplicado para a tributação de CSLL, dada prescrição estabelecida no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro IRINEU BIANCHI

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

INCONSTITUCIONALIDADE

O recurso voluntário traz questões cuja solução passa pela análise da legalidade e/ou inconstitucionalidade de leis tributárias.

A este respeito, deixo assentado que no âmbito do CARF vige a Súmula nº 2, do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, com a seguinte dicção:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

À vista disto, não conheço das matérias que envolvam a análise acerca da ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de leis tributárias.

1. PRELIMINAR DE NULIDADE

A preliminar de nulidade do lançamento face ao entendimento adotado pelo sujeito passivo no sentido de que já exigência funda-se em provas ilícitas não tem cabimento.

De fato, como salientou a autoridade julgadora de 1º grau, as provas constantes destes autos **não foram obtidas de forma ilícita** porquanto o Ministério Público tem a competência constitucional para requisições de informações e documentos e até requisitar a instauração de procedimentos administrativos na forma prescrita no artigo 129, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 7º da Lei Complementar nº 075, de 20 de maio de 1993.

O trajeto de documentos e informações que chegaram às mãos das autoridades fiscais está acobertado pela legislação vigente e não comporta a ilação quanto à nulidade do lançamento.

Além disso, o lançamento não está fundado em documentos encaminhados pelo Ministério Público Federal porquanto a fiscalização realizou um trabalho minucioso e

competente para apurar as infrações de natureza fiscal, examinando toda a documentação e a contabilidade do sujeito passivo como estão demonstrados nestes autos.

O lançamento é resultado de uma auditoria dos auditores fiscais da Receita Federal e as informações e documentos recebidos do Ministério Público Federal serviram, apenas, como meros indícios de irregularidades.

A jurisprudência judicial sobre o tema examinado já está pacificado conforme Acórdão TRF/ACR nº 200203990119525, de 24/06/2003, em cuja ementa registra as seguintes assertivas:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90). PRELIMINARES DE NULIDADE. PROVA ILÍCITA QUE SERVE DE AMPARO INICIAL. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVAS PROVADAS. EXTRATOS BANCÁRIOS NÃO RECONHECIDOS COMO ÚNICO ELEMENTO DE PROVA. RECLASSIFICAÇÃO DA CONDUTA PARA A FIGURA DO INCISO I DO ARTIGO 2º DA LEI 8.137/90. CRIME MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE. REDUÇÃO DO MONTANTE DA PENA RELATIVAMENTE A CONTINUIDADE DELITIVA (ARTIGO 71 DO CPB). CONDENAÇÃO MANTIDA. SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA.

(...)

5. Se o Ministério Público Estadual remeteu cópias da movimentação bancária do apelante à Receita Federal, para que esta realizasse a competente fiscalização, nada mais fez que dar cumprimento a um dever funcional seu. É dever inafastável do servidor público, que toma conhecimento de eventual fato ilícito no desempenho de suas funções, comunicar às respectivas autoridades competentes para que procedam à apuração de fato.

6. Não se pode conceber a idéia de que o 'parquet' Estadual não poderia enviar os documentos referentes à movimentação bancária do apelante para Receita Federal, e nem que o Fisco, ao recebê-los, deveria postular primeiramente à Justiça Federal para só então apurar a ocorrência de eventual sonegação de imposto de renda, como pretende a defesa.

7. A prova impugnada pela defesa foi submetida ao contraditório nos presentes autos, como se vê do interrogatório do apelante, da defesa prévia, das alegações finais e das razões de apelo. Evidente que o apelante teve oportunidade de se manifestar sobre os documentos advindos da quebra do seu sigilo bancário, na conformidade da legislação processual penal.

8. A reprodução de documento, sem autenticação, tem a mesma força probante da original se aquele contra que foi produzido não alega a sua falsidade, sendo despicienda a mera impugnação sob o aspecto formal, da falta de autenticação. Precedentes desta Egrégia Corte.

9. Preliminares de nulidade rejeitadas.

O acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região cuja ementa foi transcrita acima parece ter sido proferido no litígio estabelecido nestes autos, relativamente às alegações de nulidade de lançamento fundadas em provas obtidas ilicitamente.

Nestas condições, incorre o alegado descumprimento do disposto no artigo 5º inciso LVI, da Constituição Federal, de 1988, motivo porque rejeito a preliminar de nulidade do lançamento alegada pela recorrente.

2. MÉRITO

No mérito, as razões expostas pela recorrente referem-se aos seguintes assuntos:

a) omissão de receitas operacionais caracterizada por saldo credor de conta Caixa apurado mediante recomposição da mesma conta pela exclusão de cheques lançados a débito e, também, face à desconsideração das operações registradas e controladas sob a rubrica 'Banco Bandeirantes S/A', cujo título/conta que na verdade representa o popularmente conhecido como 'Caixa 2';

b) recebimento de imóveis em pagamento cujos valores correspondentes não foram computados na receita bruta;

c) acréscimos cobrados não tributados em consonância com a legislação fiscal de regência (atualização monetária, juros e multas foram computados como receita bruta conhecida em vez de ser adicionado ao lucro presumido); e,

d) inaplicabilidade da multa qualificada sobre os tributos e contribuições incidentes sobre receitas omitidas (saldo credor de conta Caixa).

Em seguida, examinam-se as razões de fato e de direito expostas pela recorrente sobre os respectivos temas.

2.1 – Omissão de Receitas. Saldo Credor de Caixa

As provas documentais enviadas pelo Ministério Público Federal indicavam que algumas operações realizadas pela empresa estavam escrituradas como contrapartida na conta 'Banco Bandeirantes S/A', quando a fiscalizada não tinha conta corrente aberta no 'Banco Bandeirantes S/A' e, portanto, todas as operações que estavam escrituradas nesta rubricas, em verdade, representavam numerários advindos de receitas operacionais não contabilizados.

Iniciada a auditoria contábil, com a requisição dos livros contábeis e fiscais, as principais suspeitas aventadas confirmaram-se e no decorrer da análise da documentação contábil, a fiscalização efetuou a reconstituição da conta Caixa mediante exclusão de cheques escriturados a débito da conta Caixa para registro de seguintes pagamentos:

- a) pagamentos por serviços de intermediação na venda de imóveis;
- b) registros correspondentes à taxa de administração;
- c) pagamentos às empreiteiras de mão de obra;
- d) compra e venda de CUBS; e,

e) recebimentos não escriturados (subfaturamento) como a venda de apartamento nº 305-H, do Edifício Porto Príncipe para Vilza Terezinha Guindani Weber e apartamento nº 704, do Residencial Maison Carter, para Lirio Utech.

Estes registros tendo sido lançados a débito da conta Caixa, deveriam ter os correspondentes registros a crédito da mesma conta Caixa, pela saída na efetivação dos pagamentos e, desta forma, a falta deste registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos na conta Caixa e, portanto, feita a recomposição da conta Caixa e apurado o saldo credor de Caixa fica evidenciada a omissão de receitas.

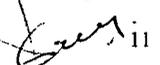
Além disso, algumas operações realizadas pela empresa estavam escrituradas como contrapartida na conta 'Banco Bandeirantes S/A', quando a fiscalizada não tinha conta corrente aberta no 'Banco Bandeirantes S/A' e, portanto, todas as operações que estavam escrituradas nesta rubricas, em verdade, representavam numerários advindos de receitas operacionais não contabilizados.

A fiscalização descreveu as operações realizadas pelo sujeito passivo, as fls. 1079, do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento da Fiscalização, nos seguintes termos:

A contribuinte em questão utilizou-se da prática de dissimular, dentro da escrita comercial mantida, a movimentação de ativos financeiros relacionada às operações sem lastro em documentos hábeis e idôneos. Por esta sistemática, que é bem conhecida do fisco, consignou a movimentação de todos os ativos financeiros na escrita comercial, inclusive a sem lastro. Não obstante, nas movimentações atinentes às operações não assentadas em documentos hábeis e idôneos, ocultou/dissimulou o fato contábil verdadeiro. Assim, na efetivação de pagamentos mediante cheques, consignou, em contrapartida do saque bancário, débito de conta 'Caixa', todavia sem correspondente saída dos ativos financeiros. Destarte, ocorre suprimento fictício do 'Caixa', que acaba por gerar saldo positivo que possibilita fazer frente a todas as saídas (pagamentos e depósitos), mesmo com a omissão de entradas/ingressos de recursos. Em suma, as movimentações de numerário sem lastro em documentação hábil e idônea (recebimentos, pagamentos, depósitos) ficam dissimulados dentro da própria escrita contábil, prática viabilizada a partir do lançamento indevido, como suprimento do caixa, de cheques emitidos na realização de pagamentos, procedimento que, por sua vez, oculta entrada/recebimentos não escriturados regularmente.

As irregularidades apuradas foram agrupadas em quatro tópicos: (a) cheques de emissão da empresa lançados a débito da conta 'Caixa' com a informação 'pagamento comprovado por documento sem registro de saída correspondente'; (b) cheque de emissão da empresa lançados a débito da conta Caixa com a informação 'pagamento identificado em relatório sem registro de saída correspondente'; (c) cheque de emissão da empresa lançados a débito da conta Caixa grafados com a observação 'cheque compensado sem registro de saída correspondente; e, (d) finalmente, a infração que foi denominada de 'suprimento inconsistente' que no julgamento de 1º grau foi cancelada pela autoridade julgadora de 1º grau.

Os argumentos expendidos pela recorrente sobre o tópico foram de que o decidido em primeira instância para 'suprimento inconsistente' deve ser estendido aos tópicos

 11

(a) e (b) porque tratar-se-iam de mesma exigência já cancelada pela autoridade julgadora de 1º grau e que o terceiro tópico, sustenta que foi objeto de impugnação.

O outro argumento diz respeito ao exagero da autoridade fiscal no tocante ao Banco Bandeirantes S/A, visto que a fiscalização sequer indagou a recorrente sobre a existência real da conta corrente naquele banco e, ainda, contesta a exigência fiscal relativamente aos seguintes valores: R\$ 128.664,52, R\$ 514.658,08, R\$ 80.000,00, R\$ 53.000,00, R\$ 35.878,19, R\$ 103.808,00 e R\$ 16.000,00 (fls. 1500, do recurso voluntário).

Sobre estes argumentos deve ser esclarecido que o Banco Bandeirantes S/A foi incorporado ao Unibanco no mês de julho de 2000 e, portanto, no período fiscalizado sequer existia e, portanto, a escrituração das supostas movimentações financeiras não poderiam ser verdadeiras e, ainda, os valores indicados pela recorrente como legítimas sequer foram objeto de autuação porquanto não constam das movimentações financeiras levantadas pela fiscalização porque não foram listadas na planilha, de fls. 1009 a 1022.

Às fls. 470 a 590, a escrituração contábil da recorrente registra movimentação da conta corrente no Banco Bandeirantes S/A, nos meses de janeiro a setembro de 2001.

A jurisprudência administrativa sobre o tema em exame já está pacificada neste Conselho de Contribuintes, como demonstram as ementas dos acórdãos¹:

SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS E LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA. *Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta 'Caixa' como recursos, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de 'lançamento cruzado na conta Caixa'. Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta 'Caixa', com a exclusão dos valores indevidamente registrados com ingressos. A conseqüente apuração do saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas." (Ac. 108-06.018, de 23.02.2000, DOU de 17.04.2000).*

SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO. *Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta Caixa se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovadas as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores. **Recurso parcialmente provido.**" (Ac. 107-07.375, de 16.10.2003).*

No caso dos autos, o período de apuração é trimestral conforme estatuído no artigo 1º da Lei nº 9.430/96 e a jurisprudência administrativa já está consagrada no sentido de que no caso de omissão de receita presumida com base no saldo credor de conta Caixa, toma-se, sempre e necessariamente, o maior saldo credor do período de apuração dos tributos.



¹ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 13/04/2010.

A decisão de 1º grau realizou a recomposição do fluxo da conta Caixa, após o expurgo de valores relativos a 'suprimentos inconsistentes' e determinou os seguintes saldos credores, nos respectivos períodos de apuração:

MÊS/ANO	DADOS DA ESCRITURAÇÃO			SALDO FINAL	VALORES EXCLUÍDOS EM 1º GRAU	SALDO RECONSTITUÍDO		
	SALDO INICIAL	DIF. DEB/CRED LANÇADA DEVEDOR	CREDOR			DEVEDOR	CREDOR	
01/2000	900,00	424.736,94	0	425.636,94	1.137,05	424.499,89	0	
02/2000	425.636,94	0	50.867,00	374.769,49	300,00	373.332,89	0	
03/2000	374.769,49	107.142,80	0	481.912,29	0	480.475,69	0	
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2000								0
04/2000	481.912,29	142.147,46	0	624.059,75	9.904,98	612.718,17	0	
05/2000	624.059,75	27.124,65	0	651.184,40	6.021,42	633.839,40	0	
06/2000	651.184,40	0	45.859,77	605.324,63	5.215,13	582.764,50	0	
SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2000								
07/2000	605.324,63	186.059,95	0	791.384,58	11.049,12	757.775,33	0	
08/2000	791.384,58	0	81.113,59	710.270,99	32.070,45	644.591,29	0	
09/2000	710.270,99	0	393.484,97	316.786,02	26.307,26	224.799,06	0	
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2000								0
10/2000	316.786,02	0	173.301,44	143.484,58	16.501,40	34.996,22	0	
11/2000	143.484,58	36.476,45	0	179.961,03	32.842,61	38.630,06	0	
12/2000	179.961,03	0	75.399,85	104.561,18	57.929,12	0	94.698,91	
SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2000								94.698,91
01/2001	104.561,18	125.224,36	0	229.785,54	36.439,17	88.785,19	0	
02/2001	229.785,54	111.065,12	0	340.850,66	37.745,67	162.104,64	0	
03/2001	340.850,66	11.030,06	0	351.880,72	11.086,47	162.048,23	0	
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2001								0
04/2001	351.880,72	0	202.817,83	149.062,89	4.032,82	0	44.802,42	
05/2001	149.062,89	16.542,67	0	165.605,56	10.660,14	5.882,53	0	
06/2001	165.605,56	65.014,14	0	230.619,70	33.371,64	37.525,03	0	
SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2001								44.802,42
07/2001	230.619,70	111.583,26	0	342.202,96	10.787,04	138.321,25	0	
08/2001	342.202,96	13.316,59	0	355.519,55	14.442,37	137.195,47	0	
09/2001	355.519,55	32.463,75	0	387.983,30	28.238,22	141.421,00	0	
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2001								0
10/2001	387.983,30	0	243.216,37	144.766,93	0	0	101.795,37	
11/2001	144.766,93	0	51.275,26	93.491,67	468,13	0	51.743,39	
12/2001	93.491,67	0	91.184,21	2.307,46	0	0	91.184,21	
SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2001								244.722,97

No demonstrativo acima, o título **VALORES EXCLUÍDOS EM 1º GRAU** pode acarretar uma interpretação equivocada do cálculo, mas em verdade, os valores indicados na referida coluna refere-se valores **retificados na decisão de 1º grau** que afetam os saldos devedores subsequentes que podem ser demonstrados como segue:

MÊS/ANO	SALDO INICIAL	REGISTRO DEVEDOR	DÉBITO EXCLUÍDO(*)	TOTAL DEVEDOR	REGISTRO CREDOR	SALDO FINAL
						900,00
01/2000	900,00	424.736,94	1.137,05	423.599,89	0	424.499,89
02/2000	424.499,89	0	300,00	(300,00)	50.867,00	373.332,89
03/2000	373.332,89	107.142,80	0	107.142,80	0	480.475,69
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2000						0

04/2000	480.475,69	142.147,46	9.904,98	132.242,48	0	612.718,17
05/2000	612.718,17	27.124,65	6.021,42	21.103,23	0	633.821,40
06/2000	633.821,40	0	5.215,13	(5.215,13)	45.859,77	582.746,50
SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2000						0
07/2000	582.746,50	186.059,95	11.049,12	175.010,83	0	757.757,330
08/2000	757.757,33	0	32.070,45	(32.070,45)	81.113,59	644.573,29
09/2000	644.573,29	0	26.307,26	(26.307,26)	393.484,97	224.781,06
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2000						0
10/2000	224.781,05	0	16.501,40	(16.501,40)	173.301,44	34.978,22
11/2000	34.978,22	36.476,45	32.842,61	3.633,84	0	38.612,06
12/2000	38.612,06	0	57.929,12	(57.929,12)	75.399,85	(94.716,91)
SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2000						(94.698,91)
01/2001	0	125.224,36	36.439,17	88.785,19	0	88.785,19
02/2001	88.785,19	111.065,12	37.745,67	73.319,45	0	162.104,64
03/2001	162.104,64	11.030,06	11.086,47	(56,41)	0	162.048,23
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2001						0
04/2001	162.048,23	0	4.032,82	(4.032,82)	202.817,83	(44.802,42)
05/2001	0	16.542,67	10.660,14	5.882,53	0	5.882,53
06/2001	5.882,53	65.014,14	33.371,64	31.642,50	0	37.525,03
SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2001						(44.802,42)
07/2001	37.525,53	111.583,26	10.787,04	100.796,22	0	138.321,25
08/2001	138.321,25	13.316,59	14.442,37	(1.125,78)	0	137.195,47
09/2001	137.195,47	32.463,75	28.238,22	4.225,53	0	141.421,00
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2001						0
10/2001	141.421,00	0	0	0	243.216,37	(101.795,37)
11/2001	0	0	468,13	(468,13)	51.276,26	(51.743,39)
12/2001	0	0	0	0	91.184,21	(91.184,21)
SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2001						(244.722,97)

(*) o título “DEBITO EXCLUÍDO EM 1º GRAU”, representa uma redução do SALDO DEVEDOR originalmente contabilizado e a nova forma de cálculo leva ao mesmo resultado.

No 3º trimestre de 2000, o saldo credor foi apurado no mês de dezembro de 2000 e, portanto, foi considerado o único e maior saldo credor do trimestre, no valor de R\$ 94.698,91, e a apuração está correta.

Entretanto, no 1º trimestre de 2001, foi apurado um saldo credor no mês de abril e nos dois meses subsequentes no trimestre, foram apurados saldos devedores e tendo em vista que a infração deve ser apurada no respectivo período de apuração, impõe uma conferência de recomposição.

Da mesma forma, no 4º trimestre do ano-calendário de 2001, a fiscalização apurou saldos credores nos três meses do trimestre e adotou como montante da receita omitida a soma dos saldos credores dos três meses, contrariando a jurisprudência assentada.

Assim e para confirmar ou infirmar a apuração determinada pela autoridade fiscal, será demonstrada uma nova recomposição ou reconstituição do fluxo da conta Caixa, conforme planilha abaixo:

MÊS/ANO	SALDO INICIAL	REGISTRO DEVEDOR	DÉBITO EXCLUÍDO(*)	TOTAL DEVEDOR	REGISTRO CREDOR	SALDO FINAL
01/2000	900,00	424.736,94	1.137,05	423.599,89	0	900,00 424.499,89

02/2000	424.499,89	0	300,00	(300,00)	50.867,00	373.332,89
03/2000	373.332,89	107.142,80	0	107.142,80	0	480.475,69
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2000						0
04/2000	480.475,69	142.147,46	9.904,98	132.242,48	0	612.718,17
05/2000	612.718,17	27.124,65	6.021,42	21.103,23	0	633.821,40
06/2000	633.821,40	0	5.215,13	(5.215,130)	45.859,77	582.746,50
SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2000						
07/2000	582.746,50	186.059,95	11.049,12	175.010,83	0	757.757,330
08/2000	757.757,33	0	32.070,45	(32.070,45)	81.113,59	644.573,29
09/2000	644.573,29	0	26.307,26	(26.307,26)	393.484,97	224.781,06
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2000						0
10/2000	224.781,05	0	16.501,40	(16.501,40)	173.301,44	34.978,22
11/2000	34.978,22	36.476,45	32.842,61	3.633,84	0	38.612,06
12/2000	38.612,06	0	57.929,12	(57.929,12)	75.399,85	(94.716,91)
SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2000						(94.698,91)
01/2001	0	125.224,36	36.439,17	88.785,19	0	88.785,19
02/2001	88.785,19	111.065,12	37.745,67	73.319,45	0	162.104,64
03/2001	162.104,64	11.030,06	11.086,47	(56,41)	0	162.048,23
SALDO CREDOR NO 1º TRIMESTRE DE 2001						0
04/2001	162.048,23	0	4.032,82	(4.032,82)	202.817,83	(44.802,42)
05/2001	(44.802,42)	16.542,67	10.660,14	5.882,53	0	(38.919,89)
06/2001	(38.919,89)	65.014,14	33.371,64	31.642,50	0	(7.277,39)
MAIOR SALDO CREDOR NO 2º TRIMESTRE DE 2001						(44.802,42)
07/2001	(7.277,39)	111.583,26	10.787,04	100.796,22	0	93.518,83
08/2001	93.518,83	13.316,59	14.442,37	(1.125,78)	0	92.393,05
09/2001	92.393,05	32.463,75	28.238,22	4.225,53	0	96.618,58
SALDO CREDOR NO 3º TRIMESTRE DE 2001						0
10/2001	96.618,58	0	0	0	243.216,37	(146.597,79)
11/2001	0	0	468,13	(468,13)	51.276,26	(198.342,18)
12/2001	0	0	0	0	91.184,21	(289.526,39)
MAIOR SALDO CREDOR NO 4º TRIMESTRE DE 2001						(289.526,39)

De acordo com a reconstituição/recomposição do fluxo da conta Caixa, o maior saldo credor do período de apuração do 2º trimestre de 2001 foi de R\$ 44.802,41 que corresponde exatamente ao valor calculado pela fiscalização e confirmado no julgamento de 1º grau e no período de apuração do 4º trimestre de 2001 seria de R\$ 289.526,39 e, portanto, maior do que o valor apurado de R\$ 244.723,97, correspondente a somatório dos três meses no trimestre.

Entretanto e tendo em vista que a autoridade julgadora não tem a competência de constituir novo crédito tributário, a solução plausível é a de confirmar o montante da receita omitida em R\$ 244.722,97, que foi a base de cálculo adotada pela fiscalização.

Desta forma, confirmo a decisão de 1º grau para negar provimento ao recurso voluntário relativamente a este tópico.

2.2 - Recebimento de imóveis em pagamento cujos valores correspondentes não foram computados na receita bruta

A fiscalização comprovou que o sujeito passivo vendeu diversos apartamentos construídos e recebeu imóveis em pagamento sem apropriar os valores destes imóveis recebidos como receita de venda dos apartamentos, nos seguintes valores:

DATA DA OPERAÇÃO	EMPREENDIMENTO/IMÓVEL (Compromisso de Compra e Venda, fls.)	NOME DO CLIENTE/COMPRADOR	VALOR DO IMÓVEL ACEITO
05/05/2000	Forest Park – Apto. 331 – BL C (fls. 605/604)	Olga Pan	47.500,00
05/08/2000	Porto do Sol – Apto. 1005 (fls.615/622)	Frontildes B. Souza Filho	70.000,00
05/09/2000	Forest Part – Apto. 231 – BL B (fls. 623/628)	Maria A. Comandoli Sedrez	120.000,00
05/09/2000	Por do Sol – Apto. 1401 (fls. 629/633)	Dirceu Francisco de Mello	110.000,00
05/10/2000	Porto Principe – Apto. 704 (fls. 648/660)	Aristeu Luiz Ribeiro	60.000,00
05/11/2000	Porto Principe – Apto. 1302 (fls. 668/680)	Nédio Atenor Becker	151.000,00
31/12/2000	Porto Principe – Apto. 406(fl. 681/697)	Susanne Altmann	59.000,00
31/12/2000	Porto Principe – Apto. 402 (fls. 698/710)	Luiz Gustavo Claumann	40.000,00
	TOTAL DO ANO 2000		657.500,00
05/01/2001	Forest Park – Apto. 524 – BL B (fls. 711/721)	Anelisa Gehring	60.000,00
05/05/2001	Porto Principe – Apto. 701 (fls. 722/739)	Ester Fernanda Coelho	60.000,00
05/08/2001	Porto Principe – Apto. 1002 (fls. 730/738)	Fátima Regina Pereira	60.000,00
05/10/2001	Forest Park – Apto. 232 – BL C (fls. 739/747)	Rogério Bravo	74.000,00
	TOTAL DO ANO 2001		254.000,00
	TOTAL GERAL		911.500,00

A fiscalização comprovou que os Compromissos de Compra e Venda firmados entre a autuada e os adquirentes dos apartamentos estabeleciam que os pagamentos fossem parcialmente efetuados mediante entrega de imóveis (apartamentos e terrenos) nos valores acima especificados.

A fiscalização demonstrou, também, que o Livro Diário, de fls. 777 a 858, os imóveis recebidos em pagamento (dação em pagamento) não foram computados como receita operacional e, conseqüentemente, nas contas de resultados.

A recorrente não contesta a falta de apropriação nos resultados e esclarece que as transações objeto dos autos referem-se às permutas de imóveis e, portanto a imputação fiscal resultaria em dupla tributação de um só venda vez que não há qualquer acréscimo patrimonial nas transações.

A recorrente cita os seguintes exemplos numéricos relativamente às duas transações:

a) Venda no ano de 2000 – do imóvel original

a.1. em 05.11.2000 – venda do apto. 1302 - Ed. Resid. Porto Principe – por R\$ 243.000,00 recebido como parte de pagamento um terreno no valor de R\$ 151.000,00 (documento nº 13);

a.2. em 05.11.2000 – venda do terreno acima por R\$ 151.000,00, recebido como parte de pagamento o apto. 404-A – Ed. Resid. Saint Louis, por R\$ 85.000,00;

a.3. em 05.11.2000 – venda do apto. 404-A – Ed. Resid. Saint Louis por R\$ 92.000,00, recebido como parte de pagamento do apartamento 202-B – Ed. Resid. Brasilair, por R4 45.000,00;

a.4. em 05.01.2001 – venda do apto. 202-B - Ed. Resid. Brasilair, por R\$ 49.000,00 a receber em dinheiro.

b) Venda no ano de 2001 – do imóvel original

b.1. em 05.08.2001 – venda do apto. 1002 – Ed. Resid. Porto Príncipe, por R\$ 147.000,00, recebido como parte do pagamento o apartamento 501-B – Ed. Maracaibo – por R\$ 60.000,00

b.2 – Em 19.09.2001 – Venda do apto. 501-B – Ed. Maracaibo – por R\$ 59.000,00, a receber em dinheiro.

Note-se a reação em cadeia nestes tipos de casos, aliás, é uma freqüente, em se tratando de negócios efetivados pela Recorrente.

No primeiro caso teve tributação sobre um total de R\$ 535.000,00 (243.000,00 + 151.000,00 + 92.000,00 + 49.000,00), para uma venda original do imóvel de R\$ 243.000,00.

Já no segundo caso ocorreu a tributação sobre um total de R\$ 206.000,00 (147.000,00 + 59.000,00) para uma venda original do imóvel de R\$ 147.000,00.

Com estes dois exemplos numéricos, a recorrente entende que não pode prevalecer o entendimento exposto pelas autoridades fiscais, por resultar uma tributação em cascata e em duplicidade de uma venda e, também, por inexistir qualquer acréscimo patrimonial porquanto o objeto da recorrente é a construção e venda de imóveis novos e a revenda de imóveis não constituem seu objeto.

Os argumentos expostos pela recorrente são relevantes, mas não tem amparo na legislação tributária vigente.

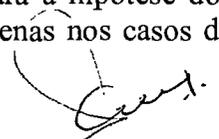
Além dos fundamentos expostos pela autoridade julgadora de 1º grau deve ser examinado o artigo 411 do RIR/99 que consolida o artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 1598/77, estabelece:

Art. 411 – O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita à venda.

Assim, a apuração do resultado no período de contratação da venda é uma condição inafastável, anda que a venda tenha sido para pagamento a prazo ou recebimento de parte do pagamento em imóveis.

Os argumentos expostos pela recorrente no sentido de que as transações objeto dos autos tratar-se-iam de permutas não podem ser aceitos porquanto o sujeito passivo não observou as regras estabelecidas na legislação tributária vigente.

A alegada permuta não foi realizada mediante escritura pública conforme prescrição constante do artigo 121, inciso II, do RIR/99 e desta forma, para a hipótese dos autos, o lucro deve ser obrigatoriamente apurado no período da venda e apenas nos casos de



venda a prazo, a tributação do lucro pode ser transferida para o período em que a receita foi recebida.

De fato, o caso dos autos, é um caso típico de dação em pagamento e que não se aplica as regras de permuta conforme o disposto no item 4, da Instrução Normativa SRF nº 107/88, com a seguinte redação:

*COMPRA E VENDA COM DAÇÃO DE UNIDADE
IMOBILIÁRIA EM PAGAMENTO*

4. NORMAS APLICÁVEIS

4.1 – São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta Instrução Normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

4.1.1 – A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem 1.2 ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado reportar-se-á ao ano-base ou período-base em que tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado.”

A recorrente argumentou, também, que de acordo com o artigo 534 do RIR/99, as pessoas jurídicas que têm com objetivo social a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a incorporação de prédios em condomínio devem ter os lucros calculados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado e será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento seja previsto para o próprio trimestre.

A leitura isolada deste artigo 534 do RIR/99 pode levar o interprete a uma confusão, mas uma análise mais detalhada da matéria leva uma conclusão diferente.

O texto do artigo 534 do RIR/99 tem origem no artigo 49 da Lei nº 8.981, de 1995, na ‘Seção V – Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado’ com a seguinte redação:

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão

seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês.

Entretanto, a mesma Lei nº 8.891, de 1995, em seu artigo 30, estabeleceu expressamente que:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias. (destaquei).

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Como se vê, esta Lei nº 8.981/95 confirmou a definição da receita bruta que já havia sido estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 4.506/64 e mantida pelo artigo 12 de Lei nº 1.598/88, com pequenas alterações.

A dedução do custo dos imóveis vendidos tem cabimento nos casos de apuração de ganhos de capital e, com fundamento no art. 49, da Lei nº 8.891/95, na determinação da base de cálculo do lucro arbitrado.

Desta forma, para efeito de determinação da base de cálculo do lucro presumido, o percentual de 8% deve ser aplicado sobre a receita bruta, propriamente dita, sem a dedução dos custos.

Aliás, este entendimento foi adotado pela Secretaria da Receita Federal, na solução de consulta das Superintendências Regionais da Receita Federal da 8ª e 9ª Região Fiscal, conforme as seguintes ementas²:

Processo de Consulta nº 247/09 – Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/9ª RF.

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. PERMUTA. *As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta*

² BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br e acesso em 30/04/2010.

o montante, em bens ou dinheiro, recebido em pagamento, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Processo de Consulta nº 68/09 – Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/10ª RF.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. *Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.”*

Não resta, pois, qualquer dúvida que a apuração dos resultados de vendas de unidades imobiliárias construídas deve ser realizada quando das respectivas vendas e os imóveis recebidos em dação para pagamento devem compor as receitas brutas dos respectivos períodos.

Pelas razões expostas nego provimento ao recurso voluntário.

2.3 – Atualização Monetária, Juros e Multas Apropriados como Receita Bruta, nos Anos-Calendário de 2000 e 2001

Neste tópico, a fiscalização determinou que as atualizações monetárias, juros e multas que foram declaradas pelo sujeito passivo como a receita bruta operacional deveriam ter o tratamento de ganhos de capital e serem computados como acréscimo ao lucro presumido e, assim, 90% do valor da receita bruta declarada foi adicionado ao lucro presumido e integrou a base de cálculo do IRPJ.

Esta matéria foi objeto de Parecer elaborado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho e anexado, as fls. 1545 a 1590, onde concluiu que as atualizações monetárias, juros e multas estão vinculados às receitas operacionais e como tal, como acessórios, devem acompanhar a mesma sorte da receita operacional e, assim, estas rubricas devem compor a receita bruta.

O litígio contido neste tópico merece uma análise mais detalhada posto que envolve os conceitos de receita bruta operacional, atualização monetária, juros e multas e para cada matéria tem um tratamento distinto.

O conceito de receita bruta operacional está sedimentado desde o advento do artigo 44 da Lei nº 4.506/64, com a seguinte redação:

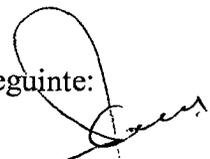
Art. 44 – Integram a receita operacional bruta:

I – o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – o resultado auferido nas operações de conta alheia.”

Originalmente, a receita bruta abrangia o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria e apenas o resultado auferido nas operações de conta alheia e, portanto, eventuais juros, multas ou atualização monetária estariam incorporados a receita bruta operacional.

A Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, estabelecia o seguinte:



Art. 40 – O lucro presumido será determinado pela aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta.

§ 1º - constitui receita bruta a soma das operações realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestado.

§ 2º - incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.

Na sua origem o lucro presumido era calculado sobre a receita bruta total, inclusive sobre transações alheias ao objeto do negócio.

Posteriormente, com o advento do Decreto-Lei n° 1.598/77, as receitas passaram a ser classificadas como receita bruta operacional (art. 279 do RIR/99), outros resultados operacionais onde se incluem receitas e despesas financeiras (art. 373, do RIR/99) e variações monetárias (art. 375 a 378, do RIR/99) e, ainda, os resultados não operacionais resultante de ganhos de capital. (art. 418, do RIR/99).

Após a expedição do Decreto-lei n° 1598/77, foi expedido o Ato Declaratório Normativo COSIT n° 07/93, onde foi exposta a interpretação sobre o tema em apreço, nos seguintes termos:

... nas vendas à prazo, o custo do financiamento, contido nos valores dos bens ou serviços ou destacados na nota fiscal, integra a receita bruta para efeito da tributação com base no lucro presumido, do pagamento do imposto sobre a renda mensal calculado por estimativa e da incidência da contribuição social para o financiamento da seguridade social.”

Como se vê, a interpretação contida neste ADN consagrou o entendimento no sentido de que a rubrica **‘outras receitas operacionais como as receita financeiras e variações monetárias** tem a mesma natureza da receita operacional e como tal **integram a receita bruta operacional**.

Na seqüência, o artigo 30 da Lei n° 8.891, de 1995, determinou que as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar **como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias**, ou seja, confirmou a interpretação estabelecida no ADN (COSIT) n° 07/93.

Neste contexto, foi expedida Lei n° 9.430, de 1996, que institui o período trimestral de apuração da base de cálculo e referendou todas as normas vigentes sobre a tributação de pessoas jurídicas e entre outras considerações e sobre a tributação com base no lucro presumido definiu:

Art. 24 – O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo artigo 31 da Lei n° 8.981, de 20 de

janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.”

Esta norma consagra as regras já estabelecidas anteriormente no sentido de que sobre a receita bruta operacional aplica-se o percentual de 8% e sobre este lucro adicionam-se os ganhos de capital e receitas de aplicações financeiras e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no inciso I, acima transcrito, ou seja, as receitas financeiras de aplicações financeiras.

As atualizações monetárias, juros e eventuais multas que constituem receitas operacionais não se equiparam a ganhos de capital ou rendimentos de aplicações financeiras desvinculadas das atividades operacionais.

Na esteira deste entendimento, foi expedida a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que em seu artigo 14, excluiu da proibição de opção pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem a venda de imóveis construídos ou adquiridos para venda passaram a ter a faculdade de tributação de seus lucros mediante apuração de lucro presumido, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Veja-se, pois, que a autorização para as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda venham a optar pela tributação com base no lucro presumido foi estabelecida de forma indireta e, portanto, não criou nenhuma regra nova ou específica sobre a base de cálculo do lucro presumido.

Ainda no ano-calendário de 1999, foi expedida a Instrução Normativa SRF nº 25/99, onde foi estabelecido que:

Art. 1º - Nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, as variações monetárias a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para efeitos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, terão o seguinte tratamento:

(...)

II – no caso de tributação com base no lucro presumido, as receitas serão adicionadas ao lucro presumido, pelo regime de competência ou de caixa, conforme opção do contribuinte.”

O Professor Paulo de Barros Carvalho enfatizou com meridiana clareza que a hipótese versada só se aplica as variações monetárias a que se refere o artigo 9º da Lei nº 9.718, de 1998, ou seja, para as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa cambial ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, cujas variações não se confundem com a simples atualização do poder aquisitivo da moeda ou com juros compensatórios integrantes do preço de bens vendidos a prazo.

Além disso, caso queira estender a norma contida no artigo 1º e seu inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 25/99, acima transcrita, este entendimento contraria frontalmente a determinação expressa no inciso II, do artigo 24, da Lei nº 9.430, de 1996, visto que o que se adiciona ao lucro presumido são *os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados e auferidos no mesmo período de apuração.*

Ora, as atualizações monetárias, juros e multas como acessórios do valor da venda de unidades imobiliárias vendidas não constituem **ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras** que se equiparam a ganhos de capital, pela venda de bens do ativo permanente.

Quando o inciso II, do artigo 24 de Lei nº 9.430, de 1996, diz *rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras* o texto só pode referir-se a **aplicações financeiras** das disponibilidades financeiras acumuladas pelas pessoas jurídicas e que não tem qualquer implicação com as receitas operacionais.

Entretanto, os dispositivos legais acima examinados podem ter resultado interpretações das mais diversas e para sanar possíveis confusões, foi editada a Lei nº 10.931, de 02 de agosto de 2004, onde seu artigo 4º, § 1º, determinou:

Art. 4º - ...

(...)

§ 1º - Para fins do disposto no caput, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação."

Além disso, a Lei nº 11.196, de 21 de dezembro de 2005, em seu artigo 34, alterou a redação do artigo 15, da Lei nº 9.249, de 1995, e o novo texto passou a vigorar com o acréscimo do § 4º, com a seguinte redação:

Art. 15 – A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 4º - O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente de comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato."

A meu ver, o artigo 15, § 4º acima transcrito, tem a natureza de lei interpretativa do artigo 24, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação dava margem as variadas interpretações. Este entendimento tem amparo no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nestas condições, a minha convicção é a de que as atualizações monetárias, juros e multas, por se tratarem de valores adicionais ao valor da venda de imóveis e como parcelas acessórias devem acompanhar o valor principal da venda e, portanto, o procedimento adotado pelo sujeito passivo quando a apresentação das DIPJ/2000 e DIPJ/2001 não merece qualquer reparação.

Desta forma, dou provimento ao recurso voluntário, relativamente a este tópico.

2.4 – Multa Qualificada sobre Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa

O crédito tributário incidente sobre as receitas omitidas caracterizadas por saldo credor da conta Caixa, mediante reconstituição da mesma conta e com base na escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150%.

A fiscalização registrou que diante do evidente intuito de fraude caracterizado, visto que não restam dúvidas quanto à intenção do contribuinte em ludibriar o fisco, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução do recolhimento/pagamento dos tributos devidos, é de se aplicar a qualificação da multa.

Acrescentou a autoridade fiscal que a multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de 'evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

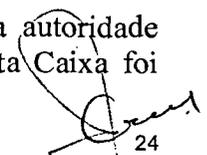
Como se vê, a digna autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizada a sonegação, fraude e conluio entre o sujeito passivo e as suas interligadas.

Conforme minuciosa descrição contida no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento da Fiscalização, a recomposição da conta Caixa deu-se em virtude da constatação de erro de contabilização que registrou regularmente as operações relativas a:

- a) pagamentos por serviços de intermediação na venda de imóveis;
- b) registros correspondentes à taxa de administração;
- c) pagamentos às empreiteiras de mão de obra;
- d) compra e venda de CUBs;

e) recebimentos de imóveis não escriturados como receitas relativos a venda de apartamento nº 305-H, do Edifício Porto Príncipe para Vilza Terezinha Guindani Weber e apartamento nº 704, do Residencial Maison Carter, para Lirio Utech, mas que foram registrados como imóveis em estoque e posteriormente apropriados como receita quando da efetiva venda.

Desta forma, não concordo com o entendimento firmado pela autoridade fiscal porquanto no caso dos autos, a reconstituição ou a recomposição da conta Caixa foi



efetuada pela fiscalização com base na escrituração contábil regulamente mantida pelo sujeito passivo e este lançamento funda-se, única e exclusivamente, em presunção legal estabelecida no artigo 281, inciso I, do RIR/99.

A jurisprudência administrativa já está plenamente pacificada no sentido de que quando a autoridade fiscal apura o crédito tributário com base em operações regularmente contabilizadas, não há lugar para a aplicação da multa qualificada, conforme as ementas dos seguintes acórdãos³:

***MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação do evidente intuito de fraude, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo ou em face de informes que este possa apresentar não somente ao Fisco Federal, mas aos Fiscos Estadual e Municipal. (Ac. 103-21.718, de 16/09/2004)."*

***IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA AGRAVADA.** A aplicação da multa agravada ou qualificada depende da comprovação específica do dolo, sendo certo que quando a fiscalização apura omissão em base da escrituração do sujeito passivo e de demais elementos por ele fornecidos não há como se penalizá-lo pela multa de lançamento de ofício excedente ao percentual de 75%. (Ac. 103-21.255, de 11/03/2003)."*

***FRAUDE E SONEGAÇÃO FISCAL. ACERVO PROBANTE APOIADO EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR. AUSÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL. DESCABIMENTO.** O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes, exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Não lhe podem servir, como apoio, as evidências nitidamente veementes afloradas pelos entes probantes colocados – sem maiores resistências – à sua mercê, provindos dos arquivos da própria empresa. (Ac. 107-06.938, de 28/01/2003 – DOU de 07.11.2003).*

Além disso, a jurisprudência administrativa está assente no sentido de que quando o lançamento foi efetuado com base em presunção legal, absoluta ou relativa, não cabe a aplicação da multa qualificada conforme as ementas dos seguintes acórdãos:

Por outro lado, os dispositivos legais apontados como infringidos e relativos a Lei nº 4.502/64, dispõe expressamente:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

³ BRASIL. Conselho de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 09/02/2010.

II – das condições pessoas de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

Os textos acima transcritos determinam expressamente que as irregularidades tenham relação direta e específica com a **obrigação tributária principal**, ou seja, com a ocorrência do fato gerador dos respectivos tributos e no caso dos autos, a fiscalização não demonstrou qualquer ato ou fato que o sujeito passivo tenha praticado para subtrair a ocorrência do fato gerador.

A fiscalização demonstrou apenas que houve erro de contabilização de movimentação financeira e daí a recomposição da conta Caixa e, por presunção, concluiu pela omissão de receita.

Nas hipóteses de apuração de irregularidades por presunção, a legislação tributária vigente tem sido estabelecida que não cabe a aplicação da multa qualificada e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas ⁴:

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. *Simple omissão de receitas ou declaração inexata não representam, por si só, intuito evidente de fraude que não se presume, sendo necessária a demonstração cabal da conduta material suficiente para sua caracterização. Recurso provido. (Ac.104-19.825, de 18/02/2004).*

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA. *Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75% prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Desta forma, se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada. (Ac. 104-18.070, de 20/06/2001).*

MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO. LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. *Incabível o agravamento da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem*

⁴ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 30/04/2010.

de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada. (Ac. 108-07.390, de 14/05/2003).

A matéria já está pacificada na Câmara Superior de Recursos conforme Acórdão CSRF/04-00.963, de 04, de agosto de 2008, com o seguinte enunciado⁵:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. *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 (Sumula nº 14, do Primeiro Conselho de Contribuintes). Recurso Especial do Procurador Negado.*

A Súmula nº 14, do Primeiro Conselho de Contribuintes tem o seguinte enunciado⁶:

Súmula 1ºCC 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.*

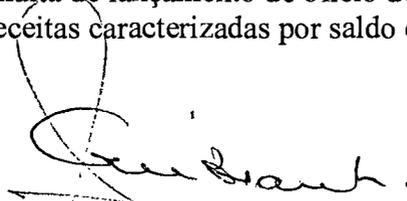
Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de lançamento de ofício de 150% para 75%.

3. LANÇAMENTOS REFLEXIVOS

Os lançamentos reflexivos estão fundados nos mesmos fatos apurados na exigência inicial e relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e, portanto, o decidido no lançamento matriz deve ser estendido para os demais lançamentos.

4. CONCLUSÃO

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo de IRPJ e CSLL, seguintes parcelas computadas como acréscimo ao lucro presumido: R\$ 43.831,23, R\$ 85.379,21, R\$ 48.246,48 e R\$ 32.194,79, respectivamente, nos 1º a 4º trimestre do ano-calendário de 2000 e as parcelas de R\$ 59.483,18, R\$ 63.229,47, R\$ 65.646,06 e R\$ 70.206,92, respectivamente no ano-calendário de 2000 e, ainda, reduzir o percentual da multa de lançamento de ofício de 150% para 75% sobre tributos calculados sobre a omissão de receitas caracterizadas por saldo credor da conta Caixa.



IRINEU BIANCHI - Relator

⁵ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 30/04/2010.

⁶ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 28/04/2009.

Voto Vencedor

Conselheiro EDUARDO DE ANDRADE – Redator Designado

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Irineu Bianchi seu posicionamento no sentido de que as atualizações monetárias, multas e juros contratuais incidentes sobre o valor das vendas de unidades imobiliárias construídas são parte integrante da receita de vendas por se tratarem de acessórios tem a mesma natureza das vendas e definidas como outras receitas operacionais pela legislação tributária vigente.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos jurídicos e em parecer do eminente prof. Paulo de Barros Carvalho, o colegiado divergiu, pelo voto de qualidade, seguindo o entendimento de que tais rubricas não podem ser incluídas como receita bruta da venda de mercadorias e serviços, devendo serem adicionadas ao lucro presumido.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido de que, embora os contribuintes que efetuem comercialização de imóveis, nos termos do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.598/77, possam gozar de regime especial de apuração do IRPJ, reconhecendo o lucro bruto segundo o recebimento das receitas de vendas recebidas, nem por isso se afastam das normas gerais que regem a tributação dos acréscimos que acompanham tais recebimentos.

Assim, nos termos dos art. 17 e 18 do Decreto-lei nº 1.598/77 c/c o art. 9º da Lei nº 9.718/98, os juros ativos, bem como as variações monetárias e multas compensatórias previstas contratualmente recebidos são classificados como receitas financeiras, inseridos dentro do resultado operacional da empresa como atividade acessória, que, embora seja usual, diverge do objetivo buscado pelo empreendimento, que se dá pelo exercício de sua atividade principal (venda de mercadorias e serviços).

Com efeito, não é porque são recebidos juntamente com a parcela relativa à atividade principal (venda de mercadorias e serviços) que passam a ter tal natureza, devendo-se discriminar a rubrica em razão da natureza do ingresso. É bem verdade que pela natureza da atividade exercida pela recorrente, a usualidade com que tais receitas se incluem nas parcelas recebidas pede tratamento diferenciado neste caso, com sua adição à receita bruta de vendas, o que foi efetivamente realizado pela Lei nº 11.196/2005, ao inserir o §4º ao art. 15 da Lei nº 9.249/95. Porém, o dispositivo entrou em vigor somente em 01/01/2006, não se aplicando ao caso presente. Divirjo, ainda, do ilustre relator no que tange aos efeitos do referido dispositivo, que, para mim, ao alterar a legislação vigente inovou o Ordenamento Jurídico, estabelecendo novo deôntico do tipo *obrigatório* (embora mais favorável), não podendo ser tido, portanto, como interpretativo.

Destarte, embora possa parecer injusto não estender o tratamento favorecido ao recorrente, releva notar que não é dado ao Órgão Administrativo de Julgamento integrar a Lei tributária, para empregar a equidade, e assim, dispensar o contribuinte do pagamento de tributo devido. É também vedado atribuir à Lei tributária efeitos retroativos, exceto nos casos previstos nos art. 105 e 106 do CTN, que não se configuram *in casu*.

Feitas tais observações, releva notar que a exclusão das receitas financeiras relativas a juros, atualizações e multas compensatórias foi realizada no art. 25 da Lei nº 9.430/96, que inclui na parcela a ser sujeita à aplicação do coeficiente de 8% (inciso I) apenas a

receita bruta definida no art. 31 da Lei nº 8.981/95, que, nesta qualidade, somente inclui a receita bruta das vendas e serviços, a qual compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Por outro lado, o inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96 (abaixo transcrito) relaciona tais receitas financeiras expressamente à margem da aplicação do coeficiente de 8%, na medida em que inclui *as demais receitas* e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período, além dos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, no seu rol.

Verifica-se, pois, que a redação buscou abarcar todas as receitas não incluídas no inciso I.

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Isto posto, voto para negar provimento no tocante a esta matéria.

O Colegiado, também por voto de qualidade, divergiu da posição do ilustre Relator que rechaçou a aplicação da multa qualificada para os créditos tributários constituídos com base na reconstituição do caixa da recorrente.

Desta forma, inserido dentre aqueles que manifestaram-se pela viabilidade da penalidade exasperada, embora reconheça o valor jurídico doutrinário e jurisprudencial manifestado no posicionamento do voto vencido, entendo que a multa de 150% foi aplicada corretamente pela autoridade fiscal.

Com efeito, a recomposição da conta Caixa deu-se em virtude da constatação de erro de contabilização que registrou as operações relativas a:

- a) pagamentos por serviços de intermediação na venda de imóveis;
- b) registros correspondentes à taxa de administração;
- c) pagamentos às empreiteiras de mão de obra;
- d) compra e venda de CUBs;

e) recebimentos de imóveis não escriturados como receitas relativos a venda de apartamento nº 305-H, do Edifício Porto Príncipe para Vilza Terezinha Guindani Weber e apartamento nº 704, do Residencial Maison Carter, para Lirio Utech, mas que foram registrados como imóveis em estoque e posteriormente apropriados como receita quando da efetiva venda.

No entanto, conforme bem relatado, as provas documentais enviadas pelo Ministério Público Federal indicavam que algumas operações realizadas pela empresa estavam escrituradas como contrapartida na conta 'Banco Bandeirantes S/A', quando a fiscalizada não tinha conta corrente aberta no 'Banco Bandeirantes S/A' e, portanto, todas as operações que estavam escrituradas nesta rubricas, em verdade, representavam numerários advindos de receitas operacionais não contabilizados. Contudo, iniciada a auditoria contábil, com a requisição dos livros contábeis e fiscais, as principais suspeitas aventadas confirmaram-se.

O relatório aduz, adiante, que

Estes registros tendo sido lançados a débito da conta Caixa, deveriam ter os correspondentes registros a crédito da mesma conta Caixa, pela saída na efetivação dos pagamentos e, desta forma, a falta deste registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos na conta Caixa e, portanto, feita a recomposição da conta Caixa e apurado o saldo credor de Caixa fica evidenciada a omissão de receitas.

Além disso, algumas operações realizadas pela empresa estavam escrituradas como contrapartida na conta 'Banco Bandeirantes S/A', quando a fiscalizada não tinha conta corrente aberta no 'Banco Bandeirantes S/A' e, portanto, todas as operações que estavam escrituradas nesta rubricas, em verdade, representavam numerários advindos de receitas operacionais não contabilizados.

Desta forma, verifica-se que o recorrente reduziu valores devidos ao Fisco, lançando mão da inexistente conta corrente mantida no Banco Bandeirantes, contabilizando, assim, recursos obtidos à margem da contabilidade, e dando-lhes forma de aparente regularidade, para nela se escudar quando do preenchimento de suas declarações.

Tal postura, para mim, revela o dolo na escrituração, na prestação indevida das informações e nos recolhimentos reduzidos em relação ao valor total devido.

Assim, a conduta de falsear tais elementos, reduzindo-lhes os valores devidos, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, entendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa.

Neste sentido, voto para manter a multa qualificada.


EDUARDO DE ANDRADE – Redator Designado