



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

Processo nº 13896.723033/2011-05
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1101-000.139 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 02 de dezembro de 2014
Assunto Diligência
Recorrentes CPM BRAXIS S/A
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento em razão da recomposição promovida no julgamento de 1ª instância; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento em razão de vícios no MPF; 3) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento de CSSL em razão de vício de motivação; e 4) por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

RELATÓRIO

CPM BRAXIS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 30/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 23.632.598,02.

Em 13/09/2007 a contribuinte apresentou Declaração de Compensação – DCOMP para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006, formado por retenções de imposto sofridas na fonte, tendo em conta a apuração de prejuízo fiscal no período de R\$ 57.318.673,80. Em 29/01/2008 foi apresentada outra DCOMP para utilização de saldo negativo de CSLL, também constituído por retenções sofridas, tendo em conta a apuração de base de cálculo negativa no mesmo período no valor de R\$ 70.502.971,02.

Na análise destes direitos creditórios, a autoridade fiscal centrou seus questionamentos no registro, em DIPJ, de receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88, e em contrapartida ao valor contábil dos bens e direitos alienados no valor de R\$ 67.261.521,90. Em seus esclarecimentos, a contribuinte reportou-se a investimentos em pesquisas e desenvolvimento de novos produtos, destacando que seu principal projeto se referia a uma linha de negócios da companhia, cujos correspondentes custos, incorridos desde o final do exercício de 2002 até março de 2006, totalizara R\$ 35.290 mil. Concluído o desenvolvimento do projeto no 1º trimestre de 2006, reavaliou o potencial de negócios futuros do produto, mediante contratação de consultoria especializada, apurando pelo método de fluxo de caixa descontado o valor de R\$ 12.290 mil, razão pela qual reconheceu contabilmente perda de capital de R\$ 23.000 mil, submetendo o restante a amortização pelo prazo aproximado de seis anos. Todavia, no 3º trimestre de 2006 o saldo remanescente do ativo foi integralmente baixado. A companhia, apesar de ter apresentado lucro bruto positivo, gerou prejuízos após o cômputo das despesas financeiras e amortização de ágios que resultaram, ao final do segundo e terceiro trimestres de 2006, em capital circulante negativo.

A autoridade fiscal observou que *o Projeto FIT-IX tornou-se maduro para exploração comercial a partir do segundo trimestre de 2006 e que a exploração a nível comercial foi projetada para 20 (vinte) anos e que teriam sido gastos a título de desenvolvimento e lançamento a importância de R\$ 35.290 mil, mantida no ativo diferido até o segundo trimestre de 2006, exigindo a identificação das razões que tornaram o sistema não rentável financeiramente a tal ponto de no momento em que se torna maduro comercialmente ser decretada a baixa e a perda de capital, consubstanciadas em provas admitidas em direito. Também intimou a contribuinte a apresentar originais das notas fiscais de compra do ativo diferido, no valor de R\$ 67.261.521,90 e originais das notas fiscais de venda, vinculando e relacionando uma a outra, e a esclarecer a base legal que ampararia a baixa total do ativo considerando que no relatório conclusivo da KPMG é recomendado impairment no valor de R\$ 23.000 mil, representando reavaliação de ativo ao valor de mercado, em conta de natureza patrimonial, até sua realização.*

Frente às informações reunidas, a autoridade lançadora concluiu que, do total baixado a título de bens e direitos alienados (linha 41, Ficha 06 A da DIPJ), no valor de R\$ 67.261.521,90:

- A parcela de R\$ 10.786.674,82, baixada porque requerido pela Comissão de Valores Mobiliários ante a impossibilidade de recuperação econômica do valor residual do projeto Fit-ix, fora adicionada ao lucro líquido para evitar questionamentos pelas autoridades fiscais;
- A parcela de R\$ 1.506.325,84 representava *depreciação de parcela do valor de reavaliação do projeto Fit-ix, ao valor de mercado*;
- A parcela remanescente de R\$ 57.981.172,92 deveria ser objeto de glosa porque:
 - A contribuinte justificou que o montante de R\$ 22.999.582,75 decorria de amortização imediata, em 2006, do projeto Fit-ix, dado que apesar de aplicados R\$ 35.292.582,75 até 2006, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM questionou se os valores escriturados estariam compatíveis com as receitas que produziram no futuro, e em razão de avaliação de sua recuperabilidade pela KPMG Corporate, constatou-se que seu valor econômico-financeiro seria de R\$ 12.290 mil. Considerando que a CVM não estabelece normas de natureza tributária e o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda somente admite a baixa de bens do ativo permanente em caso de *alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação*, a Fiscalização afirmou inexistir amparo legal que autorize o reconhecimento de perda de capital na forma promovida pela contribuinte;
 - A parcela de R\$ 22.878.400,66 decorreu de baixa do projeto *Implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI*, que a contribuinte informou ter sido ativado equivocadamente, já que não beneficiariam a empresa por mais de um exercício, observando que a CVM recomendara este ajuste contábil. A Fiscalização entendeu que a abertura de capital não era motivo para justificar a baixa, destacou que não foi apresentada prova do investimento realizado, de sua natureza, do tempo previsto para recuperação do capital aplicado, ou se existe laudo de avaliação produzido pelo Fisco ou por empresa devidamente credenciada, atestando a perda e a motivação para a baixa. Daí a necessidade de sua glosa, em razão do expressivo valor e da ausência de provas;
 - A parcela de R\$ 12.103.189,51 remanesceu sem justificativa ou comprovação.

Em paralelo, a autoridade fiscal também constatou omissão de receita de venda de ativo imobilizado, tendo em conta que a contribuinte informou a este título apenas o valor de R\$ 8.984.783,88, apesar de ter sido apurado nas segundas vias de notas fiscais de venda apresentadas à Fiscalização o montante de R\$ 4.345.051,11, além do recebimento, em permuta,

de bens avaliados no valor de R\$ 8.299.000,00. A Fiscalização destaca que na escritura de permuta de imóveis a autuada entregou bens avaliados em R\$ 7.836.086,95, porém o ganho de capital deve ser apurado a partir do preço de mercado, aqui determinado a partir dos preços *estimados, escriturados, registrados em cartório*, reportando-se a disposições da Instrução Normativa SRF nº 107/88. Concluiu, assim, que houve omissão de receitas de R\$ 3.659.267,24.

Cientificada, a contribuinte impugnou a exigência apontando erro na apuração da CSLL, porque não contempladas as bases negativas de anos anteriores, e falta de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que ensejaria a nulidade do lançamento. Questionou aspectos relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afirmou nulo o lançamento de CSLL em razão de sua obscuridade. Disse que o lançamento carece de motivação, que os fatos não foram devidamente analisados e que a conclusão do procedimento fiscal foi premiada pela decadência, sendo desconsideradas várias provas da conformidade de seu procedimento com as determinações da CVM, resultando em indevida inversão do ônus da prova. Reportou-se aos motivos da baixa dos ativos, ressaltando o cabimento de seus procedimentos *em face de importante necessidade da companhia de captar recursos no mercado de ações*, e subsidiariamente pedindo o reconhecimento de erro quando da amortização dos ativos, cujos efeitos no resultado apenas teriam sido antecipados.

A Turma julgadora rejeitou as preliminares, afirmou correta as glosas promovidas, exceto com relação à parcela de R\$ 9.090.538,48 evidenciada em impugnação como baixa de ativo imobilizado vendido, afastou a hipótese de postergação, observou que a contribuinte não infirmou a omissão de receitas na venda de imobilizado, admitiu a amortização de 20% dos ativos baixados no período autuado, e ao final confrontou os valores remanescentes com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa do período autuado, reduzindo-os e exonerando integralmente o crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada (fls. 6741/6796):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A instauração do litígio é o momento oportuno para apresentação da documentação comprobatória, competindo à impugnante comprovar as alegações trazidas aos autos visando afastar a exigência fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

IRPJ. POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Não se tratando de inexistência contábil, por inobservância do regime de competência no registro de mutações patrimoniais, nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, a amortização integral de custos diferidos não configura hipótese de postergação do tributo, regulada pelo art. 26º, e §§, do Decreto-lei nº 1.598/77.

TESTE DE IMPAIRMENT. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Uma vez exercida opção pelo reconhecimento diferido dos gastos com projeto e desenvolvimento, cabível amortizá-los em conformidade com o disposto nos artigos 324 e 325 do RIR/1999, em prazo mínimo de cinco anos, reconhecendo perda integral caso devidamente comprovada inviabilidade do negócio ou desistência de sua implantação.

Não há previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de "Teste de Impairment" como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL do período.

OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO AFASTADA.

Não afastada pela impugnante a constatação fiscal de que a DIPJ apresentada não contempla todas as receitas não operacionais identificadas em regular procedimento de fiscalização, mantêm-se as correspondentes exigências.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.

Verificada a indedutibilidade dos valores amortizados do Lucro Real do período, além de apurada a omissão de receitas não operacionais, o lançamento de ofício deve observar o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, mediante recomposição do lucro real, considerando o prejuízo fiscal do período declarado.

O crédito tributário exonerado superou o limite fixado na Portaria MF nº 3/2008, razão pela qual a decisão foi submetida a reexame necessário.

A contribuinte tomou conhecimento do acórdão em 24/08/2012, ao abrir o documento em sua caixa posta E-CAC (fl. 6807), mas somente foi cientificada da decisão de primeira instância em 08/09/2012, em razão do decurso do prazo de 15 (quinze) dias a partir da postagem do documento na caixa postal eletrônica do e-CAC (fl. 6865). Na seqüência, in interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 28/09/2012 (fls. 6871/6979).

Inicialmente observa que o lançamento formalizou a exorbitante quantia de R\$ 23.632.598,02 e apresentou acusação confusa, que somente foi aclarada na decisão de 1ª instância. Na seqüência, argúi a nulidade do lançamento *em razão da equivocada apuração do lucro real*, aduzindo que a autoridade julgadora de 1ª instância não agiu corretamente, ao apenas cancelar o crédito tributário lançado, sem reconhecer a nulidade das glosas efetuadas com vício insanável no procedimento. Complementa que a recomposição dos cálculos pela autoridade julgadora, e conseqüente ajuste de prejuízos e bases negativas *de ofício*, prejudica o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. Ressalta a natureza inquisitória do procedimento fiscal, *de modo a resguardar ao contribuinte o direito de ter exercido plenamente a sua defesa na entrega de documentos e informações necessárias ao lançamento*. Como o procedimento fiscal não lhe permitiu *analisar detalhadamente a recomposição do lucro real efetuado*, optando a autoridade lançadora pelo *caminho mais cômodo*, resta patente a nulidade e a incompetência da autoridade julgadora *efetuar o trabalho do qual se omitiu a fiscalização*, mormente tendo em conta a impossibilidade deste órgão realizar diligências e analisar os documentos necessários para a recomposição do lucro real do sujeito passivo, e a sua atuação depois de transcorrido o prazo decadencial de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador. Em suas palavras:

25. Aceitar tão temerário procedimento é permitir que a Fiscalização, quando sufocada pela proximidade do prazo decadencial, possa realizar lançamentos infundados, incompletos, incoerentes, já que terá a supervisão da DRJ posteriormente, que poderá corrigir quaisquer problemas identificados, ainda que isso tenha prejudicado a defesa do contribuinte.

26. *Ou seja, considerando que o lançamento efetuado em 2011 foi incompleto, é de rigor reconhecer que ocorreu a homologação tácita das declarações prestadas pela Recorrente em relação ao ano-calendário de 2006, dado o transcurso do prazo de 5 anos. Entender em sentido contrário é aceitar que a Fiscalização possa adotar manobras, por meio de lançamentos incompletos a serem retificados quando do julgamento pela DRJ, com o escopo de majorar disfarçadamente o prazo de 5 anos que a Administração Pública possui para a constituição do crédito tributário.*

Aduz, também, que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF para verificação do IRPJ devido no ano-calendário 2006 somente foi emitido em 26/12/2011, de modo que a Fiscalização não poderia estar verificando sua escrituração desde março/2001. Acrescenta que o MPF tardiamente emitido não contempla a fiscalização da CSLL. Afirma a nulidade de todos os atos lavrados por pessoa incompetente antes da emissão do correspondente MPF, e reporta-se a outras disposições normativas que não foram observadas para emissão do referido mandado. Reporta-se a julgados administrativos que ressalta a importância da prévia emissão do MPF, e conclui que houve vício formal no lançamento questionado.

Questiona especificamente o lançamento de CSLL, asseverando que não compreendeu o lançamento que lhe foi cientificado, observando que a contribuição foi pouco abordada na acusação fiscal, e reitera a falta de competência do agente para o lançamento daquele tributo. Diz que somente entendeu o lançamento depois da decisão de 1ª instância, quando a DRJ, *com base nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, veio a identificar que era essa a hipótese que se amoldava aos autos*. De toda sorte, este procedimento tardio não afasta a nulidade do lançamento *desacompanhado de motivação para suportá-lo*, explicando a apuração do *quantum debeatur* e punição imposta, na forma do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Transcreve julgado administrativo afirmando a nulidade, em tais circunstâncias, por vício formal.

Prossegue ressaltado a *falta de motivação da autuação* porque a Fiscalização *não analisou os investimentos realizados pela empresa nos Projetos Fit-Ix, IFS e CMMI, vindo a glosar todas as despesas atreladas a tais casos simplesmente porque eventuais créditos encontravam-se prestes a ser alcançados pela decadência*, sem sequer verificar se os valores residuais da venda do ativo imobilizado haviam sido incluídos na base de cálculo do IRPJ. Acrescenta que prestou as informações requeridas pela Fiscalização, demonstrando o cabimento das baixas promovidas, sendo o lançamento formalizado sem qualquer prova *que sustentasse as premissas fáticas utilizadas*, e sem a verificação de eventual amortização futura dos valores que se afirmou passíveis de diferimento. Observa que a substituição da amortização integral em 2006 pela amortização futura não geraria qualquer prejuízo ao Erário, e que o lançamento somente prosperaria se demonstrado que esta amortização futura também ser verificou. E ressalta que caberia à Fiscalização verificar estas amortizações de 2007 a 2010, especialmente porque exigiria recomposição do lucro real, de execução *inviável em sede processual*.

Invoca o princípio da verdade material, o art. 142 do CTN, excertos doutrinários, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, julgados administrativos e judiciais, e conclui que o lançamento é nulo, ensejando indevida inversão do “ônus da prova”, porque dissociado *das provas pertinentes a demonstrar a ocorrência do fato gerador a ensejar a cobrança de tributo*.

Defende a necessidade das despesas escrituradas, observando que este aspecto não foi analisado na decisão recorrida, adotando a premissa de que *a CVM não possui o*

condão de definir a ocorrência dos fatos geradores tributários. Aduz que os valores deduzidos do lucro real são decorrentes de gastos incorridos no desenvolvimento de projetos inerentes à atividade da Recorrente, de prestação de serviços de tecnologia da informação; resultam de baixas de ativo diferido exigidas pela CVM como requisito para oferta pública de suas ações; e prestaram-se a refletir da melhor forma a sua situação patrimonial, de modo a proteger os investidores. Reporta-se às exigências consignadas no Ofício CVM/SER/SEP nº 71/2006, diz que não pode ser punida por ter observado o que determinou a CVM, destaca que a atuação deste órgão está prevista no art. 177, §3º da Lei das S/A, invoca o princípio do conservadorismo, bem como o art. 183, §3º da Lei das S/A.

Discorre sobre o requisito de necessidade contido no art. 299 do RIR/99, ressalta que a despesa foi *incorrida para desenvolvimento de projetos de interesse da companhia e que, em tese, teriam potencial para transformar-se em importantes produtos e, por assim dizer, fontes de receita*; especifica a finalidade de cada projeto desenvolvido, destacando as *sólidas motivações empresariais* que os motivaram, e acrescenta que a baixa com perda de capital, além de observar determinação da CVM, se deu *em face de importante necessidade da companhia, de captar recursos no mercado de ações*. Daí porque *afirmar que não podem configurar despesas necessárias os ativos baixados pela Recorrente em atendimento das exigências da CVM é ignorar a própria essência da relação empresarial e do universo do mercado de ações, pautado pela relação entre os investidores e as empresas*.

Afirma, também, a usualidade ou normalidade da dedução, porque decorrente de *exigência contábil feita pela CVM*, mormente no exercício de sua função regulatória/fiscalizatória. E destaca que apresentou em impugnação as notas fiscais que integraram os gastos baixados, demonstrando sua efetiva ocorrência.

Pede, por tais razões, que as glosas não afastadas na decisão de 1ª instância sejam canceladas, mas subsidiariamente observa que houve erro no procedimento fiscal, porque acolhido em 1ª instância seu argumento de que a Fiscalização somente poderia ter contestado a baixa imediata dos gastos, mas não sua amortização em 5 (cinco) anos, mas disto resultou apenas a exclusão da amortização proporcional ao ano de 2006. Observa que até o momento do lançamento já teria transcorrido o prazo para dedução das 60 parcelas passíveis de amortização, com exceção do projeto Fit-Ix, cuja amortização seria concluída em março/2012.

Defende, assim, que houve apenas antecipação indevida das deduções, permitindo, no máximo, a exigência de *valores devidos a título de juros de mora proporcional aos 4 ou 5 anos posteriores de amortização, mas nunca o principal acompanhado de multa de ofício, sob pena de enriquecimento sem causa da União Federal*. Ressalta que a dedução promovida apenas aumentou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, sem sequer ensejar redução de tributos devidos no ano-calendário 2006, afastando a possibilidade de ter sido promovida uma manobra fiscal, já que nem existia *a certeza de lucro tributável nos anos seguintes*.

Conclui que houve, no máximo, *um erro de procedimento*, cita julgados administrativos em favor do *reconhecimento extemporâneo de amortização/depreciação*, e observa que no presente caso sequer exigência de multa e juros de mora seria pertinente, porque não houve falta de recolhimento de tributo no período autuado.

Ressalva, porém, que poderia ter classificado os valores investidos como despesa operacional no passado, mas assim não entendeu correto, e que atualmente as regras de *contabilidade decorrentes do IFRS admitem este procedimento*, até porque extinguiram o Ativo

Diferido. Reporta-se ao Pronunciamento Técnico CPC nº 13, e assevera que o procedimento por ela adotado desde 2002 resultou em postergação do registro de despesas, muito embora orientado pelo princípio *da paridade das receitas*, sobre o qual discorre. Na seqüência aborda a *transição do antigo sistema contábil para o novo*, invoca o disposto no art. 177, §7º da Lei da S/A, com a redação dada pela Lei nº 11.638/2007, e questiona a glosa promovida em razão de apenas ter se antecipado à baixa que seria devida em 2007.

Complementa que o Fisco não pode se sobrepor à efetiva vontade das partes, invocando o art. 112 do Código Civil e o art. 4º, I do CTN, bem como citando julgados administrativos em favor de seu entendimento. E se reporta ao laudo de rentabilidade futura que atribuiu valor reduzido ao Projeto Fit I-x (revelando perda que deve ser considerada para fins de aferição do acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ).

Finaliza enfrentando a acusação de omissão de receitas na venda de bens do ativo permanente, observando que a permuta de imóveis com o Banco Mercantil de São Paulo não gerou efeitos tributários, de modo a centrá-los no valor recebido em razão da venda de bens do ativo permanente, no valor total de R\$ 4.345.051,12, para assim argumentar que *ofereceu todos os valores residuais dos bens do ativo permanente à tributação*, consoante balancetes apresentados em impugnação. Aduz que estas ocorrências não foram verificadas no procedimento fiscal em razão da *proximidade do prazo decadencial*, ressalta que a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu a existência dos registros contábeis apresentados, mas culpando-lhe da falta de apresentação destes livros à Fiscalização, exigiu-lhe demonstração individualizada dos fatos alegados, invertendo indevidamente o ônus de prova. Ressaltou a possibilidade de diligência e acrescentou que juntou à impugnação as notas fiscais de vendas do ativo permanente. Reiterando que a análise da documentação fiscal deveria ter se dado durante o procedimento fiscal, bem como a incompetência da autoridade julgadora para tanto, conclui que *não tendo o I. Agente Fiscal efetuado a verificação do fato gerador, com a análise da documentação fiscal da Recorrente, é de se concluir que a referida exigência deverá ser prontamente cancelada, eis que insubsistente, diante da má formação do auto de infração e das provas juntadas em sede de impugnação*.

Pede, assim, a reforma parcial da decisão de 1ª instância, para que seja *declarado extinto e sem efeito o auto de infração originário*, inclusive cancelando-se *qualquer ajuste do prejuízo de IRPJ e da base negativa de CSLL* em razão do lançamento ou da decisão recorrida. E ressalta que dispõe de cópia de segurança das mídias juntadas à impugnação caso elas venham a se extraviar ou apresentar defeito.

A autoridade julgadora de 1ª instância requereu a devolução dos autos para retificação de erro material no acórdão (fl. 6808), proferindo o acórdão revisor de fls. 6809/6864, apenas para ajuste dos *valores considerados de Lucro Real após compensação de Prejuízo do Próprio Período de Apuração e na Base de Cálculo antes da compensação de Base de Cálculo Negativa*, sem alterar as *razões de decidir apostas no voto revisado*. Em 30/11/2012 a contribuinte abriu este documento em sua caixa postal E-CAC (fl. 6982), bem como a intimação do resultado do julgamento e de seu direito a recurso que o acompanhavam, e em 25/10/2012 verificou-se sua ciência depois de transcorridos 15 (quinze) dias da postagem dos documentos (fl. 6981). Não houve complementação das razões de defesa.

VOTO**Conselheira EDELI PEREIRA BESSA**

Inicialmente a recorrente observa que a acusação fiscal foi confusa e somente restou aclarada na decisão de 1ª instância. Na seqüência argúi a nulidade do lançamento *em razão da equivocada apuração do lucro real*, discordando da conduta do julgador de 1ª instância que ajustou o lançamento, sem reconhecer a nulidade das glosas efetuadas com vício insanável no procedimento. Complementa que a recomposição dos cálculos pela autoridade julgadora, e conseqüente ajuste de prejuízos e bases negativas *de ofício*, prejudica o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 251/262 permitem validamente concluir que a autoridade lançadora discordou da baixa de ativo no valor de R\$ 57.981.172,92 contra o resultado tributável, bem como apurou omissão de receita na alienação de bens e direitos no valor de R\$ 3.659.267,24. As ocorrências que motivaram os registros contábeis e as divergências manifestadas pelo Fisco foram descritas ponto a ponto, inexistindo qualquer óbice à defesa do sujeito passivo. Já a apuração do crédito tributário a partir daquelas infrações apresentou algumas irregularidades.

No cálculo do IRPJ, inicialmente apenas a glosa da baixa de R\$ 57.981.172,92 está apontada no campo destinado ao “valor infração”, mas isto porque expressamente classificada como operacional, ante a interpretação fiscal de que houve amortização indevida de ativo diferido (fl. 263). Na seqüência, da infração totalizada em R\$ 57.981.172,92 são deduzidos o prejuízo do período (R\$ 1.746.928,67) e de período anterior (R\$ 17.968.053,45), resultando no valor tributável de R\$ 38.266.190,80, que se eleva para R\$ 41.925.458,04 antes da aplicação da alíquota, o que somente pode decorrer do acréscimo da omissão de receita não operacional de R\$ 3.659.267,24, consignada na descrição dos fatos anexa ao auto de infração (fl. 268/269). Veja-se:

Compensação de Prejuízo				
Valor Infração	Multa (%)	Prej. Compensado Período Anterior	Prej. Compensado Período	Valor Tributável
57.981.172,92	75,00	1.746.928,67		
Operacional		17.968.053,45		38.266.190,80

Infrações Apuradas				
Multa (%)	Moeda	Valor Tributável	Alíquota (%)	Imp. Apurado (R\$)
75,00	R\$	41.925.458,04	15,00	6.288.818,70

Cálculo do Imposto Adicional				
Valor Decl. (R\$)	Val. Apurado (R\$)	Base Tributável	Alíquota (%)	Imp. Adic. Dev (R\$)
0,00				
75,00	41.925.458,04	240.000,00	0,00	0,00
		41.685.458,04	10,00	4.168.545,80

Impacto Total Devido em R\$ por Percentual da Multa

Poder-se-ia interpretar que há obscuridade nesta demonstração, mas ali interferem circunstâncias decorrentes da própria complexidade das regras de incidência do

IRPJ, no caso a limitação contida no art. 511 do RIR/99 à compensação de prejuízos com resultados não operacionais, que não poderiam ser confrontados de plano com qualquer prejuízo acumulado. De outro lado, há irregularidade na demonstração anterior, porque o prejuízo do período, informado pela contribuinte em DIPJ, era de R\$ 57.318.673,80 (fl. 34), e no LALUR de R\$ 55.571.744,82 (fl. 173), sendo que nenhuma outra revisão da apuração foi consignada na acusação fiscal, nem está presente nos autos, para reduzi-lo ao montante de R\$ 1.746.928,67. Por fim, quanto à compensação de prejuízos de períodos anteriores, embora a autoridade lançadora não demonstre a disponibilidade de saldos, é de se presumir que eles existiam, e poderiam reduzir a base tributável até o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

No cálculo da CSLL, a glosa de amortizações indevidas de R\$ 57.981.172,92 e a omissão de receitas de R\$ 3.659.267,24, consignadas na descrição dos fatos do auto de infração (fls. 272/273), são somadas para totalizar R\$ 61.640.440,16, indicado como “valor da infração” à fl. 270. Na seqüência, desta infração total é deduzida a base de cálculo negativa do período, apontada no valor de R\$ 61.640.440,16, muito embora a base negativa informada pela contribuinte em DIPJ, fosse de R\$ 70.502.971,02 (fl. 36). Mas isto porque o demonstrativo presta-se a indicar a parcela utilizada para reduzir a infração, resultando, como deveria ser, na inexistência de base tributável pela CSLL. Veja-se:

Compensação das Bases Negativas da Contribuição Social

Período	Valor Infração	Multa (%)	Moeda	Bas. Calc. Compensada do Período do Período Anterior	Valor Apurado
2006	61.640.440,16	75,00	R\$	61.640.440,16	0,00
				0,00	0,00

A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, ao manter parte das bases tributáveis, reduzindo o valor total das infrações a R\$ 43.562.648,70, adotou outra forma de demonstração de seus efeitos no âmbito da CSLL, evidenciando que a base de cálculo negativa do período foi reduzida para R\$ 25.193.393,35. Já no âmbito do IRPJ, retificou o valor do prejuízo fiscal do período, e como ele se mostrou superior ao valor total das infrações, exonerou integralmente o crédito tributário lançado e demonstrou restar R\$ 12.009.096,12 de prejuízo fiscal no período a compensar no futuro. Em conseqüência, foi desconsiderada a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores admitida pela Fiscalização para reduzir a base tributável, agora anulada.

Anote-se que no primeiro acórdão proferido, a autoridade julgadora de 1ª instância promoveu estes ajustes de cálculo tendo em conta o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL informadas na DIPJ. Posteriormente, considerando que a apuração da contribuinte já havia sido revisada no âmbito do processo administrativo nº 13896.000300/2011-64 – definitivo na esfera administrativa – recompôs a apuração no acórdão revisor de fls. 6809/6864, para ter como ponto de partida valores coincidentes com os informados no LALUR apresentado à Fiscalização. Abaixo estão reproduzidos os quadros apresentados no acórdão revisor:

Discriminação	Acórdão Revisado	Acórdão Revisor
Lucro Real Após Comp. Prej. Próprio Per. De Apuração	(57.318.673,80)	(55.571.744,82)
Valores mantidos	43.562.648,70	43.562.648,70
Prejuízo ajustado do período	(13.756.025,10)	(12.009.096,12)

<i>Discriminação</i>	<i>Acórdão Revisado</i>	<i>Acórdão Revisor</i>
<i>Base de Cálculo antes da Compensação de BC Negativa</i>	<i>(70.389.679,75)</i>	<i>(68.756.042,05)</i>
<i>Valores mantidos</i>	<i>43.562.648,70</i>	<i>43.562.648,70</i>
<i>Base De Cálculo Negativa</i>	<i>(26.827.031,05)</i>	<i>(25.193.393,35)</i>

Resta claro, nestes termos, que os demonstrativos de apuração do crédito tributário, elaborados em concordância com a descrição dos fatos que acompanha os autos de infração, foram cientificados à contribuinte, e permitiram-lhe o exercício de sua defesa. Não é correto afirmar que a autoridade lançadora optou pelo *caminho mais cômodo*, mas apenas que errou ao indicar o prejuízo fiscal originalmente apurado pela contribuinte no período fiscalizado. Por sua vez, o procedimento adotado pela autoridade julgadora também mostra-se válido, na medida em que resultou na recomposição do resultado tributável em conformidade com o que informado pela contribuinte em DIPJ e no LALUR, o que dispensou diligências e análise documental mencionadas na defesa, inserindo-se na previsão do art. 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ressalte-se que a autoridade lançadora reajustou a apuração do sujeito passivo, e não se limitou a aplicar as alíquotas dos tributos devidos sobre valor das infrações apuradas. Apenas que, ao assim proceder, informou incorretamente o prejuízo fiscal originalmente apurado pelo sujeito passivo, e assim acabou por apurar lucro tributável, reduzido por compensação de prejuízos passados. Em tais condições, a retificação deste erro pode ser promovida durante o contencioso administrativo, ou até mesmo em revisão de ofício, ainda que já transcorrido o prazo decadencial, salvo se dela resulte exigência complementar, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Conclui-se, do exposto, que não se pode admitir ser incompleto o lançamento formalizado em 30/12/2011, ou cogitar de homologação tácita das declarações prestadas pela contribuinte relativamente ao ano-calendário 2006. A autoridade lançadora percorreu todo o *iter* necessário para constituição do fato jurídico tributário e determinação do crédito tributário devido, e erros materiais neste percurso podem ser corrigidos no curso do contencioso administrativo, sem prejuízo à validade formal do lançamento.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento.

A recorrente também questiona a validade do procedimento fiscal na medida em que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF para verificação do IRPJ devido no ano-calendário 2006 somente foi emitido em 26/12/2011, e as análises fiscais se iniciaram em março/2011. Demais disso, o MPF tardiamente emitido não contempla a fiscalização da CSLL.

Contudo, a autoridade julgadora de 1ª instância bem expôs as razões para não declarar a nulidade dos atos lavrados antes da emissão do MPF, ou invalidar o procedimento fiscal por inobservância de disposições normativas correlatas:

Está pacificado o entendimento na jurisprudência administrativa de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), seja ele de Fiscalização, de Diligência ou Especial, presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal, embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, quais são os tributos envolvidos, período, etc.

Ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, SEM, JAMAIS, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse contexto, cabe ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram o procedimento, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.

Todavia, como dito, estas ocorrências em nada alteram a competência do servidor, fixada por lei, assim como em nada modifica a presteza e qualidade das informações que devem ser disponibilizadas pelos contribuintes sob procedimento fiscal (de

diligência ou de fiscalização), máxime porque a obrigatoriedade de prestar referidas informações e exibir livros e documentos não advém de simples Portaria, mas de norma legal (RIR/1999, com os fundamentos legais discriminados ao final de cada artigo):

Art.927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art.928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Bem a propósito, jurisprudência do CARF a respeito:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2004
Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão nº 201-80670 – Relator Maurício Taveira e Silva)

Repise-se, não se deve olvidar, não é o MPF que dá início à fiscalização, mas, sim, o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, na forma do que dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

No mesmo ritmo, o Estatuto Tributário (Lei nº 5.172/1966 – CTN):

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

E, para que não parem dúvidas sobre a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal para diligenciar e fiscalizar os contribuintes, veja-se os seguintes artigos do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999):

Art.904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art.911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e

documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Em suma, o MPF não é o meio hábil para se considerar iniciada, continuada ou finalizada uma fiscalização, mas instrumento de controle da RFB e que, disponibilizado ao contribuinte, permite-lhe conhecer detalhes do procedimento que será levado a efeito em seu estabelecimento. Só isso.

É remansosa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em todas as suas Câmaras, a respeito de nulidades suscitadas em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, todas improvidas:

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – PRORROGAÇÃO – VALIDADE – A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez –Acórdão nº 101-96351).

Do mesmo modo:

Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 106-15259 Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou inexistência de tais documentos. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.

Igualmente, os Acórdãos nºs 108-09653, Relator Cândido Rodrigues Neuber; 102-48948, Relator José Raimundo Tosta Santos; 104-22515, Relator Antonio Lopo Martinez.

Em síntese final, a competência dos Auditores Fiscais está definida em lei, em sentido estrito, e as repercussões de eventuais irregularidades cometidas em relação ao MPF devem limitar-se às relações entre a Administração Tributária e seus Agentes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

De outro lado, reversamente ao entendimento exposto na defesa, inexistente óbice a que um procedimento se inicie como “diligência” direcionada à verificação de liquidez e certeza de crédito de saldo negativo (como ocorrido no presente) e se converta posteriormente em “fiscalização”, não encerrando, por isso, qualquer nulidade nem modificando o teor das intimações lavradas e das respostas dadas pelos fiscalizados.

O Acórdão nº 1802-000.815, abaixo transcrito, e os excertos do voto do I. Relator José de Oliveira Ferraz Correa bem definem a situação:

Processo nº 10830.006387/2005-10 - Acórdão nº 1802-000.815 Segunda Turma Especial/Primeira Seção de Julgamento Sessão de 23/02/2011 Relator(a) JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2000, 2002 NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) Nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF – Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Excertos do voto “O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Também nada impede que o MFP-Fiscalização seja entregue juntamente com o auto de infração, porque o lançamento não precisa necessariamente ser antecedido de um procedimento prévio de auditoria fiscal. **Se a Fiscalização entender que já possui os devidos elementos de prova (e, no caso, estes elementos foram coletados na fase de diligência)**, pode promover diretamente a autuação. A questão da força do conjunto probatório já é problema de outra ordem, referente ao mérito, e não de nulidade por vício formal na atividade de lançamento” (*grifos acrescidos*).

No caso concreto analisado, entretanto, sequer existiu qualquer irregularidade na emissão, remissão, conversão de um procedimento em outro ou ciência à fiscalizada, do MPF de Fiscalização.

Portanto, inexistentes irregularidades, ilegalidades ou vícios que pudessem levar à nulidade requerida pela defesa, pelo que não se acolhe a pretensão formulada.

Assim, também aqui deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento em razão de vícios na emissão do MPF.

Por fim, a recorrente também afirma a nulidade do lançamento de CSLL por falta de motivação, vez que tal contribuição foi pouco abordada na acusação fiscal, e impediu sua compreensão do lançamento. A acusação somente teria sido aclarada na decisão de 1ª instância, quando a DRJ, *com base nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, veio a identificar que era essa a hipótese que se amoldava aos autos.*

Novamente não merecem acolhida os argumentos da defesa. Como demonstrado no início do relatório, os questionamentos fiscais centraram-se no registro, em DIPJ, de receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88, e em contrapartida ao valor contábil dos bens e direitos alienados no valor de R\$ 67.261.521,90. Estes registros, por sua vez, prestam-se a ajustar o lucro operacional e determinar o resultado do período de apuração, conforme claramente evidenciado na Ficha 06A da DIPJ (fl. 33). Na medida em que o resultado do período é o ponto de partida para determinação da base de cálculo da CSLL, a sua recomposição seria consequência lógica dos questionamentos deduzidos pela Fiscalização.

Para além disso, o Auto de Infração pertinente àquela contribuição é integrado pela descrição dos fatos que ensejam a alteração da demonstração do resultado do período, e estão fundamentados especialmente no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, que estabelecem a incidência da CSLL a partir do lucro líquido ajustado. Inexiste, pois, qualquer ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento de CSLL.

Iniciando a análise de mérito a partir da acusação de omissão de receitas na venda de bens do ativo permanente, vê-se que a recorrente afirma a regularidade de seus cálculos e questiona a falta de aprofundamento da investigação fiscal, da qual decorreria indevida inversão do ônus da prova. Cumpre, assim, avaliar as análises procedidas pela autoridade lançadora.

Por meio da intimação de fls. 41/43, exigiu-se da contribuinte a apresentação de *cópia das notas fiscais de venda e ficha de depreciação/amortização dos bens alienados, bem como de cópia das notas fiscais de compra* correspondentes aos registros de *receitas de*

alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88 e em contrapartida o valor contábil dos bens e direitos alienados de R\$ 67.261.521,90.

Depois de requerer prorrogação de prazo para atendimento (fl. 46), apresentou resposta na qual vinculou a parcela de R\$ 58.318.272,49 do total de R\$ 67.261.521,90 à baixa de ativo diferido, e apresentou notas fiscais de venda do ativo permanente (fls. 47/48). As notas fiscais estão juntadas às fls. 51/108, e em sua maioria reportam-se a operações de menor expressão, destacando-se as vendas em favor de Embratel Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A nos valores de R\$ 3.045.729,99, R\$ 537.940,38 e R\$ 438.178,73.

Nova intimação é lavrada (fls. 111/119), na qual a autoridade fiscal consigna que as notas fiscais de venda apresentadas representavam o total de R\$ 4.345.051,12, bem como faz outras considerações acerca da baixa do ativo diferido. Ao final, exigiu, dentre outros elementos, a apresentação das notas fiscais de compra do ativo diferido que totalizou em R\$ 67.261.521,90, bem como os *originais das notas fiscais de venda, vinculando e relacionando uma a outra.*

Depois de requerer prorrogação do prazo de atendimento (fl. 122), a contribuinte apresentou resposta reportando-se a *documentos que comprovam a origem dos lançamentos que compõem o valor registrado nas contas de ativo diferido baixadas em 2006* (fls. 123/130), complementando seus esclarecimentos às fls. 131/139 e consignando, especificamente ao ponto em debate, o que segue:

(i) Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia – cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 – vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.

Às fls. 180/198 está juntada a escritura de permuta de imóveis, seguida de escritura de venda de imóvel pelo segundo permutante, Banco Mercantil de São Paulo S/A. Posteriormente, a contribuinte também apresentou informações acerca dos *valores residuais dos imóveis permutados em agosto/2006*, presentes em processo administrativo de acompanhamento de arrolamento de bens no âmbito da Receita Federal (fls. 199/225).

A partir destas informações, a autoridade lançadora conclui que a contribuinte auferiu receita de vendas de bens do ativo imobilizado expressas nas notas fiscais apresentadas no montante de R\$ 4.345.051,12, bem como resultante da permuta de imóveis, na qual ela foi favorecida com bens no montante de R\$ 8.299.000,00. Considerando que somente foi declarada receita de R\$ 8.984.783,88, concluiu que houve omissão de receita não operacional no valor de R\$ 3.659.267,24.

Como se vê, a Fiscalização analisou os documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, e inclusive a alertou, na intimação de fls. 111/119, que as notas fiscais de venda de ativo imobilizado apresentavam valor inferior ao total de receita não operacional informada em DIPJ. Além disso, as informações acerca dos *valores residuais dos imóveis permutados em agosto/2006* não afetariam, necessariamente, o valor do item da DIPJ questionado pela Fiscalização, destinado ao registro das *receitas alien. bens/direitos do ativo permanente*, e não ao seu resultado.

Em sua impugnação a contribuinte apresentou argumentos semelhantes aos aqui deduzidos: aduziu que a Fiscalização reconheceu ter sido oferecido à tributação o valor

referente à permuta de imóveis, centrou a discussão nos valores recebido em razão da venda de bens do ativo permanente, no valor total de R\$ 4.345.051,12, e alegou provado em escrituração comercial que *ofereceu todos os valores residuais dos bens do ativo permanente à tributação.*

O voto condutor da decisão recorrida veicula a seguinte análise destas alegações:

Inicialmente, necessário discorrer sobre as formas possíveis de reconhecimento das vendas de ativo imobilizado na demonstração do resultado do exercício.

Com fulcro nas legislações societária e tributária e nas normas contábeis vigentes, o procedimento mais coerente imporia, quando da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a opção por uma das seguintes formas de escrituração: (i) a indicação discriminada das receitas e despesas não-operacionais ou, simplesmente, (ii) a indicação do resultado não-operacional (diferença entre receitas e despesas).

Contabilmente:

(i) LUCRO OPERACIONAL
RECEITAS ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE
VALOR CONTÁBIL DOS BENS ALIENADOS
OU
(ii) LUCRO OPERACIONAL
RESULTADO NÃO OPERACIONAL (RECEITAS DE ALIENAÇÃO - VALOR CONTÁBIL)

Do termo de verificação, peça integrante dos Autos de Infração combatidos, foram confirmados pela autoridade fiscal os seguintes registros contábeis, efetuados pela atuada:

LUCRO OPERACIONAL RECEITAS ALIENAÇÃO DE TERRENOS R\$ 8.299.000,00
VALOR CONTÁBIL DOS BENS PERMUTADOS R\$ 7.836.086,95

De tais registros depreende-se a opção da contribuinte pelo reconhecimento das receitas de vendas de imobilizado (R\$ 8.299.000,00), de forma discriminada (item i), apartada, portanto, dos respectivos custos (R\$ 7.836.086,95).

É o que se depreende, inclusive, de resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal DRF/BRE/SEORT no. 708/2011, cuja ciência ocorreu em 17/06/2011:

1- RECEITA DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO
(i) - Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia - cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 - vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.

Ainda com base nas informações trazidas pela própria contribuinte, verifica-se a ocorrência de registro de baixa de bens do imobilizado cujo valor contábil residual seria R\$ 1.254.451,54 (R\$ 9.090.538,49 – 7.836.086,95), com receita de venda não abarcada pelas operações destacadas, no montante de R\$ 685.783,88 (R\$ 8.984.783,88- R\$ 8.299.000,00).

Em sua impugnação, alega a contribuinte que os valores escriturados de despesas não-operacionais que remanesceriam injustificados (R\$ 1.254.451,54), seriam, na verdade, oriundos do confronto das receitas de vendas do imobilizado (R\$ 4.345.051,12), com o respectivo valor contábil.

Esquemáticamente:

LUCRO OPERACIONAL RESULTADO NÃO-OPERACIONAL – R\$ (1.254.451,54)
VALOR CONTÁBIL DOS BENS-R\$ (?)
VALOR DA VENDA R\$ 4.345.051,12

Assim, entende-se afirmar a contribuinte que teria baixado ativo imobilizado cujo valor contábil somaria R\$ 5.599.502,66 (= - 1.254.451,54 - 4.345.051,12).

E, para comprovar suas alegações, diz a contribuinte trazer seu Razão Contábil em CD em anexo.

Do balancete acima depreende-se haver escrituração de baixa de ativos imobilizados cujo valor contábil somaria R\$ 9.090.538,48 (saldo final da conta 820.00.0.02), com perda de ativo diferido (conta 830.00.0.00) no valor de R\$ 58.170.983,41, e ganhos na alienação de ativo (conta 820.00.0.01) no montante de R\$ 8.984.783,88, conforme alegado pela defesa. Mas é só o que se pode confirmar.

Com vistas a comprovar o efetivo oferecimento à tributação dos valores constantes das notas fiscais de vendas de imobilizados, apresentadas à fiscalização, somando R\$ 4.345.051,12, caberia à contribuinte a demonstração, com base em seus livros e registros contábeis, dos valores individualizados dos bens baixados, trazendo os livros Razão relativos às contas ora verificadas. Os saldos finais das contas, sem detalhamento dos valores a elas creditados e debitados durante o ano, não permitem qualquer inferência acerca da efetiva contabilização dos valores líquidos das vendas.

Mister se faz registrar que os fatos que transitam no âmbito tributário não são notórios que prescindam de prova, mas prevalece, sempre, no Processo Administrativo-Tributário, a máxima onus probandi incumbit ei qui dicit. Portanto, aquele que argüir direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo, quando acusa a ocorrência de qualquer infração praticada pelo contribuinte, salvo no caso das presunções legais, seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária que, no intuito de se defender, precisa elidir a imputação e demonstrar a inoportunidade da irregularidade apontada.

Para a caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja, ab initio, a prova, pelo Fisco, de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto, bem assim que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo contrariam dispositivo legal e caracterizam-se como irregularidade fiscal.

A posteriori, todavia, quando efetivamente apurados e demonstrados pela autoridade administrativo-fiscal os fatos que indicam o descumprimento de norma tributária, como ocorre na presente hipótese, caberia à pessoa jurídica afastar a imputação, demonstrando nos autos, de forma clara e precisa, a observância aos ditames legais (declaração/pagamento do tributo).

Nada tendo sido trazido aos autos que permita concluir pelo devido oferecimento à tributação das receitas não-operacionais apuradas, sustenta-se a omissão apurada pela autoridade fiscal, posto não comprovado o procedimento alegado em sede de impugnação. Mesmo porque constatada através dos documentos apresentados pela própria empresa.

Inicialmente cumpre registrar que as mídias referidas pela autoridade julgadora não foram reproduzidas no processo digital distribuído a esta Relatora. Há registro nos autos de que não foi possível integrar os arquivos apresentados ao processo digital, formalizando-se outro processo administrativo, de nº 13896.000022/2012-26, remetido em meio físico para o órgão julgador de 1ª instância, e depois daquele julgamento enviado a este Conselho, mas devolvido em razão da alegada inclusão dos seus elementos nestes autos, o que não se confirma.

De toda sorte, a reprodução parcial dos registros daqueles arquivos, contida na decisão de 1ª instância já é suficiente para cogitar que a contribuinte não teria registrado a receita não operacional no item da DIPJ questionado pela Fiscalização, mas sim o resultado, ganho ou perda de capital, como indicado no título das contas 800.00.0.00 e 820.00.0.01/02. E, embora isto não signifique que a investigação fiscal foi prejudicada pela *proximidade do prazo decedencial* – dado que o item da DIPJ aqui questionado destina-se ao registro das receitas

não-operacionais e não ao resultado das transações, e sob esta premissa a autoridade fiscal conduziu suas análises – a exigência fiscal não pode ser mantida sob a premissa de que a contribuinte não fez a prova documental completa dos fatos alegados.

É certo que a autoridade lançadora exigiu prova documental das vendas e das baixas de ativo permanente, e a contribuinte não prestou adequadamente os esclarecimentos exigidos, primeiro apresentando notas fiscais de venda que totalizavam R\$ 4.345.051,12, e depois agregando às vendas a operação de permuta de imóvel, em momento algum demonstrando como estes valores poderiam se conformar à receita não operacional informada em DIPJ. Mas em sua impugnação trouxe elementos documentais suficientes para suscitar dúvidas quanto à lógica adotada para transposição de suas informações contábeis para a DIPJ. E este início de prova é suficiente para determinar outras investigações fiscais junto à escrituração da contribuinte, mormente tendo em conta o volume de registros contábeis no período e a necessidade de confirmação dos lançamentos a débito e a crédito que reduziram o ativo permanente e afetaram o resultado do período.

Anote-se, ainda, que na análise do registro, em DIPJ, do *valor contábil dos bens e direitos alienados de R\$ 67.261.521,90*, a contribuinte vinculou apenas a parcela de R\$ 58.312.272,49 à baixa de ativo diferido, remanescendo a parcela não comprovada de R\$ 12.103.189,51. Por sua vez, no julgamento de 1ª instância admitiu-se comprovado, a partir dos registros contábeis presentes na mídia apresentada em impugnação, que a parcela de R\$ 9.090.538,49 corresponderia a baixa de ativo alienado. Assim, não só a infração de omissão de receitas, como também a glosa das baixas de ativo que a contribuinte não justificou durante o procedimento fiscal, podem ser afetadas pela forma de contabilização adotada para o resultado operacional, bem como pelo procedimento adotado na sua transposição para a DIPJ.

Reitere-se, por fim, que o procedimento fiscal valeu-se de evidências suficientes para afirmar a omissão de receitas e a falta de comprovação das baixas que afetaram o resultado não operacional, de modo que não prospera a pretensão da recorrente de ver cancelada a exigência sob as premissas de que a análise da documentação fiscal deveria ter se dado durante o procedimento fiscal, bem como de que a autoridade julgadora seria incompetente para fazê-lo. O contencioso administrativo presta-se a aferir a legalidade do crédito tributário exigido, e a diligência é meio posto à disposição do julgador para firmar sua convicção acerca dos fatos alegados pelas partes, especialmente quando o sujeito passivo não presta informações suficientes e claras durante o procedimento fiscal, e começa a fazê-lo apenas nas peças de defesa.

Por todo o exposto, uma vez REJEITADAS as preliminares suscitadas pela recorrente, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente:

- Remeta a este Conselho as mídias juntadas ao processo administrativo nº 13896.0000222/2012-26, caso o aperfeiçoamento dos recursos informatizados ainda não permitam a anexação dos correspondentes arquivos aos autos digitais deste processo administrativo;
- Identifique, junto à escrituração contábil da contribuinte, todas as operações que afetaram o resultado não-operacional do período fiscalizado, correlacionando-as com os lançamentos contábeis

promovidos para seu registro, de modo a identificar a natureza da variação entre os saldos iniciais e finais das contas contábeis envolvidas; e

- Confrontar as variações no resultado não-operacional com os valores consignados na DIPJ, manifestando-se acerca de sua compatibilidade.

Ao final dos trabalhos deve ser elaborado relatório circunstanciado, descrevendo as análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora