



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000699/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.975 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente MAMBORE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITA- SALDO CREDOR DE CAIXA

Caracteriza-se como omissão no registro de receitas - ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção - a ocorrência da hipótese de saldo credor de caixa, constatado após a reconstituição da conta caixa.

OMISSÃO DE RECEITA - ATIVIDADE DE LOTEAMENTO

A falta de escrituração de operações imobiliárias, no presente caso, de receitas provenientes da alienações de terrenos, caracteriza-se como omissão de receitas, já que as mesmas integram a base de cálculo do lucro presumido.

OMISSÃO DE RECEITAS - GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital na alienação de imóveis, deduzidos do seu custo contábil, quando comprovado, integram a base de cálculo do lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. PRESUNÇÃO LEGAL.

A infração com base em presunção legal enfraquece a caracterização fraudulenta, na falta de outros elementos contextuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) em relação às infrações de omissão de receitas imputadas pela Fiscalização, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário; ii) em relação à multa qualificada aplicada sobre os lançamentos de omissão de receitas por saldo credor de caixa, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastá-la, reduzindo-a de 150% para 75%, vencidos os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama e Paulo Mateus Ciccone que mantinham a exasperação; iii) em relação à multa qualificada aplicada sobre os demais lançamentos de omissão de receitas, exceto por saldo credor de caixa, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, reduzindo-as de 150% para 75%, vencidos o Relator e os Conselheiros Evandro

Correa Dias, Wilson Kazumi Nakayama e Paulo Mateus Ciccone que as mantinham no patamar exigido pelo Fisco. Designado para redigir o voto vencedor em relação a este item (iii) a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Relator

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, através do acórdão 07-21.370, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fl.02 a 36) o qual lhe exige a importância de R\$ 614.437,90, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, correspondente a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2003 a 2006, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora à época do pagamento.

Em decorrência deste lançamento, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls.73 a 106), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls.107 a 140), e de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (fls.37 a 72), nas importâncias de R\$ 75.241,88, R\$ 347.270,96 e de R\$ 261.631,34, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 150% e de juros de mora à época do pagamento.

O total do crédito tributário exigido é de : R\$ 3.898.117,31

1 - DA AÇÃO FISCAL

1.1 - AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ

Item 001 – Omissão de receitas da atividade: Omissão de receitas da atividade (loteamento) conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 986 a 998.

A data de ocorrência dos fatos geradores, AC 2004 a 2006 e valores tributáveis estão descritos à fl. 04

Base Legal: Art. 528 do RIR/99

Item 002 – Omissão de Receitas da Atividade – Saldo Credor de Caixa – apurada conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 986 a 998.

A data de ocorrência dos fatos geradores (AC 2003 a 2006) e valores tributáveis estão descritos às fls. 05 a 25.

Base Legal: Art. 281 e 528 do RIR/99.

Item 003 – Ganhos de Capital- Valores referentes a ganhos de Capital não acrescidos a base de cálculo para fins de incidência do Imposto de Renda e adicional, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 986 a 998.

A data de ocorrência dos fatos geradores (AC 2003 a 2006) e valores tributáveis estão descritos às fls. 25 e 26.

Base Legal: Art. 521 do RIR/99.

Item 004 – Outras Receitas – Valor referente a receitas financeiras, que não foram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 986 a 998.

Fato Gerador = 30/09/2003

Valor tributável= R\$ 344.156,67

Base legal: Art. 521 do RIR/99.

1.2 - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL- AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL:

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal- Auto de Infração de IRPJ e CSLL, consta às fls. 986 a 998.

Por meio do Termo de Início de Fiscalização, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os arquivos magnéticos contendo a sua escrituração contábil, referente ao período de 01.01.2002 a 31.12.2006. Em resposta a fiscalizada atendeu de forma regular o referido termo, conforme documentos às fls. 300 a 329. A fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

3 - Saldo Credor da conta caixa:

3.1 - Empréstimos de Sócio:

Segundo a fiscalização:

O contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 05 – fls. 169 a 171 – item 1) a comprovar a efetiva entrega dos recursos disponibilizados pelos sócios Marcos Guilherme Trentin, Ludino José Zamprogna e Egídio Trentin (cópia do contrato social as fls. 346 358) valores estes que foram contabilizados como entradas na conta caixa (fls. 170).

Em resposta, o contribuinte apresentou o arazoado de fls 330, o qual a juízo desta fiscalização, não demonstra de forma cumulativa a efetiva entrega e a origem estranha à sociedade dos recursos contabilizados.

No termo, a fiscalização transcreve o teor do art. 282 do Decreto nº 3.000/99. A fiscalização continua.

Embora as decisões do Conselho de Contribuintes não vinculem a primeira instância de julgamento administrativo e tenham valor apenas entre as partes envolvidas no processo, trazemos a baila exemplos de acórdãos que traduzem bem a questão.

Transcreve a ementa dos acórdãos nº 105-12.763 e 106-10.262, que tratam de omissão de receitas – suprimentos de caixa.

Sendo assim, as entradas na conta caixa provenientes de empréstimos dos sócios antes mencionados (Fls. 170) foram estornadas para fins de recomposição da referida conta, conforme item 3.3 deste relato.

3.2 – Cheques Compensados e Transferência Eletrônica Disponível – TED.

Da análise da conta CAIXA escriturada no Livro Razão do contribuinte, anos calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006, emerge que, de forma regular e contínua, a conta CAIXA é suprida com numerários originários de saídas das contas BANCOS.

A contrapartida da entrada no caixa e o histórico dos lançamentos estão amiudados na Planilha de Fls 500 a 526, denominada de DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS NO CAIXA COM SAÍDAS EM BANCOS – PLANILHA I. (esta planilha foi elaborada a partir do arquivo de lançamentos contábeis do contribuinte o qual foi carregado em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal – Resposta Fls. 300 a 329).

É certo que algumas empresas adotam o procedimento contábil de fazer constar a movimentação financeira na conta caixa, ainda que o numerário não tenha, em realidade, dado entrada no caixa da empresa, inexistindo vedação legal a tal prática.

A operacionalização deste método de escrituração da conta Caixa consiste em realizar dois lançamentos contábeis ao invés de um. No caso do cheque, lança-se a saída a crédito da conta Bancos e a entrada a débito da conta caixa e, logo a seguir, a saída do Caixa para o beneficiário do pagamento, ao invés do registro puro e simples da saída do Banco para o beneficiário.

Um detalhe especial neste método de escrituração é que o lançamento que registra a entrada do cheque no caixa deve imediatamente ser seguido pelo lançamento de saída, na mesma data e valor, pois, como já dito, o numerário nunca chegou a realmente ingressar no caixa, de maneira que não há justificativa para sua permanência naquela conta, sob pena de se estar contabilizando uma disponibilidade fictícia.

A fiscalização informa que a contribuinte foi optante do Lucro Presumido nos anos calendário de 2003 a 2006. (Fls. 361 a 498).

Segue a fiscalização em sua narrativa dos fatos no Termo de Verificação:

Sendo assim, a fim de verificarmos a idoneidade da escrituração da conta Caixa, e com amparo nos arts. 251 e 527 do Decreto 3000/99, intimamos (Termo de Início de Fiscalização- Fls. 144 – item III) a autuada a apresentar os extratos bancários das contas de depósito, poupança e investimentos mantidas em seu nome junto às instituições financeiras, de forma a comprovarmos a efetiva realização da operação (saídas da conta Bancos) utilizada enquanto suprimento do caixa.

Os extratos bancários coligidos pelo contribuinte (os extratos bancários foram disponibilizados por meio magnético – fls. 300 e 343) dão conta sobre a existência de valores contabilizados pela autuada como entradas na conta Caixa, mas que se referem, em verdade, a CHEQUES COMPENSADOS, TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICA DISPONÍVEL – TED, DOC's, TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS BANCÁRIAS etc, conforme demonstrado na planilha (Fls. 527 a 591) denominada de DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS BANCÁRIAS COM ENTRADAS EM CAIXA – EXTRATOS BANCÁRIOS – PLANILHA II.

Destarte, se os valores que o contribuinte escriturou como ingressos em seu Caixa se referem a cheques compensados por instituição financeira ou se tratam de transferências eletrônicas de numerários, então, como já mencionado adrede, mister se faz que seja lançada a saída destes recursos na conta caixa, em valores e datas iguais ou próximas àquela entradas, visto que, estes valores, em verdade, não entraram no caixa da autuada.

A fiscalização para melhor ilustrar a situação, exemplifica como deveria ser contabilizado corretamente.

a)- Lançamento 1 – entrada do numerário na conta caixa;

Débito – Caixa

Crédito- Banco

b) – Lançamento 2 – pelo pagamento.

Débito – conta referente ao pagamento (obrigação, despesa, etc).

Crédito – Caixa.

Segue a fiscalização em seu termo:

Não constatamos na escrituração do contribuinte o lançamento contábil especificado no item “b” supra (lançamento 2). Tal afirmação pode ser comprovada pela análise do DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE CAIXA (Fls. 681 a 815). Neste demonstrativo estão amiadados todos os lançamentos contábeis a crédito da conta Caixa (saídas de Caixa).

Sendo assim, intimamos o autuado (Termo de Intimação Fiscal n.º 08- Fls. 177 a 271 e Termo de Intimação Fiscal n.º 09- Fls. 273 a 298) a comprovar a escrituração da saída da conta caixa dos valores que correspondam a cheques compensados e transferências eletrônicas as quais haviam sido contabilizados como entrada de caixa.

Para tanto encaminhamos ao contribuinte a planilha denominada SAÍDAS BANCÁRIAS (CHEQUES COMPENSADOS E TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS) COM LANÇAMENTO CONTÁBIL A DÉBITO DA CONTA CAIXA (ANEXO-I Ao Termo de Intimação Fiscal n.º 008 e ANEXO-I ao Termo de Intimação Fiscal n.º 09, nos quais estão especificados: a data, o valor, e o histórico dos lançamentos.

Nestes demonstrativos estão discriminados todos os cheques que foram compensados via instituição financeira bem como as transferências eletrônicas de fundos os quais foram contabilizados como suprimentos de caixa pelo contribuinte, e para os quais não foram identificados, em sua escrituração, os lançamentos contábeis acima descritos. (em especial o item “b” – lançamento 2.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 08 e Termo de Intimação Fiscal n.º 09 acima citados, o contribuinte apresentou expediente de fls. 344.

Tendo em vista que a fiscalizada optou pelo Lucro Presumido nos anos calendário de 2003 a 2006 a fiscalização transcreve o art. 527 do RIR/99, que trata da escrituração a ser mantida pelas empresas optantes pelo lucro presumido.

Segundo a fiscalização a Conta Caixa da contribuinte não espelha a realidade de sua movimentação bancária, pois contém lançamentos contábeis a débito, que na verdade não entraram no caixa da empresa.

Assim que a fiscalização elencou as seguintes conclusões, conforme Termo de Verificação Fiscal:

a – A conta contábil Caixa é suprida com numerários com gênese na conta contábil Bancos: DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS NO CAIXA COM SAÍDAS EM BANCO- PLANILHA I – (Fls. 500 a 526)

b – As saídas dos Bancos (extratos bancário) se referem a cheques compensados e TED's entre outros. DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS BANCÁRIAS COM ENTRADA EM CAIXA – EXTRATOS BANCÁRIOS – PLANILHA II – (Fls. 527 a 591).

c- Não identificamos por meio da contabilidade a saída da conta contábil Caixa dos valores que entraram a título de cheques compensados e TED's. DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE CAIXA (Fls. 681 a 815).

d- Demonstramos ao contribuinte quais os lançamentos contábeis (entradas no caixa) para os quais ele devia comprovar a saída da conta caixa. Conforme planilha denominada de SAÍDAS BANCÁRIAS (CHEQUES COMPENSADOS E TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS) COM LANÇAMENTO CONTÁBIL A DÉBITO DA CONTA CAIXA (ANEXO –I ao Termo de Intimação n.º 08 e ANEXO- I ao Termo de Intimação Fiscal n.º 09). (fls. 177 a 228).

Desse modo, diante da falta de comprovação por parte do contribuinte dos elementos que constam em sua contabilidade, a fiscalização concluiu por glosar as entradas da conta caixa que se referiam a cheques compensados e a TED's, para os quais, mesmo regularmente intimada a fiscalizada não o fez.

3.3 – Omissão de receitas – Saldo Credor de Caixa:

Com relação a este item a fiscalização assim se manifestou no Termo de Verificação Fiscal:

A planilha DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA PLANILHA IV – ANO CALENDÁRIO DE 2003 (Fls. 644 a 652), DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA PLANILHA IV- ANO CALENDÁRIO DE 2004 (Fls.653 a 661), DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA PLANILHA IV- ANO CALENDÁRIO DE 2005 (Fls. 662 a 670) e DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA PLANILHA IV- ANO CALENDÁRIO DE 2006 (Fls. 671 a 680) expressam a situação da conta caixa após terem sido estornados os valores pagos via banco(CHEQUES COMPENSADOS E TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICAS DISPONÍVEL – TED) para os quais o contribuinte, os contabilizando como ingressos no caixa, não comprovou sua contabilização como saída desta conta, ainda que regularmente intimado.(Termos de Intimação Fiscal n.º 08 e Termo de Intimação Fiscal n.º 09).

Da mesma forma foram desconsideradas as entradas referentes a empréstimos dos sócios Marcos Guilherme Trentin, Ludino Jose Zamprogna, Egídio Trentin, conforme explanado no item 3.1 deste relatório.

Os valores estornados da conta caixa são aqueles constantes da planilha denominada DEMONSTRATIVO DE CHEQUES COMPENSADOS e TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS COM ENTRADA EM CAIXA – PLANILHA III (Fls 592 a 643).

Na coluna “item” da planilha citada no parágrafo anterior encontra-se o indexador para relacioná-la com a planilha DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS NO CAIXA COM SAÍDAS EM BANCO – PLANILHA I- coluna “item”. (Fls. 500 a 526) e a planilha DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS BANCÁRIAS COM ENTRADA EM CAIXA - EXTRATOS BANCÁRIOS – PLANILHA II (Fls. 527 a 591).

O saldo inicial da conta Caixa considerado em cada ano calendário foi o constante da escrituração da contribuinte.

Assim procedendo a fiscalização identificou a existência de saldos credores da conta Caixa. Na recomposição da conta Caixa a fiscalização adotou o critério de sempre que o saldo final da conta Caixa ficasse credor, o saldo inicial subsequente era zerado.

A existência de saldo credor de caixa se caracteriza como Omissão de Receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99- Decreto nº 3000/99, transcrito no termo.

Desse modo a fiscalização procedeu a apuração do Lucro Presumido nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, adicionando à receita declarada pela contribuinte os valores dos saldos credores da conta caixa. O percentual utilizado foi de oito por cento (8 %).

4- Omissão de receitas financeiras

A fiscalização constatou na escrituração da contribuinte (dia 12/09/2003) que o valor de R\$ 344.156,67, lançado a débito da conta caixa e a crédito de Juros Recebidos, não foi oferecido a tributação, conforme se verifica nos demonstrativos de apuração do lucro presumido (fl. 366- DIPJ- linha 06 a 16). Esta infração consta no Auto de Infração – Item 004 (fl. 26).

5 – Omissão de Receitas – Ganho de Capital

Em confronto com as DOI – Declaração de Operações Imobiliárias, fls. 155 a 157, a fiscalização verificou que a fiscalizada alienou imóveis nos anos calendários de 2003 e 2004.

Com relação a estas alienações, assim se manifesta a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal:

Compulsando os balanços patrimoniais nos anos calendários em questão Fls. 838 a 849, percebe-se que o contribuinte não contabilizou tais operações, visto que o total das contas contábeis do ativo permanente representativa dos imóveis, não sofreu alterações nos balanços de 31/12/2002 para 31/12/2003, e de 31/12/2003 para 31/12/2004.

Quanto ao período de 31/12/2004 a 31/12/2005, consta a contabilização de operação imobiliária no valor de R\$ 87.000,00, (fls. 844), cuja DOI encontra-se acostada as Fls. 845. Esta operação não foi objeto desta autuação.

No período de 31/12/2005(Fls. 847) a 31/12/2006 (fls. 849) não houve alterações nas contas contábeis do ativo permanente representativas de imóveis, pelo que, deduz-se que o contribuinte não contabilizou operações imobiliárias neste período.

O contribuinte foi regularmente intimado a comprovar o custo dos imóveis transacionados conforme Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 154-Item 2).

Em resposta, o contribuinte carrou o expediente de Fls. 330, no qual assevera que as operações relacionadas no termo de Intimação Fiscal nº 01 e referentes aos contratos nº 295024, 298080, 295179 e 00086 foram efetuadas no ano 2000. Para tanto, apresentou cópias dos contratos particulares às fls. 332 a 359.

No entendimento desta fiscalização compete ao fiscalizado provar a veracidade dos fatos declarados em instrumentos particulares, conforme preceitua o artigo 368 do Código do Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Tributário.

A fiscalização além do entendimento expresso nos item acima afirma que os valores constantes dos contratos particulares que lhes foram apresentados pela contribuinte não guardam relação com os valores constantes das DOI's, que foram a base do lançamento. (fls. 862 a 864).

Ao final a fiscalização, manifesta-se da seguinte forma.

Conclui-se que o ganho de capital correspondente à alienações de bens do ativo permanente, para pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, equivale a diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem.

Levando-se em conta a definição legal de valor contábil e também o fato que os imóveis referentes a estas operações imobiliárias não foram escrituradas pelo contribuinte, este foi intimado a comprovar o custo contábil dos mesmos. (Termo de Intimação Fiscal nº 01 – Fls. 154 – item 02), o que como já dito, não logrou êxito, daí atribuímos custo zero aos imóveis para os quais calculamos o ganho de capital.

A fl. 851 foi elaborado pelo fisco, planilha onde está apurado o ganho de capital, cuja tributação está prevista no art. 521, do Decreto 3000/99, transcrito no Termo de Verificação Fiscal, sendo o item 003 – GANHOS DE CAPITAL, do Auto de Infração do IRPJ (fls. 25/26).

6 – Omissão de Receitas – Atividades de loteamento:

Com relação as operações imobiliária relacionadas nas DOI's de fls. 874 a 982, a fiscalização constatou que se referem a receitas de alienação de imóveis na forma de loteamento conforme documento compulsado junto ao Cartório de Registro de Imóveis de Xaxim- SC (fls.868 a 873).

Como a contribuinte, segundo a fiscalização, não escriturou operações imobiliárias, conforme relatado no item 5, acima, foi tributado as receitas discriminadas nas DOI's de fls. 868 a 873, e que constam de forma discriminadas na Planilha de fls. 866/867, nos termos da IN SRF nº 93/97, cujos arts. 3º e 36 estão transcritos no termo.

No auto de Infração constam no Item 001- OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE.

7 - Das Multas:

Com relação a aplicação da multa de ofício, assim se manifestou a fiscalização:

A multa de ofício considerada na presente autuação foi de 150%, haja vista a conduta adotada pela contribuinte a qual teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões:

a- Não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;

b- Declarar nas DIPJ's respectivas (Fls. 360 a 498), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido;

c- *Prestar informação falsa à administração tributária, haja vista que nas DCTF's de (Fls. 819 a 836), constam débitos inferiores ao efetivamente devido pela autuada;*

d- *Inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte omitiu lançamentos (saídas da conta Caixa) a fim de acobertar a movimentação de recursos mantidos a margem de sua escrituração regular, mormente conhecido como "estouro" de Caixa.*

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Diante de todo o exposto a fiscalização concluiu que a fiscalizada incorreu no disposto nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, (transcritos no termo)os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

A fiscalização entendeu que devido ao fato da contribuinte ter omitido receitas e configurado o evidente intuito de fraude, nos termos do exposto no parágrafo anterior, afasta-se a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN (homologação tácita) aplicando-se no caso o disposto no art. 173, inciso I do mesmo CTN.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Inconformada a contribuinte apresenta sua impugnação de fls.1008 a 1026 e demais documentos anexos de fls.1027 a 1806, alegando em síntese:

1- Da escrituração e dos documentos entregues:

Os documentos requeridos, apesar de não ser obrigatórios, foram integralmente entregues. O art. 265 que fundamentou o pleito exige patrimônio acima de R\$ 1.632,40, o que não é o caso da Autuada. O mesmo ocorreu com os extratos bancários, posto que, a Autuada escriturou suas operações. Mão obstante a isto, os nobres Auditores de forma equivocada presumiram alguns fatos geradores e base de cálculo, vindo a tributar de forma ficta valores absurdos.

2 - Saldo Credor de Caixa

Empréstimos de sócio

A Autuada foi inquirida através do termo de intimação fiscal n. 05, fls 169, item 1, a comprovar a entrega dos valores emprestados pelos sócios e que estão contabilizados na sua conta caixa, fls 170. Atendendo o que solicitado, foi entregue notas promissórias dos empréstimos realizados, que comprovam de forma cabal os empréstimos

Contudo, de forma surpreendente, equivocada e abusiva o Auditor descreve que os títulos que comprovam os empréstimos: "não demonstram de forma cumulativa a efetiva entrega E a origem estranha à sociedade dos recursos contabilizados,"Fls. 987.

Desta forma simplista e sem fundamentar os motivos da desconsideração dos documentos apresentados, o Auditor de forma equivocada e abusiva estornou as entradas destes valores da conta caixa da Autuada e conseqüentemente considerou como saldo credor de caixa, fls 991 e 992, item 3.3.

Além de não fundamentar o estorno os empréstimos da conta caixa, o nobre Auditor não carrou no presente processo os documentos apresentados pela Autuada.

Portanto, a Autuada acosta ao presente processo os documentos omitidos pelo nobre Auditor e que comprovavam os empréstimos realizados, (documentos acostados)

E desta forma, não há que se falar em omissão de receita decorrente dos empréstimos efetivados pelos sócios a Autuada, pela falta de fundamentação e motivação dos autos de lançamento.

Cita o art. 10 do Decreto 70.235/72 alegando que o mesmo exige que os fatos que motivam o auto de infração sejam descritos de forma clara e específica, contendo as razões e fundamentos que determinam a presunção.

Prossegue a impugnante:

A simples menção de que os documentos entregues pela Autuada não servem como prova (fls 987), sem discriminar quais são estes documentos e as razões para desconsiderá-los, não são suficientes para determinar os fatos e fundamentos como exige o art. 10.

A Autuada quando requisitada, manifestou-se e juntou a documentação solicitada. Porém, o nobre auditor fiscal os ignorou e não determinou a disposição infringida e, também, não colacionou ao presente processo os documentos apresentados.

Cita acórdão do Conselho de Contribuinte para justificar suas alegações.

3.Omissão de Receitas- Cheques Compensados e Transferência Eletrônica Disponível

Alega o Auditor no item 3.2 do Auto de Infração, fls 987 e seguintes, em apertada síntese, que a Autuada ficou inerte quanto à comprovação de alguns valores que saíram do seu caixa.

E ato contínuo, sem nexos algum, considerou estes valores como saldo credor de caixa. E mais, de forma presumida tributou este saldo, inclusive com reflexos, multa e juros.

Para melhor elucidar a questão, temos que entender a pretensão do nobre fiscal.

De posse do livro razão dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006 da Autuada, o Auditor constatou que a conta caixa é suprida com numerários originários de saídas das contas Bancos, fls 988.

Nas folhas 500 a 526 descreveu os lançamentos a débito na conta caixa e a crédito na conta bancos.

Nas folhas 527 a 591 relacionou os valores que supostamente saíram dos bancos e deram entrada na conta caixa da Autuada.

Já na folhas 681 a 815 relacionou os lançamentos a crédito na conta caixa.

E concluiu sem nexos algum que: não pode identificar por meio da contabilidade a saída da conta contábil Caixa dos valores que entraram a título de cheques compensados e TED 's.

Com efeito, intimou a Autuada a explicar as saídas bancárias que foram lançadas a débito na conta caixa, conforme termo de intimação fiscal n. 09, fls 177 a 228.

Em resposta a intimação fiscal, a Autuada manifestou-se descrevendo que todos os lançamentos estão perfeitamente contabilizados, gerando um grande volume de

informações. E disponibilizou ao Auditor toda a documentação que originou estes lançamentos. Fls 344.

De forma surpreendente e sem fundamento legal, sem analisar os documentos que estavam a sua disposição, o Auditor concluiu que a escrituração da conta caixa da Autuada não espelha a realidade de sua movimentação bancária. E sem nexo algum, sem fundamentação, sem demonstração fática, finalizou alegando o seguinte:

“Sendo assim, frente à inércia do contribuinte em comprovar elementos que constam de sua contabilidade, concluímos por glosar as entradas na conta caixa que se refiram a cheques compensados e a TED’s, para os quais, mesmo regularmente intimado, a autuada ficou-se inerte.”. Fls 991

Entretanto, Excelência, estas alegações não podem prosperar, posto que, o nobre Auditor Fiscal está totalmente equivocado em suas conclusões, vejamos:

O nobre auditor fiscal quer tributar as despesas pagas pela Autuada. Isto é um abuso do fisco, já que a Autuada é contribuinte optante pelo Lucro Presumido e o fato gerador deste tipo de tributação recai sobre o seu faturamento e não sobre o pagamento de suas despesas.

Como vimos anteriormente, a Autuada recebe todos os valores das vendas de seus produtos através das suas contas bancárias e contabiliza estas a débito na sua conta caixa.

Faz o mesmo com seus pagamentos de despesas e custos, ou seja, paga através do banco e contabiliza a crédito na conta caixa.

Por exemplo, a Autuada realiza os pagamentos de inúmeros títulos (decorrente de despesas e custos) com apenas um cheque. E contabiliza o valor do cheque a débito na conta caixa e todos os valores dos títulos a créditos na mesma conta.

É óbvio que os valores não vão ser coincidentes, posto que, o cheque engloba a soma de todos os pagamentos, enquanto que os títulos pagos estão lançados um a um na mesma conta contábil.

O mesmo procedimento ocorre com as transferências eletrônicas.

O próprio Auditor na fls. 988 admite que este procedimento seja correto, vejamos o que ele descreveu:

*“É certo que algumas empresas adotam o procedimento contábil de fazer constar toda a movimentação financeira na conta Caixa, ainda que o numerário não tenha, em realidade, dado entrada no Caixa da empresa, inexistindo vedação legal a tal prática”.***

Portanto, o próprio Auditor reconhece que o procedimento está correto.

Contudo, ao arremetimento da lei, presume-se que tais valores são tributáveis. Para que esta presunção seja considerada válida, o fato gerador do tributo deve ser provado integralmente, pois, a atividade do Auditor é plenamente vinculada, como reza o CTN:

Transcreve o art. 142 do CTN e o art. 25 da Lei 9.430/95 que trata da apuração do Lucro Presumido.

Em respeito ao princípio de legalidade, que norteia as exações tributárias, somente poderá ser exigido tributo quando houver a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, transmutando-se em fato gerador e fazendo nascer a obrigação tributária.

O nobre Auditor deveria estar atento nas operações que envolvem as entradas nas contas bancárias e sua contrapartida no seu faturamento, onde as hipóteses de incidência dos tributos em tela recaem.

Acreditamos que o nobre auditor efetivou este cruzamento. Contudo, certificou-se que estava tudo correto e não se manifestou. Restando a ele criar estas elucidações sem fundamento e sem prova de que a conta caixa não está suprida com valores já tributados no momento do seu faturamento.

Alega a impugnante que cabe ao Auditor trazer a baila provas e elementos de convicção e certeza, posto que, por força do art. 112 do CTN a dúvida favorece o contribuinte, vejamos:

A impugnante transcreve o art. 112 do CTN.

Alega a impugnante que glosar as entradas na conta Caixa da Autuada, sem comprovação documental e sem fundamentação legal é ato totalmente desprovido de legalidade.

Cita julgados do Conselho de Contribuintes. Para concluir, prossegue a impugnante alegando:

Ao presumir esta irregularidade fiscal, o nobre Auditor faz conjecturas, intui que ocorreu ilícito, sem apurar minuciosamente os fatos. Ferindo assim, os princípios constitucionais da presunção da inocência da Autuada (Art. 5o, LVII da CF/88), bem como, do axioma in dubio contra fisco.

O simples fato de relacionar valores lançados a crédito na conta caixa da Autuada, não são provas, e nem indícios suficientes para que o Auditor efetive o lançamento do crédito de tributário, por lhe faltar a certeza, exigibilidade e liquidez.

4. Omissão de Receita – Ganho de Capital

Alega o Auditor que no período do ano de 2002 a 2006 houve alienações de imóveis sem a apuração do ganho de capital.

O Auditor utilizou-se de declarações sobre operações imobiliárias - DOI, fls 155 a 157, para constatar as alienações dos imóveis. E intimou a Autuada para comprovar os custos dos imóveis transacionados, Termo de Intimação Fiscal n. 01, fls 154.

Em resposta a intimação, a Autuada apresentou os contratos de compra e venda dos imóveis relacionados na DOI, fls 330 a 342, todos datados do ano de 2000, e, portanto fora do alcance do período em análise e com prazo já decaídos para cobrança dos tributos ora discutidos.

Não obstante a isto, o nobre Auditor Fiscal não carregou ao presente processo os documentos entregues na oportunidade pela Autuada e que esclarecem melhor os fatos.

Junto com a resposta a intimação de fls 154, a Autuada acostou cópia das folhas 123 e 124, do livro razão do ano de 2000, que na conta 356 - 1.04.01.001, esta demonstrada às aquisições pela Autuada de somente 70% dos valores dos imóveis alienados. Documento acostado.

Bem como, fica claro que o valor do ganho de capital decorrentes destas alienações já estava contabilizado naquele mesmo ano na conta contábil 1810-4.04.01.001.

E mais, estes ganhos de capital foram declarados na DIPJ de 2001, fls. 5, (documento acostado) com o seu pagamento integral.

Portanto o lançamento como quer o Auditor é totalmente indevido, posto que o tributo já está devidamente pago, e ainda, corresponde a fatos geradores ocorridos em 2000, alcançados pela decadência.

5 – Omissão de Receitas – Atividade de Loteamento

A impugnante alega unicamente com relação a este item, que:

O Auditor alega também que as operações imobiliárias relacionadas nas DOI's de fls. 874 A 982 geraram receitas referentes à alienação de imóveis na forma de loteamento. E tributou tais receitas.

Contudo, para efetuar tais lançamentos o nobre Auditor não fundamentou o ato legal que a Autuada supostamente infringiu, contrariando assim o art. 10 do Decreto 70.235/72 que exige que os fatos que motivam o auto de infração sejam descritos de forma clara e específica, contendo as razões e fundamentos que determinam o lançamento:

Transcreve o art. 10 do Decreto 70.235/72- que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, e cita um acórdão do Conselho de Contribuintes de um julgado referente ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, que torna nulo o lançamento por desatender ao citado artigo do PAF.

6- Da multa aplicada

Foi aplicada sobre o valor total apurado no presente auto de infração multa de ofício de 150%, prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da lei n. 9.430/96

Esta multa aplicada é absolutamente insustentável. Pois, como já demonstrado acima, no caso em tela não houve nenhum intuito de fraude, requisito necessário a ensejar tal penalidade.

Em momento algum os agentes fiscais comprovaram no presente processo que a Autuada praticou atos descritos na lei 5.502/64, o que invalida esta pretensão, conforme julgado do Conselho de Contribuintes, que dizem:

A impugnante cita ementas de acórdão do Conselho de Contribuintes.

Fere o princípio do não-confisco a multa aplicada. São inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis, Art. 150, IV da CF/88.

Também o princípio da proporcionalidade impede que se possa reconhecer validade à multa nestes moldes. O descompasso entre o ilícito e a punição é gritante.

Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo.

*O STF já pacificou seu entendimento ao determinar que: * Multa Punitiva. Desarraçoabilidade. Por ofensa ao princípio da proporcionalidade. ADI 551-RJ.*

Em outro julgado o STF assim decidiu: "Multa moratória de 100%. Redução para 30%.. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária...(STF RE 81.550/MG)

Portanto, não é cabível nenhuma multa ao caso, muito menos qualificada de 150%.

7 – Dos Juros SELIC:

Contudo, no calculo final elaborado, ao arrepio da lei, e sem nenhuma fundamentação nos autos, foram aplicados juros SELIC.

Em todo o termo de verificação e encerramento de ação fiscal que originou o auto de infração não há menção sobre a aplicação de juros e correções monetárias sobre o suposto crédito tributário levantado.

Portanto, a aplicação dos juros SELIC são totalmente indevidos, por não serem fundamentados e descritos no auto de infração ora atacado.

8- Dos Lançamentos reflexos:

Considerando que todo o auto de infração foi atacado, pela sua natureza de infração, requer que os lançamentos reflexos recebem os mesmos efeitos do alegado. Apesar não estarem conexos os valores lançados para sua apuração.

9- Das provas

Excelência Julgadora, como já dito, a Autuada em momento algum deixou de esclarecer os fatos e colocar a disposição da fiscalização os documentos e informações necessárias para elucidar as dúvidas pertinentes.

No entanto, a Autuada apresenta neste momento alguns documentos necessários para sua melhor compreensão dos fatos alegados, bem como requer que possa ser juntado outros documentos e informações que sejam necessárias para provar o aqui dito.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por **NEGAR PROVIMENTO TOTAL** à mesma, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITA- SALDO CREDOR DE CAIXA

Caracteriza-se como omissão no registro de receitas - ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção - a ocorrência da hipótese de saldo credor de caixa, constatado após a reconstituição da Conta Caixa.

OMISSÃO DE RECEITA - ATIVIDADE DE LOTEAMENTO

A falta de escrituração de operações imobiliárias, no presente caso, de receitas provenientes da alienações de terrenos, caracteriza-se como omissão de receitas, já que as mesmas integram a base de cálculo do lucro presumido.

OMISSÃO DE RECEITAS - GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital na alienação de imóveis, deduzidos do seu custo contábil, quando comprovado, integram a base de cálculo do lucro presumido.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - NÃO IMPUGNADA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo e a quantidade de operações (lançamentos contábeis) realizadas, dos valores subtraídos à tributação, descaracterizam o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício duplicada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o intuito de fraude.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para fundamentar a sua decisão final:

- delimitou o litígio, informando que não houve impugnação da infração do item 04 do auto de infração – outras receitas, referente a receitas financeiras, que foram adicionadas ao lucro presumido;

- do saldo credor de caixa – houve a recomposição da conta caixa, com base nos elementos coletados durante a fiscalização. No que tange aos empréstimos de sócios, não houve a comprovação da entrega do numerário ao caixa da empresa. Dos cheques compensados e TEDs, demonstra-se pelos elementos que havia valores que foram contabilizados a débito na conta caixa, mas na realidade saíram da conta banco, o que inflou o valor – não houve comprovação do contribuinte quando questionada;

- da omissão de receita decorrente de ganho de capital – a documentação apresentada na impugnação é a mesma apresentada durante a fiscalização, e não comprova o custo atribuído para a base de cálculo do ganho de capital;

- da omissão de receitas – atividade de loteamento – as alegações de falta de fundamentação legal carecem de procedência, pelo que as negou;

- da multa aplicada – segundo a decisão *a quo*, há a devida descrição de elementos para fundamentar a aplicação da multa de 150% ao caso;

- dos juros Selic - negou provimento citando legislações aplicáveis.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 28/10/2010, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 26/11/2010 (e-fls. 1855 e segs.), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

- do saldo credor da conta caixa: empréstimos dos sócios – entende que as notas promissórias dos empréstimos comprovam tal situação, e reclama pela fundamentação para terem sido negados como prova;

- da omissão de receitas – cheques compensados e TEDs – entende que ficou demonstrada sua posição, e reclama pela provas que deveriam ser apresentadas pela fiscalização;

- da omissão de receita – ganho de capital – entende que as provas apresentadas provariam sua posição;

- da omissão de receita – atividade de loteamento – reclama pela falta de fundamentação legal para ter ocorrido a autuação fiscal;

- da multa aplicada 150% – entende que não houve nenhum intuito de fraude ao caso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Da síntese dos fatos:

O presente processo envolve autuação fiscal de IRPJ e reflexos, dos anos-calendário de 2003 a 2006. As infrações são: a) omissão de receitas de loteamento; b) saldo credor de caixa (falta de comprovação de empréstimos dos sócios e cheques compensados e TEDs com entrada dada na conta caixa); c) ganhos de capital; d) omissão de receitas financeiras. Em essência, durante a fiscalização, foi oportunizado esclarecimentos e comprovações referente às operações das infrações inerentes a contabilizações, mas não houve, segundo a autoridade fiscal. Houve a imputação da multa de ofício qualificada.

Em impugnação, o contribuinte alega que entregou todos os documentos necessários para comprovar que não houve irregularidades, e reclama pela falta de fundamentação legal para posição adotada pela autoridade fiscal. Questiona a multa aplicada, por entender que não houve intuito de fraude. Não contesta a infração da (d) omissão de receitas financeiras.

A decisão DRJ faz análise dos autos, e conclui que as provas apresentadas durante a fiscalização e impugnação não comprovam suas alegações (do contribuinte), e houve a devida fundamentação legal nos autos para os lançamentos. Mantém integralmente os autos de infração.

Em sede recursal, praticamente transcreve sua impugnação, não trazendo nenhum elemento adicional.

Do recurso voluntário:

Como vislumbrado acima, os autos de infração do presente processo envolvem basicamente questão de prova.

Passo assim a avaliar a alegações da recorrente em contraposição à decisão *a quo*, com eventuais verificações às peças processuais anteriores.

- do saldo credor de caixa:

A fiscalização verificou a existência de suprimentos de caixa caracterizados por empréstimos efetuados por sócios (em numerário), além de constatar a existência de inúmeros cheques que supriram o caixa tendo como contrapartida a conta bancos. A fiscalização não localizou os lançamentos correspondentes às saídas de caixa.

A recorrente adota a sistemática de contabilizar a débito da conta caixa os valores saídos da conta banco, e desse modo se faz necessário um outro lançamento contendo a saída de caixa dos valores pagos. A fiscalização não localizou na contabilidade os lançamentos a crédito de caixa, intimando o contribuinte que demonstrasse, com documentos hábeis e idôneos, os lançamentos da referidas saídas, já que os cheques que supostamente serviram para suprir o caixa estavam informados nos extratos bancários como cheques compensados ou como TEDs (transferência eletrônica).

A recorrente alega exatamente o mesmo que na sua impugnação, ou seja, que conseguira demonstrar e comprovar os lançamentos contábeis, e que fora sem fundamento a posição da autoridade fiscal que a sua *escrituração da conta caixa (...) não espelha a realidade de sua movimentação bancária*. Adicionalmente, entende que foi indevido a autuação fiscal desta infração.

Aqui, compulsando os autos, e verificando a posição da decisão *a quo*, constato que o procedimento adotado pela fiscalização foi o de efetuar a recomposição da conta caixa, com base na documentação que dá suporte aos lançamentos contábeis apresentados durante a fiscalização.

No momento que o saldo da conta caixa apresentou saldos credores, aplicou o art. 281 do RIR/99, ou seja, tais valores, por presunção legal, são caracterizados como omissão de receitas.

Independente, como alega a recorrente, o fato de estar no lucro presumido, em que, em tese, não haveria porque verificar suas despesas, mas não foi o caso – se houve contabilidade, e esta apresentada, verificando-se a eventual presunção legal, há fortes indícios de omissão de receitas, devendo ao contribuinte demonstrar a regularidade da situação (o que não foi o caso).

Para recompor o saldo de caixa, a fiscalização se valeu das informações contabilizadas como empréstimos dos sócios. Para comprovar os empréstimos, a recorrente se valeu de 3 notas promissórias acostadas nos autos às e-fls. 1099. Da mesma forma que a decisão *a quo*, entendo que tal comprovação foi insuficiente para comprovar os suprimentos de caixa discutidos. Seria necessário comprovar a efetiva entrega do numerário ao caixa da empresa, nos termos do art. 282, do RIR/99. De resto, a autuação desta infração está devidamente

fundamentada, pelo que vislumbro como correta que tais valores foram excluídos quando da recomposição da conta caixa.

No que tange aos cheques compensados e TEDs, acompanho na íntegra a posição da decisão *a quo*, a qual transcrevo sua posição abaixo:

Para que o procedimento fiscal seja entendido em sua essência é preciso demonstrar como é o procedimento adotado pela impugnante.

Como relatoriado, a impugnante adota o sistema de trazer para a conta caixa os pagamentos por ela efetuados, ou seja, ao adotar este procedimento a pessoa jurídica traz para o caixa, o valor do cheque emitido, num primeiro momento e no segundo momento deve registrar a saída de caixa pelo seu pagamento. Para demonstrar este procedimento, exemplifico o pagamento de uma determinada despesa. Neste caso a impugnante faria os seguintes lançamentos:

Momento n.º 1:

D – Caixa

C- Conta banco

P/ emissão do cheque n.º xxx1

Momento n.º 2:

D – despesa

C- Caixa

P/ pelo cheque xxx1

Ocorre que a impugnante fazia o lançamento no momento n.º 1, dando entrada no caixa do cheque xxx1, do exemplo acima. Contudo, deixava de fazer o lançamento no momento n.º 2.

A fiscalização constatou este fato, ao verificar nos extratos bancários que os valores dos cheques que supriram o caixa, como no exemplo o cheque xxx1, fora COMPENSADO. Ora, se o cheque foi compensado pelo Sistema de Compensação Bancária, é certo afirmar que o mesmo não passou pela conta caixa, mas o lançamento efetuado a débito de caixa serviu pra suprir, inflar o caixa. É por isso que se verifica na impugnante a existência de elevados saldos de caixa.

Diante dos fatos acima apontados, a fiscalização por meio dos Termos de Intimação n.º 08 (fls. 177 a 271) e 09 (fls. 273 a 298), intimou a impugnante a comprovar a escrituração da saída de caixa (o lançamento do momento 2, acima descrito) dos valores, que na verdade correspondiam a cheques compensados e a transferências eletrônicas, que haviam sido contabilizados a débito de caixa, como entradas (o momento 1, acima descrito).

A impugnante, não comprovou a escrituração das saídas solicitada pela fiscalização. Mesmo em sede de impugnação, a mesma não o fez. A impugnante carregou aos autos às fls. 1093 a 1806, cópia do Livro Razão correspondente aos anos calendário de 2002 a 2006, referentes as contas CAIXA e a de diversos Bancos nos quais mantinha suas contas correntes.

A impugnante não identifica no livro Razão acima citado, os lançamentos correspondentes as saídas de caixa, referentes aos cheques que supriram o mesmo, e que nos extratos bancários figuram como Cheques Compensados ou Transferências Eletrônicas. Do mesmo modo que, nas verificações feitas por amostragem por este julgador, não foi possível vislumbrar as referidas saídas de Caixa. Na impossibilidade de demonstração de toda a amostra realizada, a título de exemplo, vou mostrar na tabela a seguir a movimentação de caixa correspondente ao dia 24.03.2003. (fls. 1169/1170)

| Histórico | Entradas | Saídas | Saldo |
|-----------------------------------|------------------|-----------|------------|
| NF 1110 flaviense | 132,00 | | 283.940,51 |
| NF 1111 SOLIDA | 36,00 | | |
| Cheque | 2.163,00 | | |
| Cheque | 3.953,94 | | |
| Cheque ** | 24.277,20 | | |
| Nota Fiscal nº 129261 Posto Xaxim | | 118,99 | |
| Deposito | | 3.500,00 | |
| Deposito | | 10.576,78 | |
| Deposito | | 3.945,00 | 296.229,88 |

****OBS:** O valor de R\$ 24.277,20, compreende a soma dos seguintes cheques compensados pelo Banco do Brasil S. A. (fls. 223):

| Banco nº | Documento nº | Valor |
|--------------|--------------|------------------|
| 237 | 106699 | 5.314,20 |
| 237 | 106724 | 513,00 |
| 001 | 106731 | 3.000,00 |
| 104 | 106732 | 2.200,00 |
| 237 | 106733 | 4.500,00 |
| 104 | 106734 | 8.750,00 |
| TOTAL | | 24.277,20 |

As tabelas acima, com o exemplo citado mostram a correção do procedimento adotado pela fiscalização.

Com relação as alegações da impugnante que:

Em resposta a intimação fiscal, a Autuada manifestou-se descrevendo que todos os lançamentos estão perfeitamente contabilizados, gerando um grande volume de informações. E disponibilizou ao Auditor toda a documentação que originou estes lançamentos. Fls 344.

De forma surpreendente e sem fundamento legal, sem analisar os documentos que estavam a sua disposição, o Auditor concluiu que a escrituração da conta caixa da Autuada não espelha a realidade de sua movimentação bancária. E sem nexos algum, sem fundamentação, sem demonstração fática, finalizou alegando o seguinte:

“Sendo assim, frente à inércia do contribuinte em comprovar elementos que constam de sua contabilidade, concluímos por glosar as entradas na conta caixa que se refiram a cheques compensados e a TED’s, para os quais, mesmo regularmente intimado, a autuada ficou-se inerte.”. Fls 991

Estas alegações, como visto nos parágrafos acima não procedem. A 1- por que a impugnante efetivamente não efetuou a contabilização de saída de caixa e a 2-

mesmo em sede de impugnação, também não comprova com documentos hábeis e idôneos a alegada saída.

Com relação a segunda parte de suas alegações, como já dito neste voto, a fiscalização agiu de forma correta ao RECOMPOR O CAIXA, como demonstrado às fls. 644 a 680. Desta recomposição resultaram saldos credores que a fiscalização, corretamente efetuou o lançamento como omissão de receita.

Ou seja, ocorrida a recomposição da conta caixa, pelo qual a recorrente não comprovou os suprimentos contabilizados, e por consequência, ocorrendo o saldo credor, tais valores se presumem como omissão de receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99, o que não foram contrapostos pelo contribuinte/recorrente.

De resto, verifica-se como devidamente fundamentado, pelo qual voto em NEGAR PROVIMENTO a este item do recurso voluntário.

- da omissão de receita – ganho de capital:

Quanto a esta infração autuada, a recorrente entende que as provas apresentadas durante a fiscalização e impugnação provariam sua posição e regularidade do oferecimento à tributação.

Contudo, os documentos apresentados durante a fiscalização são os mesmos durante a impugnação. São contratos particulares, sem estarem corroborados com nenhum outro elemento.

Como bem observado pela decisão *a quo*, e verificado por este relator, as cópias dos documentos não guardam relação com os valores e nem com os demais dados (incluindo datas, áreas, nomes) constantes nas DOI's questionadas pela fiscalização, que serviram de base para a autuação fiscal.

Durante o procedimento fiscal, a recorrente foi intimada a demonstrar e provar o custo dos bens imóveis transacionados, o que não fez.

Por conseguinte, por falta de comprovação que dos elementos relacionados em DOI's e do seu custo, não restou outra alternativa, autuar os valores vendidos como ganho de capital.

Da minha parte, só me resta confirmar esta posição, pelo o que voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- da omissão de receita – atividade de loteamento:

Em relação a este item, a recorrente basicamente reclama pela falta de fundamentação legal para ter ocorrido a autuação fiscal.

Contudo, no auto de infração, integrado com o termo de verificação fiscal, está toda a fundamentação.

Por conseguinte, voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- da multa aplicada:

Em relação à multa qualificada (150%) aplicada a todas as infrações, entende a recorrente que não houve nenhum intuito de fraude ao caso.

A autoridade fiscal entendeu pela aplicação de multa de 150% sobre os tributos devidos por razões que ela aponta e que a seguir reproduzo:

A multa de ofício considerada na presente autuação foi de 150%, haja vista a conduta adotada pela contribuinte a qual teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões:

a- Não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;

b- Declarar nas DIPJ's respectivas (Fls. 360 a 498), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido;

c- Prestar informação falsa à administração tributária, haja vista que nas DCTF's de (Fls. 819 a 836), constam débitos inferiores ao efetivamente devido pela autuada;

d- Inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte omitiu lançamentos (saídas da conta Caixa) a fim de acobertar a movimentação de recursos mantidos a margem de sua escrituração regular, mormente conhecido como "estouro" de Caixa.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Em contraposição à decisão *a quo*, entendo que as presunções legais, ao inverterem o ônus da prova, carregam em si certo grau de incerteza se tal receita foi omitida ou é apenas pela falta de provas que assim passa a ser considerada.

Há circunstâncias que eventual infração com base em presunção legal possa ser entendida como qualificável a sua multa, mas devem ser inseridos mais elementos ao contexto.

Não é o caso nos autos.

Por conseguinte, no que tange à infração de saldo credor de caixa, uma presunção legal, entendo que a multa qualificada deva ser exonerada, e aplicada a multa de 75%.

Sobre as demais infrações, basicamente de ganho de capital e receitas da atividade de loteamento, estas foram baseadas em elementos probatórios externos (DOIs), e não foram contabilizados e nem oferecidos à tributação. Nestas circunstâncias, para tais infrações há uma nítida demonstração da elemento volitivo do contribuinte, ao não declarar tais receitas/ganhos de capital, pois há ocorrência consciente das operações.

Assim, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL quanto à exoneração a multa qualificada da infração saldo credor de caixa, mantendo a multa qualificada nas demais infrações.

Conclusão:

Como esposado acima, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL, exonerando a multa qualificada da infração inerente ao constatado saldo credor de caixa, mantendo incólume todo o restante dos autos de infração constante nos autos.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Voto Vencedor

O ilustre Conselheiro Marco Rogério Borges, ao tratar da qualificação da multa, concluiu pela redução da multa qualificada em relação à infração relativa ao saldo credor de caixa, por se tratar de presunção legal e manteve a qualificação em relação às demais (ganho de capital e receitas da atividade de loteamento), uma vez que estas infrações foram baseadas em elementos probatórios externos (DOIs), e não foram contabilizados e nem oferecidos à tributação. Diante dessas circunstâncias entendeu que o elemento volitivo do contribuinte em não declarar as mencionadas operações.

Quanto ao segundo ponto, a maioria do colegiado entendeu que a ausência de contabilização das operações não é suficiente, por si só, para caracterização do dolo necessário à qualificação da multa. Isso porque nem toda omissão de receita aferida diretamente está permeada pela intenção lesar o fisco. Faz-se necessário coletar um ou vários elementos indiciários que concordantemente sejam convergentes. É que sendo o dolo elemento psicológico, sua comprovação é discursiva e, ao mesmo tempo, há de fundar-se em elementos circunstanciais, valorados inevitavelmente com regras da experiência e deduzido dentro de um raciocínio presuntivo.

Sendo assim, entendi que não está suficiente demonstrado o dolo, no que fui acompanhada pelo restante da turma. A simples ausência de declaração das operações, se é suficiente para demonstrar a infração, não o é para caracterizar o elemento doloso no sentido penal. Isso porque o eventual erro quanto à matéria jurídica não se confunde com a fraude elemento essencial do tipo penal. Nesse sentido, valiosa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus nº 72.584-8:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO- FRAUDE. A fraude pressupõe a vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

Esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio

"conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.

A "informação falsa" que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico. Essa distinção fundamental fica mais clara com os exemplos fornecidos por HUGO DE BRITO MACHADO em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário". Vejamos:

Primeiro exemplo: dizer que ocorreu ou não ocorreu, um acréscimo patrimonial, em determinada empresa, é uma questão de fato. Dizer que esse acréscimo patrimonial está, ou que não está, determinado de acordo com a legislação tributária é uma questão de direito, como é também uma questão de direito saber se o dito acréscimo patrimonial é, ou não é, tributável pelo imposto de renda.

Segundo exemplo: dizer que determinado produto industrializado tem determinadas características materiais, ou que não as tem, é uma questão de fato. Dizer que o mesmo produto está classificado nesta ou naquela posição da Tabela de Incidências do IPI é uma questão de direito.

(...)

Muitos outros exemplos podem ser citados. Importante, porém, é perceber que, nas questões de fato, a divergência não se estabelece a respeito do significado jurídico dos fatos, mas sobre os próprios fatos, nos aspectos perceptíveis independentemente de conhecimento jurídico.

Dessa forma, a simples omissão dos valores nas declarações não é suficiente para comprovar o dolo necessário para qualificação da multa, pelo que DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, exonerando a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.