



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

Processo nº 16024.000520/2007-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.474 – 3ª Turma Especial
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria LUCRO REAL
Recorrente DUAGRO S/A ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. PERCENTUAL MÍNIMO.

A pessoa jurídica deve realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995, no caso de apuração anual de IRPJ.

JUROS DE MORA.

Tem cabimento a incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic sobre débitos tributários não pagos nos prazos legais.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A multa de ofício proporcional é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta culposa.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Antônio Marcos Serravalle Santos, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 65-73, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$125.893,64, a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - REALIZAÇÃO MÍNIMA

[...]

Art. 80 da Lei nº 9.065/95; Arts. 6º e 7º, da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso I, e 449, do RIR/99.

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 95-122, com as alegações a seguir sintetizadas.

Tece esclarecimentos sobre os fatos e diz apresentar a peça de defesa tempestivamente suscitando que:

PRELIMINARMENTE

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

O mandado de procedimento fiscal é figura recente em nosso ordenamento jurídico. Foi concebido pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1.999.

A portaria em questão foi alterada pelas de nºs 1.614, de 30 de novembro de 2000, 407, de 17 de abril de 2001, e 1.020, de 31 de agosto de 2001.

Esses atos infralegais foram formalmente revogados "sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002", pela Portaria SRF nº 3.007 de 26 de novembro de 2001, que passou a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2002.

Desse novo instituto, alguns pontos são relevantes, para o presente caso, quais sejam:

I — O Mandado de Procedimento Fiscal tem natureza jurídica de ato administrativo, implicando "ordem específica" para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal dos "procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições" administrados pela SRF. (art. 2º, da Portaria SRF nº 3.007/01, que corresponde ao art. 2º, da Portaria SRF nº 1.265/99)

II — Os mais importantes Mandados, para o presente caso são: a) o Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização "para o procedimento de fiscalização"; b) Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência "no caso de diligência"; c) Mandado de Procedimento Fiscal — Especial, para procedimentos relacionados à apuração dos crimes de contrabando e descaminho ou de infração em que o retardamento das diligências fazendárias pode pôr em risco a prova do ilícito fiscal.

III — Os Mandados não se perpetuam no tempo. Pelo contrário têm prazo certo de validade; a saber: a) 120 (cento e vinte) dias, para os Mandados de Fiscalização e Especial; e, b) 60 (sessenta) dias, para os Mandados de Diligência.

IV — Tais prazos são prorrogáveis, mas só mediante a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal — Complementar.

V — Os Mandados extinguem-se, a teor do art. 15 da Portaria SRF nº 3.007/01 [...].

A *contrario sensu*, procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísnam de irremediável nulidade, as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

Vale lembrar que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando, assim, plenamente habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138, do CTN. Ou por outro giro, os inválidos procedimentos fiscais não afastam a espontaneidade do contribuinte.

Nem se alegue que esta interpretação conduz a um excessivo formalismo, pois, em verdade, se há formalismo este não nasceu desta interpretação mas sim do labor do Senhor Secretário da Receita Federal, que deu à estampa as supramencionadas portarias.

Com efeito, na medida em que previram, com grande riqueza de detalhes, uma série de procedimentos relacionados com o "planejamento das atividades fiscais,...observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, e da justiça fiscal" [...], resulta inexorável que os mesmos sejam levados em estrita conta, quando se trata de avaliar a juridicamente a situação dos contribuintes submetidos à fiscalização.

Assim, as portarias em foco, na medida em que mapearam, passo a passo, o procedimento fiscalizatório, a cargo dos Auditores Fiscais da Receita Federal,

criaram direitos subjetivos em favor dos contribuintes, que nenhum interesse arrecadatário, por mais relevante, pode atropelar.

No presente caso, o AIIM foi lavrado sem que houvesse um Mandado válido vigorando, pois não foi expedido um mandado de início de fiscalização sendo o auto lavrado na própria DRF e encaminhado para o contribuinte por correio sem especificar corretamente os valores que estão sendo cobrados.

Cabe ressaltar que o processo administrativo-fiscal tem início com o Auto de Infração lavrado pelo Agente fiscal. O Auto de Infração é o termo inicial para a comprovação material da infração, nele se indicando a violação praticada contra a norma fiscal [art. 7º e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, incisos LIV e LV do art. 5º e inciso do art. 150 da Constituição Federal].

Dessa forma, podemos afirmar que ao lavrar o auto de infração o Auditor fiscal, devido ao princípio da legalidade, tem que seguir todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72.

Todavia, no caso em questão isso não ocorreu, já que conforme se verifica no auto de infração, o auditor fiscal não observou o disposto no artigo 70 do decreto supra mencionado já que este deveria primeiramente cientificar o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto para depois lavrar o auto de infração, porém o Sr. Auditor fiscal restringiu-se unicamente em lavrar o auto de infração sem dar ciência ao contribuinte da obrigação tributária e encaminhou para a empresa por correio dificultando assim a ampla defesa e o contraditório, pois, quem recebeu não tinha competência para tal ato.

Cabe ressaltar que antes de autuar, a autoridade deve intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, a prestar no prazo razoável todos os esclarecimentos necessários, da origem ou das causas dessas diferenças. Isso é obrigatório em face da existência do princípio do contraditório assegurado pela Constituição Federal, mesmo na fase que precede à lavratura do auto de infração e da imposição da multa, porque depois de lavrada a pega básica que será julgada pelo próprio Fisco, qualquer tentativa de descaracterizar a diferença será No presente caso, nenhuma intimação foi feita neste sentido, antes de ser lavrado o AIIM. [...]

A autuada não foi intimada a prestar informações ou promover alegações, o que configura um verdadeiro desrespeito ao princípio do devido processo legal. Configurado está o cerceamento à defesa.

Se não fosse somente essa abordagem temos também que na análise do auto de infração, no enquadramento legal consta o artigo 90 da MP nº 2.158/2001 [...].

Assim, conforme já ressaltado, antes de ser lavrado o auto de infração o contribuinte não foi intimado para recolher as eventuais diferenças dos valores compensados, nem ao menos foi apresentada planilha informando como foi realizado o cálculo até chegar ao valor atualmente cobrado no auto de infração ora em questão.

Como visto, em razão do desrespeito ao princípio da legalidade, já que não foi observado o procedimento administrativo para a lavratura do Auto de infração, chegamos a conclusão que é nulo o auto de infração inexistindo assim a relação jurídica obrigacional. [...]

DA AUSÊNCIA DE PROVAS

O Sr. Agente fiscal lavrou o presente auto de infração por presunção exigindo o pagamento do imposto de renda sobre o lucro inflacionário [...].

Ora Nobres julgadores, o auto de infração em questão padece de várias nulidades, primeiramente por ter sido lavrado por presunção, também houve a intimação por correio, há cerceamento de defesa e ausência de provas, conforme será amplamente demonstrado, [...].

E de suma importância frisar que o Sr. Agente fiscal por presunção lavrou o presente auto de infração sem provar que no período de 2002 a 2005 realmente houve lucro para que fosse exigindo o Imposto de Renda.

Ora Nobres julgadores, após o advento da CF/88 fisco e contribuinte encontram-se em pé de igualdade e por isso o tratamento deve ser igualitário, para que o princípio da igualdade seja respeitado.

Se ambos são iguais os ônus também o são, sendo assim o ônus da prova cabe àquele que alega.

Todo o sistema jurídico foi construído com o fim de trazer certeza e segurança à sociedade, essa é a finalidade precípua do sistema jurídico, trazer segurança e certeza à sociedade, para que a sociedade possa manter-se estável e constituída. Esse é o bem maior tutelado pelo sistema jurídico, certeza e segurança.

Com efeito, não é o que se encontra no presente auto, não há certeza, nem tampouco segurança, de que a impugnante obteve lucro no período de 2002 a 2005, pelo contrário, conforme faz prova declarações em anexo houve prejuízo no período em questão não havendo portanto a incidência do Imposto de Renda.

Ressalte-se ainda que mesmo que seja considerado que houve erro no preenchimento da DIPJ, pois não houve o acréscimo de 1/10 do lucro inflacionário, mesmo assim há prejuízo em todos os exercícios, portanto a adição do valor não altera o resultado.

Esses fatos levam a uma incerteza de que os fatos descritos no Auto que ora se impugna tenham realmente ocorrido. [...]

Não existe, no presente Auto, que ora se impugna, um documento sequer que leve a concluir da forma que concluiu a Autoridade Autuante, muito pelo contrário o que se verifica no presente auto é que o Sr. Fiscal presumiu que houve lucro para a empresa, o que não expressa a realidade dos fatos, conforme faz prova documentos em anexo.

Assim, resta evidente a nulidade do presente auto de infração devendo ser anulado pelas razões preliminares acima expostas. Todavia, caso Vossa Senhoria entenda de forma diversa analisemos o mérito da questão.

DO MÉRITO

O lucro inflacionário encontra-se definido no art. 21 do Decreto nº 332/91, [...]

Portanto a hipótese de incidência ou fato gerador do imposto de renda foi erigida debaixo dos seguintes pressupostos, cumulativamente considerados:

a) que a renda e proventos representem, em termos reais (e não em termos escriturais), um *quid* (aumento patrimonial ou riqueza nova);

b) que esse *quid* seja livre e disponível, materializado em dinheiro ou bens equivalentes (disponibilidade econômica ou jurídica), traduzindo com isso capacidade contributiva; e

c) que seja simultaneamente produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de outros aumentos patrimoniais ("mais-valia efetiva ou real");

O lucro real foi instituído como fato gerador e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, conforme legislação consolidada no Decreto nº 1041/94, artigo 193, como uma das espécies do gênero "renda e proventos".

Ocorre que não se deve tributar o lucro inflacionário realizado enquanto mero ajuste ou acerto já que não representa ele, em termos reais ou escriturais, um *plus* (aumento patrimonial ou riqueza nova), com substrato econômico tributável, nem se encontra disponível em dinheiro ou bens equivalente (disponibilidade econômica ou jurídica de "renda ou proventos"), e, muito menos é produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de outros aumentos patrimoniais.

O referido ajuste ou acerto contábil somente ganhará relevância e consistência jurídica como "renda ou proventos" (aspecto temporal da hipótese de incidência) quando for transformado de "mais-valia monetária" em "mais-valia real e efetiva", ou seja, por ocasião de incorporação, fusão, cisão total ou encerramento das atividades, o que não ocorre com o caso em questão.

No referido caso, a base de cálculo (aspecto material da hipótese de incidência), será a diferença para mais (ganho) entre o valor atribuído à operação da empresa incorporada, fusionada, cindida ou extinta e o valor do patrimônio líquido, nele incluído o "lucro inflacionário".

É de suma importância frisar que contabilmente o lucro inflacionário é uma fantasia numérica, já que lhe faltam todos os atributos para que se caracterize como lucro, ou sejam: o aumento efetivo da riqueza; os componentes fundamentais de formação do crédito (custos e receitas efetivas), a ação da gestão e a criação de um estado de prosperidade. [...]

Também o lucro inflacionário não decorre da atividade empresarial, conforme afirmado categoricamente pelos retro citados laudos periciais, mas sim do fruto do trabalho do contador.

Nessa vereda, intui-se que, da mesma forma que a valorização de um imóvel apenas se consistirá em lucro quando vendido, o saldo credor da correção monetária do balanço só será renda quando efetivamente realizado.

A análise do confronto entre a Lei nº 7.799/1989 e o conceito de renda inscrito no art. 43 do CTN já se firmou nas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade de tributação do lucro inflacionário, pois o lucro inflacionário não realizado não é lucro real mas, apenas, correção, sem representar qualquer acréscimo. [...]

No caso em questão, conforme comprova as DIPJ, documento anexo, no período de 2002 à 2005, a impugnante não obteve lucro apenas prejuízo não havendo portanto incidência do Imposto de Renda.

Ressalte-se ainda que conforme acima demonstrado mesmo acrescentando 1/10 do lucro inflacionário no preenchimento da DCTF mesmo assim há prejuízo em todos os exercícios, portanto a adição do valor não altera o resultado.

Assim, resta claro que o auto de infração em questão é nulo, já que não se pode tributar o imposto de renda sobre o lucro inflacionário, já que este somente ocorreu para fins de ajuste de conta.

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional. Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante do exposto a autuada requer que:

a-) seja anulado o presente auto de infração, por toda matéria preliminar arguida;

b-) ou, que seja julgado insubsistente o AIIM em tela, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, como foi amplamente demonstrado nos itens precedentes.

E em assim procedendo, estarão V. Sas., distribuindo a mais verdadeira Justiça.

Posteriormente à autuação, conforme Representação Fiscal de fls. 363-364, constatou-se que o prejuízo fiscal no valor de R\$6.328.813,20, apurado e informado pela Recorrente na DIPJ do ano-calendário 2002, havia sido alterado para lucro real no valor de R\$2.406.465,16, em virtude da ação fiscal formalizada do processo nº 10855.003246/2004-78, conforme cópia do demonstrativo denominado "Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais", fl.366, fato esse não observado por ocasião da lavratura do Auto de Infração, fls. 65-73. Sendo assim, a compensação de R\$322.372,99 no período foi indevida por inexistência de prejuízo fiscal.

Novamente, contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 390-394, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$141.371,0, a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2002.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - REALIZAÇÃO MÍNIMA [...]

Art. 8º da Lei n.º 9.065/95; Arts. 6º e 7º, da Lei n.º 9.249/95; Arts. 249, inciso I, e 449, do RIR/99.

Cientificada, a Recorrente apresentou a nova impugnação, 404-436, na qual reitera as mesmas alegações feitas na peça impugnatória de fls. 95-122.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-41.582, de 35.04.2013, fls. 521-529:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. PERCENTUAL MÍNIMO.

A pessoa jurídica deve realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995, no caso de apuração anual de imposto de renda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade do lançamento.

INTIMAÇÃO. VIA POSTAL.

Efetuada a ciência da autuação por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, descabe a alegação de sua nulidade.

LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Perfeitamente legal a lavratura do auto de infração na repartição fiscal, uma vez que a lei prevê seja ele lavrado no local de verificação da falta e não obrigatoriamente no estabelecimento do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

JUROS DE MORA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 06.09.2013, fl. 541, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 19.09.2013, fls. 543-572, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Acrescenta que apresenta a peça de defesa tempestivamente arguindo que:

PRELIMINARMENTE

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

O mandado de procedimento fiscal é figura recente em nosso ordenamento jurídico. Foi concebido pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1.999.

A portaria em questão foi alterada pelas de nºs 1.614, de 30 de novembro de 2000, 407, de 17 de abril de 2001, e 1.020, de 31 de agosto de 2001.

Esses atos infralegais foram formalmente revogados "sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002", pela Portaria SRF nº 3.007 de 26 de novembro de 2001, que passou a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2002.

Desse novo instituto, alguns pontos são relevantes, para o presente caso, quais sejam:

I — O Mandado de Procedimento Fiscal tem natureza jurídica de ato administrativo, implicando "ordem específica" para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal dos "procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições" administrados pela SRF. (art. 2º, da Portaria SRF nº 3.007/01, que corresponde ao art. 2º, da Portaria SRF nº 1.265/99)

II — Os mais importantes Mandados, para o presente caso são: a) o Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização "para o procedimento de fiscalização; b) Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência "no caso de diligência"; c) Mandado de Procedimento Fiscal — Especial, para procedimentos relacionados à apuração dos crimes de contrabando e descaminho ou de infração em que o retardamento das diligências fazendárias pode pôr em risco a prova do ilícito fiscal.

III — Os Mandados não se perpetuam no tempo. Pelo contrário têm prazo certo de validade; a saber: a) 120 (cento e vinte) dias, para os Mandados de Fiscalização e Especial; e, b) 60 (sessenta) dias, para os Mandados de Diligência.

IV — Tais prazos são prorrogáveis, mas só mediante a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal — Complementar.

V — Os Mandados extinguem-se, a teor do art. 15 da Portaria SRF nº 3.007/01 [...].

A *contrario sensu*, procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísam de irremediável nulidade, as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

Vale lembrar que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando, assim, plenamente habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138, do CTN. Ou por outro giro, os inválidos procedimentos fiscais não afastam a espontaneidade do contribuinte.

Nem se alegue que esta interpretação conduz a um excessivo formalismo, pois, em verdade, se há formalismo este não nasceu desta interpretação mas sim do labor do Senhor Secretário da Receita Federal, que deu à estampa as supramencionadas portarias.

Com efeito, na medida em que previram, com grande riqueza de detalhes, uma série de procedimentos relacionados com o "planejamento das atividades fiscais,...observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, e da justiça fiscal" [...], resulta inexorável que os mesmos sejam levados em estrita conta, quando se trata de avaliar a juridicamente a situação dos contribuintes submetidos à fiscalização.

Assim, as portarias em foco, na medida em que mapearam, passo a passo, o procedimento fiscalizatório, a cargo dos Auditores Fiscais da Receita Federal, criaram direitos subjetivos em favor dos contribuintes, que nenhum interesse arrecadatório, por mais relevante, pode atropelar.

No presente caso, o AIIM foi lavrado sem que houvesse um Mandado válido vigorando, pois não foi expedido um mandado de início de fiscalização sendo o auto lavrado na própria DRF e encaminhado para o contribuinte por correio sem especificar corretamente os valores que estão sendo cobrados.

Cabe ressaltar que o processo administrativo-fiscal tem início com o Auto de Infração lavrado pelo Agente fiscal. O Auto de Infração é o termo inicial para a comprovação material da infração, nele se indicando a violação praticada contra a norma fiscal [art. 7º e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, incisos LIV e LV do art. 5º e inciso do art. 150 da Constituição Federal].

Dessa forma, podemos afirmar que ao lavrar o auto de infração o Auditor fiscal, devido ao princípio da legalidade, tem que seguir todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72.

Todavia, no caso em questão isso não ocorreu, já que conforme se verifica no auto de infração, o auditor fiscal não observou o disposto no artigo 70 do decreto supra mencionado já que este deveria primeiramente cientificar o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto para depois lavrar o auto de infração, porém o Sr. Auditor fiscal restringiu-se unicamente em lavrar o auto de infração sem dar ciência ao contribuinte da obrigação tributária e encaminhou para a empresa por correio dificultando assim a ampla defesa e o contraditório, pois, quem recebeu não tinha competência para tal ato.

Cabe ressaltar que antes de autuar, a autoridade deve intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, a prestar no prazo razoável todos os esclarecimentos necessários, da origem ou das causas dessas diferenças. Isso é obrigatório em face da existência do princípio do contraditório assegurado pela Constituição Federal, mesmo na fase que precede à lavratura do auto de infração e da imposição da multa, porque depois de lavrada a pega básica que será julgada pelo próprio Fisco, qualquer tentativa de descaracterizar a diferença será No presente caso, nenhuma intimação foi feita neste sentido, antes de ser lavrado o AIIM. [...]

A autuada não foi intimada a prestar informações ou promover alegações, o que configura um verdadeiro desrespeito ao princípio do devido processo legal. Configurado está o cerceamento à defesa.

Se não fosse somente essa abordagem temos também que na análise do auto de infração, no enquadramento legal consta o artigo 90 da MP nº 2.158/2001 [...].

Assim, conforme já ressaltado, antes de ser lavrado o auto de infração o contribuinte não foi intimado para recolher as eventuais diferenças dos valores compensados, nem ao menos foi apresentada planilha informando como foi realizado o cálculo até chegar ao valor atualmente cobrado no auto de infração ora em questão.

Como visto, em razão do desrespeito ao princípio da legalidade, já que não foi observado o procedimento administrativo para a lavratura do Auto de infração, chegamos a conclusão que é nulo o auto de infração inexistindo assim a relação jurídica obrigacional. [...]

DA AUSÊNCIA DE PROVAS

O Sr. Agente fiscal lavrou o presente auto de infração por presunção exigindo o pagamento do imposto de renda sobre o lucro inflacionário [...].

Ora Nobres julgadores, o auto de infração em questão padece de várias nulidades, primeiramente por ter sido lavrado por presunção, também houve a intimação por correio, há cerceamento de defesa e ausência de provas, conforme será amplamente demonstrado, [...].

E de suma importância frisar que o Sr. Agente fiscal por presunção lavrou o presente auto de infração sem provar que no período de 2002 a 2005 realmente houve lucro para que fosse exigindo o Imposto de Renda.

Ora Nobres julgadores, após o advento da CF/88 fisco e contribuinte encontram-se em pé de igualdade e por isso o tratamento deve ser igualitário, para que o princípio da igualdade seja respeitado.

Se ambos são iguais os ônus também o são, sendo assim o ônus da prova cabe àquele que alega.

Todo o sistema jurídico foi construído com o fim de trazer certeza e segurança à sociedade, essa é a finalidade precípua do sistema jurídico, trazer segurança e certeza à sociedade, para que a sociedade possa manter-se estável e constituída. Esse é o bem maior tutelado pelo sistema jurídico, certeza e segurança.

Com efeito, não é o que se encontra no presente auto, não há certeza, nem tampouco segurança, de que a impugnante obteve lucro no período de 2002 a 2005, pelo contrário, conforme faz prova declarações em anexo houve prejuízo no período em questão não havendo portanto a incidência do Imposto de Renda.

Ressalte-se ainda que mesmo que seja considerado que houve erro no preenchimento da DIPJ, pois não houve o acréscimo de 1/10 do lucro inflacionário, mesmo assim há prejuízo em todos os exercícios, portanto a adição do valor não altera o resultado.

Esses fatos levam a uma incerteza de que os fatos descritos no Auto que ora se impugna tenham realmente ocorrido. [...]

Não existe, no presente Auto, que ora se impugna, um documento sequer que leve a concluir da forma que concluiu a Autoridade Autuante, muito pelo contrário o que se verifica no presente auto é que o Sr. Fiscal presumiu que houve lucro para a empresa, o que não expressa a realidade dos fatos, conforme faz prova documentos em anexo.

Assim, resta evidente a nulidade do presente auto de infração devendo ser anulado pelas razões preliminares acima expostas. Todavia, caso Vossa Senhoria entenda de forma diversa analisemos o mérito da questão.

DO MÉRITO

O presente AIIM foi lavrado sob a alegação de que a ora Recorrente apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica do período de ano-calendário 2002 a 2005 e não adicionou ao lucro líquido o lucro inflacionário, na determinação do lucro real.

O lucro inflacionário encontra-se definido no art. 21 do Decreto nº 332/91, [...]

Portanto a hipótese de incidência ou fato gerador do imposto de renda foi erigida debaixo dos seguintes pressupostos, cumulativamente considerados:

a) que a renda e proventos representem, em termos reais (e não em termos escriturais), um *quid* (aumento patrimonial ou riqueza nova);

b) que esse *quid* seja livre e disponível, materializado em dinheiro ou bens equivalentes (disponibilidade econômica ou jurídica), traduzindo com isso capacidade contributiva; e

c) que seja simultaneamente produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de outros aumentos patrimoniais ("mais-valia efetiva ou real");

O lucro real foi instituído como fato gerador e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, conforme legislação consolidada no Decreto nº 1041/94, artigo 193, como uma das espécies do gênero "renda e proventos".

Ocorre que não se deve tributar o lucro inflacionário realizado enquanto mero ajuste ou acerto já que não representa ele, em termos reais ou escriturais, um *plus* (aumento patrimonial ou riqueza nova), com substrato econômico tributável, nem se encontra disponível em dinheiro ou bens equivalente (disponibilidade econômica ou jurídica de "renda ou proventos"), e, muito menos é produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de outros aumentos patrimoniais.

O referido ajuste ou acerto contábil somente ganhará relevância e consistência jurídica como "renda ou proventos" (aspecto temporal da hipótese de incidência) quando for transformado de "mais-valia monetária" em "mais-valia real e efetiva", ou seja, por ocasião de incorporação, fusão, cisão total ou encerramento das atividades, o que não ocorre com o caso em questão.

No referido caso, a base de cálculo (aspecto material da hipótese de incidência), será a diferença para mais (ganho) entre o valor atribuído à operação da empresa incorporada, fusionada, cindida ou extinta e o valor do patrimônio líquido, nele incluído o "lucro inflacionário".

É de suma importância frisar que contabilmente o lucro inflacionário é uma fantasia numérica, já que lhe faltam todos os atributos para que se caracterize como lucro, ou sejam: o aumento efetivo da riqueza; os componentes fundamentais de formação do crédito (custos e receitas efetivas), a ação da gestão e a criação de um estado de prosperidade. [...]

Também o lucro inflacionário não decorre da atividade empresarial, conforme afirmado categoricamente pelos retro citados laudos periciais, mas sim do fruto do trabalho do contador. [...]

Nessa vereda, intui-se que, da mesma forma que a valorização de um imóvel apenas se consistirá em lucro quando vendido, o saldo credor da correção monetária do balanço só será renda quando efetivamente realizado.

A análise do confronto entre a Lei nº 7.799/1989 e o conceito de renda inscrito no art. 43 do CTN já se firmou nas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade de tributação do lucro inflacionário, pois o lucro inflacionário não realizado não é lucro real mas, apenas, correção, sem representar qualquer acréscimo. [...]

No caso em questão, conforme comprova as DIPJ, documento anexo, no período de 2002 à 2005, a impugnante não obteve lucro apenas prejuízo não havendo portanto incidência do Imposto de Renda.

Ressalte-se ainda que conforme acima demonstrado mesmo acrescentando 1/10 do lucro inflacionário no preenchimento da DCTF mesmo assim há prejuízo em todos os exercícios, portanto a adição do valor não altera o resultado.

Assim, resta claro que o auto de infração em questão é nulo, já que não se pode tributar o imposto de renda sobre o lucro inflacionário, já que este somente ocorreu para fins de ajuste de conta.

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional. Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante do exposto a autuada requer que:

a-) seja anulado o presente auto de infração, por toda matéria preliminar arguida;

b-) ou, que seja julgado insubsistente o AIIM em tela, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, como foi amplamente demonstrado nos itens precedentes.

Requer a juntada do substabelecimento em anexo, a fim de regularizar a atual representação processual.

E em assim procedendo, estarão V. Sas., distribuindo a mais verdadeira Justiça.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente suscita que o ato de instauração do procedimento fiscal contém vício por não ter sido iniciado com Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Esses procedimentos são instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) objetivando a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte da pessoa jurídica, mediante termo circunstanciado do qual será dada ciência ao sujeito passivo. As decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição da autoridade fiscal, bem como dos tributos a serem examinados ou do período de apuração são procedidas mediante emissão de ato complementar. Verificado que o fato ilícito também é uma situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência de fato gerador de tributos diversos e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, estes são considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

O MPF tem validade por cento e vinte dias prorrogáveis quantas vezes sejam necessárias, observando em cada ato o prazo de 60 sessenta dias, cujas informações ficam disponíveis da pessoa jurídica na internet independentemente notificações sucessivamente formalizadas. A sua extinção ocorre com a conclusão do procedimento fiscal registrado em termo próprio. Este ato é *interna corporis* de controle interno e eventuais vícios são considerados meras irregularidades, que não têm efeito de contaminar de nulidade do crédito constituído pelo lançamento de ofício¹.

Assim o MPF não é imprescindível ao início do procedimento fiscal, conforme o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

¹ Fundamentação legal: art. 142 do Código Tributário Nacional. art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

O Decreto nº 3724, de 10 de janeiro de 2001, prevê:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

Atualmente os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, observada a emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDF). Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 (Portaria RFB nº 1.87, de 17 de setembro de 2014).

Os autos estão instruídos com:

- Termo de Intimação – Revisão, fl. 49, cientificado a Recorrente em 16.08.2007, fl. 51:

Do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativo aos anos-calendário de 2003- DIPJ/2004 n.º 0723326, 2004-DIPJ/2005 n.º 0923364 e 2005-DIPJ/2006 n.º 0966457, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os calculados com base na legislação em vigor e/ou informados pelo sujeito passivo acima especificado em declarações de períodos anteriores, conforme demonstrativo anexo denominado "Inconsistência do Contribuinte- Lucro Inflacionário".

Ante o exposto, fica o sujeito passivo, nos termos dos artigos 835, 927, 928 e 992, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), e do art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, INTIMADO a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, prestar os esclarecimentos necessários quanto às diferenças constatadas, apresentando a devida documentação comprobatória, no local abaixo indicado.

Fica o sujeito passivo também cientificado que proceder-se-á ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração, no caso de deixar de atender aos pedidos de esclarecimentos que lhe forem dirigidos, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente, de conformidade com o disposto no art. 841, inciso II, do RIR/99.

- Termo de Intimação Fiscal, fl. 53, cientificado a Recorrente em 10.09.2007, fl. 54:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e no curso da ação fiscal iniciada em 16/08/2007, de acordo com o disposto nos art.

904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar os elementos abaixo especificados:

Prazo: 10 DIAS

1 - CÓPIA DO ESTATUTO SOCIAL E ATAS DE 2003 EM DIANTE.

Fica prorrogado o prazo para atendimento do Termo de Intimação - Revisão, lavrado em 13/08/2007, para 15(quinze) dias a contar do dia 28/08/2007.

A prorrogação do prazo foi solicitado pelo contribuinte no dia 28/08/2007, mediante requerimento enviado por fax.

Ademais, o enunciado da Súmula CARF nº 9 prevê:

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

O procedimento fiscal teve início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, validamente cientificado a Recorrente da obrigação tributária no seu domicílio fiscal. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes².

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe

² Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais³.

O Auto de Infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos⁴.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 5

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional⁶. Assim, o Auto de Infração, fls. 65-73 e 390-395 e o Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-41.582, de 35.04.2013, fls. 521-529, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A tese protetora exposta pela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente diz que os autos não estão instruídos com os meios de prova.

³ Fundamentação legal: art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

⁴ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

⁵ Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

⁶ Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos⁷.

Para fins de comprovação do ilícito tributário, os autos estão instruídos com:

- Declarações de Informações Econômico-Fiscais, fls. 05-48, 140-346 e 367-377;
- SAPLI – Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Cálculo Negativa da CSLL – Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais, fls. 78-90, 366 e 397-401;
- Termo de Intimação – Revisão, fl. 49; e
- Termo de Intimação Fiscal, fl. 53.

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência. Os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício e ainda afirma que há prejuízo fiscal em todo período objeto da ação fiscal.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais⁸.

Sobre o lucro inflacionário, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, determina:

⁷ Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

⁸ Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 4º Considera-se lucro inflacionário, em cada ano-calendário, o saldo credor da conta de correção monetária, ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas na determinação do lucro líquido do ano-calendário.

§ 1º Proceder-se-á ao ajuste mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas.

§ 2º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do ano-calendário anterior será corrigido, monetariamente, com base na variação do valor da UFIR verificada entre o primeiro dia seguinte ao do balanço de encerramento do ano-calendário anterior e o dia seguinte ao do balanço do exercício da correção.

Art. 5º Em cada ano-calendário considerar-se-á, realizada parte do lucro inflacionário proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária.

§ 1º O lucro inflacionário realizado em cada ano-calendário será calculado de acordo com as seguintes regras:

a) será determinada a relação percentual entre o valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizado no ano-calendário, e a soma dos seguintes valores:

a.1) a média do valor contábil do ativo permanente no início e no final do ano-calendário;

a.2) a média dos saldos, no início e no fim do ano-calendário, das contas representativas do custo dos imóveis não classificados no ativo permanente, das contas representativas das aplicações em ouro, das contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, salvo se o contrato previr a indexação do crédito, e de outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo, considerada a natureza dos bens ou valores que representem;

b) o valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizado no ano-calendário, será a soma dos seguintes valores:

b.1) custo contábil dos imóveis existentes no estoque no início do ano-calendário e baixados no curso deste;

b.2) valor contábil, corrigido monetariamente até a data da baixa, dos demais bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, baixados no curso do ano-calendário;

b.3) quotas de depreciação, amortização e exaustão, computadas como custo ou despesa operacional do ano-calendário;

b.4) lucros ou dividendos, recebidos no ano-calendário, de quaisquer participações societárias registradas como investimento;

c) o montante do lucro inflacionário realizado do ano-calendário será determinado mediante a aplicação da percentagem de que trata a alínea a sobre o lucro inflacionário do mesmo ano-calendário;

d) a percentagem de que trata a alínea a será também aplicada, em cada ano, sobre o lucro inflacionário, apurado nos anos-calendário anteriores, excetuado o lucro inflacionário acumulado, existente em 31 de dezembro de 1994.

§ 2º O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado deverá computar na determinação do lucro real o montante do lucro inflacionário realizado (§ 1º) ou o valor determinado de acordo com o disposto no art. 6º, e excluir do lucro líquido do ano-calendário o montante do lucro inflacionário do próprio ano-calendário.

Art. 6º A pessoa jurídica deverá considerar realizado em cada ano-calendário, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário, quando o valor, assim determinado, resultar superior ao apurado na forma do § 1º do art. 5º.

Parágrafo único. A realização de que trata este artigo aplica-se, inclusive, ao valor do lucro inflacionário apurado no próprio ano-calendário.

Art. 7º Nos casos de incorporação, fusão, cisão total ou encerramento de atividades, a pessoa jurídica incorporada, fusionada, cindida ou que encerrar atividades deverá considerar integralmente realizado o lucro inflacionário acumulado.

§ 1º Na cisão parcial, a realização será proporcional à parcela do ativo, sujeito à correção monetária, que tiver sido vertida.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se lucro inflacionário acumulado a soma do lucro inflacionário de anos-calendário anteriores, corrigido monetariamente, deduzida das parcelas realizadas.

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica deverá considerar realizado mensalmente, no mínimo, 1/120 do lucro inflacionário, corrigido monetariamente, apurado em cada ano-calendário anterior.

Parágrafo único. A parcela realizada na forma deste artigo integrará a base de cálculo do imposto de renda devido mensalmente.

Por seu turno, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prevê:

Art. 6º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão corrigidos monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos-base posteriores.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fixa:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Nesse sentido, o saldo do lucro inflacionário remanescente em 31 de dezembro de 1995, atualizado monetariamente até essa data, será realizado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo existentes em 31 de dezembro de 1995. A partir de 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica deverá realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995, no caso de apuração anual de imposto de renda ou dois e meio por cento no caso de apuração trimestral. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre a base de cálculo estimada, deverá acrescentar à mesma, no mínimo, um cento e vinte avos, do saldo do lucro inflacionário remanescente, existente em 31 de dezembro de 1995.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Consta na Descrição dos Fatos, fls. 65-73:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - REALIZAÇÃO MÍNIMA

O contribuinte apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ/2003 - ano-calendário de 2002 - nº 1024264, DIPJ/2004 - ano-calendário 2003 - nº 0723326, DIPJ/2005 - ano-calendário 2004 - nº 0923364, e DIPJ/2006 - ano-calendário 2005 - nº 0966457, e não adicionou ao Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, o Lucro Inflacionário Realizado no montante de R\$322.372,99 em cada ano calendário, relativo ao percentual de realização mínima previsto na legislação de regência.

Mediante Termos de Intimação - Revisão, lavrados nos dias 13/08/2007 e 14/09/2007, o contribuinte foi intimado a prestar os esclarecimentos sobre a realização a menor do Lucro Inflacionário nos anos calendários de 2002, 2003, 2004 e 2005, conforme demonstrativo denominado "Inconsistência do Contribuinte - Lucro Inflacionário", anexado aos referidos Termos de Intimação.

O contribuinte tomou ciência dos Termos de Intimação acima mencionados nos dias 16/08/2007 e 19/09/2007, conforme Aviso de Recebimento (A.R.).

Em 13/09/2007, o contribuinte entregou a esta fiscalização cópia do Estatuto Social e da Ata da Assembleia Geral Ordinária, realizada em 30/04/2003.

Solicitou prorrogação de prazo para atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 13/08/2007. O prazo foi prorrogado para 15 dias a contar do dia 28/08/2007, porém, até a presente data não atendeu As intimações.

Assim sendo, lavramos o presente Auto de Infração exigindo o Lucro Inflacionário Realizado no montante descrito abaixo:

Ano-Calendário 2002 - Montante de R\$322.372,99

Ano-Calendário 2003 - Montante de R\$322.372,99

Ano-Calendário 2004 - Montante de R\$322.372,99

Ano-Calendário 2005 - Montante de R\$322.370,21 [...]

Diferentemente do entendimento da Recorrente, não se trata de presunção legal, mas sim de apuração de IRPJ a pagar pela adições não computadas na apuração do lucro real do lucro inflacionário realizado no seu patamar mínimo legal, conforme discriminado na Tabela 1.

Tabela 1 – Lucro Inflacionário Apurado de Ofício

Período (A)	Adição – Lucro Inflacionário Realizado DIPJ – Fls. 04-48 R\$ (B)	Lucro Inflacionário a Realizar SAPLI – Fl. 82 R\$ (C)
Ano-Calendário de 2002	0,00	322.372,99
Ano-Calendário de 2003	0,00	322.372,99
Ano-Calendário de 2004	0,00	322.372,99
Ano-Calendário de 2005	0,00	322.370,21

As informações trazidas pela Recorrente já foram regularmente analisadas pelas autoridades fiscais e pela autoridade de primeira instância de julgamento que identificaram as adições não computadas na apuração do lucro real do lucro inflacionário realizado no seu patamar mínimo legal.

Em conformidade com o Sapli (Demonstrativo do Lucro Inflacionário) que reflete o lucro inflacionário apurado pela Recorrente e as realizações porventura tributadas, a contribuinte possuía lucro inflacionário a realizar e, nos anos-calendário de 2002 a 2005, não ofereceu à tributação qualquer valor a título de realização daquele lucro inflacionário.

Consta na Descrição dos Fatos, fls. 390-394:

O Processo Administrativo n.º 16024.000520/2007-69, trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/10/2007, exigindo crédito tributário relativo ao Lucro Inflacionário Realizado dos seguintes anos-calendário abaixo:

ANO CALENDÁRIO 2002 MONTANTE DE R\$322.372,99

ANO CALENDÁRIO 2003 MONTANTE DE R\$322.372,99

ANO CALENDÁRIO 2004 MONTANTE DE R\$322.372,99

ANO CALENDÁRIO 2005 MONTANTE DE R\$322.370,21

Ao proceder as alterações sistema SAPLI, constatamos que o Prejuízo Fiscal de R\$6.328.813,20, apurado e informado pelo contribuinte na DIPJ/2003, ano-calendário 2002, havia sido alterado para Lucro Real de R\$2.406.465,16, em virtude do Processo Administrativo n.º 10855.003.246/2004-78, conforme demonstrativo denominado "Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais" e folha, fato este não

observado por ocasião da lavratura do Auto de Infração, P.A.16024.000520/2007-69.

Sendo assim, a compensação de R\$322.372,99 de Prejuízo Fiscal do Período, efetuada no Auto de Infração, P.A. 16024.000520/2007-69, relativamente ao ano-calendário de 2002, foi indevida por inexistência de Prejuízo Fiscal do Período.

Diante do acima exposto, lavramos o presente Auto de Infração, exigindo o Lucro Inflacionário Realizado de R\$322.372,99, relativamente ao ano-calendário de 2002, desconsiderando a compensação do valor de Prejuízo Fiscal compensado do Período no valor de R\$322.372,99, e compensando o valor de R\$96.711,89 de prejuízos fiscais de apuração anteriores, conforme demonstrativo abaixo:

Valor lançado no Auto de Infração relativo ao P.A. 16024.000520/2007-69:

Valor da Infração R\$322.372,99

Prejuízo Compensado do Período R\$322.372,99

Prejuízo Período Anterior R\$ 0,00

Valor Tributável R\$ 0,00

Valor lançado no presente Auto de Infração:

Valor da Infração R\$322.372,99

Prejuízo Compensado do Período R\$ 0,00

Prejuízo Período Anterior R\$96.711,89 (30% de R\$322.372,99)

Valor Tributável R\$225.661,10

No que à alegação de que apurou prejuízos fiscais nos anos-calendário objeto do procedimento de ofício, cabe ressaltar que tais prejuízos já foram considerados pelas autoridades administrativas na apuração dos valores a serem exigidos nos lançamentos, conforme se comprova às fls. 66-68, 390 e 399. Ademais, no ano-calendário de 2002 houve apuração de lucro real em virtude da ação fiscal formalizada do processo nº 10855.003246/2004-78.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

A Recorrente discorda da incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês⁹. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

⁹ Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 1.111.175/SP, cujo trânsito em julgado ocorreu em 09.09.2009¹⁰ e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF¹¹. Esclareça-se inclusive que tem cabimento a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional e assim a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista no art. 43 e art. 61 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta culposa do agente, que é a falta cometida contra um dever, por ação ou omissão, de forma a evidenciar a inobservância de diligência que deveria ser observada quando da prática de um ato a que se está obrigado. No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratados nos autos¹². No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional.

Tem-se que a multa de ofício proporcional pode ser reduzida nos seguintes percentuais, se o sujeito passivo, uma vez notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício:

– 50% (cinquenta por cento), se efetuar o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

– 40% (quarenta por cento), se requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1111175/SP. Ministra Relatora: Denise Arruda. Primeira Seção, Brasília, DF, 10 de junho de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=892437&sReg=200900188256&sData=20090701&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

¹¹ Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 5º e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Súmulas CARF nºs 4 e 5 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

¹² Fundamentação Legal: art. 142, art. 149 e art. 150 do Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 21 do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, bem como art. 7º do Decreto nº 235, de 06 de março de 1972.

– 30% (trinta por cento), se efetuar o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

– 20% (vinte por cento), se requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância¹³.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direto e a Recorrente não efetuou o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício até a notificação da decisão administrativa de primeira instância, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). A afirmação suscitada pela defendente, destarte, não é pertinente.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹⁴. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁵.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

¹³ Fundamentação legal: art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 14 de julho de 2007 e art. 6º Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

¹⁴ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁵ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Processo nº 16024.000520/2007-69
Acórdão n.º **1803-002.474**

S1-TE03
Fl. 610

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

CÓPIA