



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

**Processo n°** 16327.001523/2010-19  
**Recurso n°** 916.739 Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-000.884 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de novembro de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** Fama Investimentos Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de cerceamento do direito de defesa, uma vez comprovado que o interessado tomou ciência regular do lançamento e obteve cópias dos documentos solicitados, dentro do prazo legal de impugnação.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. CANCELAMENTO INDEVIDO.

Uma vez que a contribuinte optou pelo regime de caixa, a receita pertence ao período em que foi recebida.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS FINANCEIRAS. LIMITE LEGAL.

As receitas financeiras integram o conceito de receita total para fins de determinação do limite legal permitido à opção pelo lucro presumido. Ultrapassado o limite legal de receita, fica a pessoa jurídica obrigada a optar pelo lucro real no ano-calendário subsequente.

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LUCRO REAL.

Se a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, o IRPJ deve ser apurado com base no lucro real.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DE FRAUDE OU, DOLO

A mera omissão de rendimentos não dá ensejo para o agravamento da multa de 75% para 150%. A multa qualificada deve ser afastada quando ausente a comprovação de fraude ou dolo, exigindo-se uma conduta pró-ativa do

contribuinte para justificar a sua aplicação. A conduta omissiva do contribuinte não é suficiente para a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado: Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos:

a) Para o ano-calendário de 2007, em relação ao mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Maurício Pereira Faro que dava provimento integral, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias, que davam parcial provimento;

b) Para o ano-calendário de 2008, em relação ao mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento. Vencido o Conselheiro Maurício Pereira Faro que dava provimento; e

c) Por maioria de votos, DAR provimento parcial para desqualificar a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, para redigir o voto vencedor com relação à desqualificação da multa.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Relator

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 731-746):

*Este processo eletrônico (e-processo) versa sobre os Autos de Infração discriminados a seguir, lavrados em 24.11.2010 pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo-Deinf/SPO, relativos a fatos geradores dos anos-calendário de 2007 e 2008, no total de R\$ 8.884.757,13, aí incluídos juros de mora e multa de 150% [...], a saber:*

<b>Quadro 1</b>					
<i>Tributo</i>	<i>Principal</i>	<i>(1) Juros de Mora</i>	<i>Multa (150%)</i>	<i>Total</i>	<i>Folhas</i>
<i>IRPJ</i>	<i>1.456.196,15</i>	<i>334.619,98</i>	<i>2.184.292,22</i>	<i>3.975.110,35</i>	<i>360/370</i>
<i>CSLL</i>	<i>524.410,59</i>	<i>120.497,85</i>	<i>786.615,87</i>	<i>1.431.524,31</i>	<i>371/378</i>
<i>Cofins</i>	<i>48.168,18</i>	<i>13.496,72</i>	<i>72.252,27</i>	<i>133.917,17</i>	<i>379/383</i>
<i>Cofins</i>	<i>994.113,81</i>	<i>237.872,13</i>	<i>1.491.170,66</i>	<i>2.723.156,60</i>	<i>389/396</i>
<i>Pis/Pasep</i>	<i>10.436,44</i>	<i>2.924,29</i>	<i>15.654,66</i>	<i>29.015,39</i>	<i>384/388</i>
<i>Pis/Pasep</i>	<i>216.127,46</i>	<i>51.714,69</i>	<i>324.191,16</i>	<i>592.033,31</i>	<i>397/404</i>
<i>(1) Calculados até 24.11.2010</i>					

*2 As infrações constam descritas assim no Auto de Infração de IRPJ (fls.363/364):*

<b>Quadro 2</b>			
<b><i>Infrações e Enquadramento</i></b>	<b><i>Descrição da Infração</i></b>	<b><i>Fato Gerador</i></b>	<b><i>Valor Tributável</i></b>
<i>001 – Falta de recolhimento/ Declaração do Imposto de Renda – Insuficiência de recolhimento ou declaração</i>	<i>Insuficiência de recolhimento ou de declaração de imposto de renda devido, apurado conforme Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte do presente Auto de Infração</i>	<i>31.03.2008</i>	<i>563.721,98</i>
		<i>30.06.2008</i>	<i>378.558,46</i>
		<i>30.09.2008</i>	<i>237.260,17</i>
		<i>31.12.2008</i>	<i>148.207,06</i>

<i>Enquadramento legal: art.841, incisos I, III e IV, do RIR/99; arts. 1º, 2º e 28 da Lei nº 9.430/96; arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pelo art. 46 da lei nº 10.637/02.</i>			
<i>002 – Omissão de Receitas da Atividade</i>	<i>Omissão de receitas da atividade, conforme Termo de Verificação Fiscal, que faz parte do presente Auto de Infração</i>	<i>31.12.2007</i>	<i>1.605.606,20</i>
<i>Enquadramento legal: art.528 do RIR/99; art. 24 da Lei nº 9.249/95</i>			

*3 No Termo de Verificação Fiscal TVF, às fls.336/359, lê-se:*

- a) nos anos-calendário de 2007 e 2008, o interessado (cuja atividade é administração de fundos por contrato ou comissão, compreendendo as atividades de administração de carteiras de títulos e valores para terceiros), estava submetido ao lucro presumido, tendo optado, em 2007, pelo regime de caixa, e, em 2008, pelo de competência;*
- b) no ano-calendário de 2007, “o sujeito passivo informa como receita bruta o montante de R\$ 47.994.556,48, valor muito próximo do limite estabelecido legalmente para sua manutenção no regime de lucro presumido (R\$ 48.000.000,00). Além disto, pela análise da Tabela I, notamos uma acentuada redução na escrituração das receitas de prestação de serviços nos meses de novembro e dezembro de 2007 – fato que ensejou uma auditoria mais aprofundada na presente ação fiscal”;*
- c) o interessado (Fama Investimentos Ltda) é gestor de diversos fundos, de acordo com contratos firmados com administradoras de fundos (Banco Santander Banespa S/A, Hedging Griffó Corretora de Valores Mobiliários S/A, Mellon Brascan Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A, Unibanco);*
- d) administradores, gestores e distribuidores de fundos são remunerados por taxa de administração, e, em alguns casos, também por taxa de performance (desempenho dos fundos);*
- e) intimado a prestar esclarecimentos acerca do cancelamento, nos meses de novembro e dezembro de 2007, de 7 (sete) notas fiscais eletrônicas, no total de R\$ 1.605.606,20, o interessado apresentou, em 02.09.2009, “cópias das notas fiscais (NFe) nº 232, 233, 238, 239, 240, 241 e 248 canceladas, bem como extratos bancários do Bradesco S/A e UBS Pontual, onde constam os créditos dos valores recebidos e os posteriores débitos nas datas dos cancelamentos”;*
- f) intimado a esclarecer o motivo econômico-financeiro dos cancelamentos, o interessado alegou que as mencionadas notas fiscais “foram canceladas após os estornos dos recursos creditados em nossa conta corrente conforme*

*extratos apresentados em 03 de Abril de 2009. O estorno dos valores ocorreu devido à identificação de divergência no cálculo dos valores pagos pelos fundos à FAMA Investimentos”;*

- g) intimado a demonstrar a alegada divergência, o interessado afirmou que: houve uma diferença de R\$ 58.294,12, “entre os valores calculados pelo sistema de pagamento, que originaram a emissão e a liberação dos pagamentos à FAMA, e os valores calculados pelo sistema interno, denominado compliance”; “os valores foram pagos a maior à FAMA Investimentos (Gestora dos fundos) e pagos a menor aos Distribuidores dos fundos, conforme resposta à Intimação em 12.03.2010; os valores pagos à FAMA Investimentos foram estornados e retornados aos respectivos fundos, segundo o contribuinte”;*
- h) “a Fama Investimentos Ltda, em decorrência do cancelamento da nota fiscal 248, de dezembro, no montante de R\$ 67.149,77, líquido de R\$ 63.020,06, contabilizou como receita auferida apenas a NF 247, porém, na Dirf apresentada pela Credit Suisse HedgingGriffo Corretora de Valores (administradora do Fundo HG 189 FIC DE FIM), doravante HedgingGriffo, o rendimento bruto pago em dezembro à Fama Investimentos Ltda inclui as notas fiscais 247 e 248, emitidas em dezembro de 2007”*
- i) intimada a apresentar o comprovante de pagamento da taxa de administração referente à nota fiscal 248, de 26.12.2007, e informar se esta foi cancelada, HedgingGriffo informou que “não foi informada a respeito do cancelamento da NF 248 emitida em 26 de Dezembro de 2007”;*
- j) novamente intimada a informar a origem dos recursos (R\$ 63.020,06) depositados em sua conta-corrente em 11.01.2008, apresentando o Razão correspondente, CreditSuisse apresentou cópias do extrato bancário demonstrando o recebimento em 11.01.2008 e, sua devolução à Fama Investimentos Ltda em 21.01.2008, esclarecendo que “o recurso recebido por esta Instituição ficou pendente na conciliação bancária como depósito não identificado, posto que não havia conhecimento da origem do mesmo. No dia 21.01.2008, após obter conhecimento de sua origem, esta Instituição efetuou a devolução ao remetente”;*
- k) “se a alegada divergência no cálculo dos valores da taxa de administração tivesse de fato ocorrido, a HedgingGriffo teria sido informada e então conheceria a origem de tais depósitos”;*
- l) somando-se à receita declarada na DIPJ, os montantes relativos às sete notas fiscais canceladas em novembro e dezembro de 2007, a receita total auferida ultrapassa o limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões);*

- m) “fica evidente que o contribuinte deixou de escriturar/tributar os meses de novembro e dezembro de 2007, para tributá-los em janeiro de 2008, através do cancelamento das notas fiscais 232, 233, 238, 239, 240, 241 e 248. Entretanto, tal procedimento não encontra amparo legal e foi utilizado pelo contribuinte para que o mesmo não fosse tributado no ano-calendário seguinte pelo Lucro Real”;
- n) “se a alegação de pagamento a maior à Fama e a menor aos distribuidores procedesse, “o contribuinte deveria simplesmente devolver o valor considerado excedente, de R\$ 58.294,12, sem a necessidade de devolver aos fundos o valor total das notas fiscais emitidas”, “além disso, o simples retorno dos valores para os fundos de investimentos administrados pela FAMA não comprova o cancelamento do recebimento da receita. Os recursos simplesmente retornaram aos fundos e no início de 2008 foram devolvidos à FAMA (...)”;
- o) “esses valores retornaram aos fundos em dezembro de 2007 e janeiro de 2008, porém ficaram pendentes e, posteriormente, em janeiro de 2008, retornaram às contas-correntes da FAMA, nos bancos Bradesco e USB Pactual, o que foi inclusive confirmado em diligência ao contribuinte HedgingGriffo”
- p) “a alegada divergência no cálculo dos pagamentos, de R\$ 1.605.606,20 para R\$ 1.547.312,08, não ocorreu. Se assim fosse, os fundos teriam devolvido à FAMA o montante de R\$ 1.547.312,08, calculado pelo sistema denominado compliance. Mas não, os valores devolvidos e contabilizados em janeiro de 2008 foram os mesmos contabilizados como receita em novembro e dezembro de 2007”;
- q) “o que ocorreu de fato foi que o contribuinte, com o intuito de não se sujeitar à apuração do lucro real no ano de 2008, cancelou receitas já auferidas e recebidas em 2007”; “em diligência na HedgingGriffo Corretora de Valores Mobiliários S/A, torna-se ainda mais evidente que tais valores retornaram aos fundos sem o conhecimento dos administradores e que, no momento em que tal depósito foi identificado, a corretora imediatamente remeteu-os à FAMA”;
- r) além disso, fica comprovado que “a contribuinte tributou a menor as suas receitas e que as parcelas subtraídas do crivo do imposto em 2007 serão objeto de lançamento fiscal”.

4 O autuante conclui que, para o ano-calendário de 2007, ficou constatada a ocorrência de omissão de receita, no total de R\$ 1.605.606,20, base tributável do IRPJ, da CSLL, e, também do Pis e da Cofins.

5 De acordo com o TVF, para o ano-calendário de 2008 (em que, intimado, o interessado apresentou “Demonstração do Resultado do Exercício Trimestral” e Livros Diário e Razão), o interessado tornou-se obrigado à tributação pelo lucro real, apuração trimestral, e, tendo optado pelo regime de

*competência, não foram necessários ajustes, mas apenas a dedução da receita lançada em 2007; a dedução das antecipações a título de retenções na fonte e de pagamentos realizados no lucro presumido; aumento da dedução das despesas de PIS e COFINS, em função da apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo”.*

*6 No que se refere à apuração do PIS e da COFINS, pelo regime não cumulativo, o autuante diz que os valores foram apurados no Anexo 2, observando que foram aproveitados os valores pagos no regime cumulativo, bem como as retenções na fonte.*

*7 Relativamente à multa agravada, o interessado afirma que a conduta do interessado caracterizou evidente intuito de fraude, sendo perfeitamente alcançada pelo disposto no artigo 71 da Lei nº 4.504, de 1964, e pelo art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, razão pela qual foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, ressalvando que, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995, se o pagamento for efetuado antes do recebimento da denúncia, a representação será arquivada.*

*8 Iniciada em 21.08.2009 (fls.2) e encerrada em 24.11.2010 (fls.405), a ação fiscal veio instruída com os seguintes documentos:*

*(...)*

*9 Em impugnação recebida em 30.12.2010, às fls.418/456, o interessado afirma que, “não obstante tenha imediatamente se dirigido à Delegacia Especial de Instituições Financeiras (“DEINF”) e peticionado requerendo vistas dos autos do processo administrativo (doc.04), a vista do processo somente foi outorgada à Impugnante no dia 24 de dezembro de 2010, véspera do Natal, e faltando apenas 07 dias para o término do prazo da Impugnação”.*

*10 Diz que “os servidores públicos da Deinf-SP alegaram que a vista só seria possível após o processo ser localizado fisicamente na Deinf, o que se deu em 22.12.2010, quando, então, no dia seguinte, enviou representante à Deinf, ao qual a vista do processo foi negada, sob o argumento de que a procuração pública não havia sido especificamente endereçada à Receita Federal, exigência absurda, porque a procuração apresentada era pública e específica “para representar a impugnante no processo administrativo”.*

*11 O interessado prossegue dizendo que, não obstante isso, enviou a esta Receita advogado devidamente constituído, ao qual a DeinfSP informou que a obtenção da cópia integral do processo só seria possível em 10 (dez) dias úteis da solicitação, isto é, em 07.01.2011, após o término do prazo para apresentar a impugnação.*

*12 Afirma que: a) houve efetivo cerceamento de defesa; b) a não disponibilização imediata dos autos cria obstrução ao exercício pleno do direito de defesa, violando princípios e garantias; c)*

*não se sustenta o argumento de que, “já que os documentos que instruem os autos pertencem ao impugnante, este não teria prejuízo porque tem o direito de conhecer exatamente quais os documentos serviram de base ao entendimento fiscal, até porque também tem o direito de compreender a interpretação que sobre esses documentos foi dada”; d) um exemplo do prejuízo em não ter tido acesso ao processo “é que a Impugnante não possui até o presente momento cópias legíveis das correspondências trocadas entre a I. Autoridade Fiscal e a HedgingGriffo Corretora de Valores”, que foram mencionadas como um dos indícios que sustentaram a autuação”.*

*13 O interessado afirma que, embora entendendo as dificuldades atuais (falta de servidores e de equipamentos adequados) da Administração Pública, “resta imperioso o cancelamento do presente auto de infração, ou, então, a devolução do prazo para a defesa, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, sob pena de comprometimento de todos os princípios e garantias (...)”.*

*14 No item III.2.a da impugnação, o interessado diz que um fundo de investimentos envolve a utilização de serviços de 3 tipos de empresa: a administradora, que responde perante os órgãos regulatórios e fiscalizadores (CVM, BACEN, Receita); b) o gestor do fundo, “que é quem administra o portfólio da carteira, tomando as decisões de investimento, tal como a Impugnante”, e c) os distribuidores, que fazem as captações para os fundos de investimento.*

*15 Afirma que, para pagamentos desses serviços, cobra-se uma taxa de administração fixa mensal dos cotistas (em média de 2%), e, em alguns casos, uma taxa de performance (cobrada com base nos resultados e paga apenas ao gestor e ao distribuidor).*

*16 Segundo o interessado, o valor a ele devido é o valor da taxa de administração menos a remuneração dos administradores e menos o valor devido aos distribuidores. Aduz que “quem efetua o pagamento do valor devido aos gestores e distribuidores é o administrador dos fundos, de forma que a Impugnante recebe a remuneração da prestação dos seus serviços e os valores devidos aos distribuidores não passam pela conta corrente da Impugnante”.*

*17 O interessado diz que “as informações da divisão das taxas de administração e performance e a complexidade do seu cálculo, inclusive, foram apresentadas à I. Autoridade Fiscal, seja por meio da apresentação dos contratos que discriminam as remunerações devidas a cada um dos prestadores de serviços, seja por meio de explicações escritas, conforme pode ser verificado das respostas da Impugnante datadas de 12.03.2010 e 15.07.2010”.*

*18 Afirma que “em virtude da complexidade do cálculo da remuneração dos distribuidores, e visto que a remuneração da Impugnante é o que sobra após o pagamento do administrador e do distribuidor, podem ocorrer no dia a dia divergências entre o cálculo do valor devido à Impugnante e o valor devido aos distribuidores, mas, que tais divergências somente são*

*constatadas pelo Impugnante após o crédito dos valores pelo administrador dos fundos em sua conta corrente. Em outras palavras, somente após o pagamento realizado pelo administrador é que a Impugnante identifica o montante que o administrador calculou como devido a ela e o montante que seu sistema interno calculou como devido”.*

*19 Alega que as divergências constatadas são corrigidas, e, que os erros nos cálculos da remuneração devida ao gestor e ao distribuidor “podem ocorrer tanto da parte da Impugnante como da parte do Administrador”.*

*20 No item III.2.b da Impugnação, o interessado diz que a autoridade fiscal não estava comprometida com o princípio da busca pela verdade material, caso contrário teria verificado que o procedimento de cancelamento de notas fiscais está intrinsecamente relacionado com a sua atividade.*

*21 Sustenta que, da análise da lista resumida de todas as notas fiscais canceladas (doc.07, às fls.574), “salta aos olhos é que, até julho de 2007, cancelou cerca de 30 notas, indício que por si só demonstra que o cancelamento de notas fiscais é procedimento administrativo adotado pela Impugnante quando constata erros ou divergências, seja em razão do destinatário, seja em razão do valor do serviço”.*

*22 Afirma que, no ano-calendário de 2007, foram canceladas 15 notas fiscais, mas a I.Autoridade Fiscal analisou apenas as Notas Fiscais canceladas nos meses de novembro e dezembro”, em lugar de realizar uma análise de todas as notas fiscais.*

*23 Aduz que são três as hipóteses de cancelamento de nota fiscal.*

*24 Na hipótese “A”, que envolve “reemissão de Notas Fiscais sem Movimentação de valores”, o cancelamento ocorre por a) emissão de divergência entre o valor creditado na conta corrente e o valor da nota ou por b) notas fiscais emitidas com destinatário errado (similaridade do nome do Fundo ou incorporação de Fundos, com alteração da denominação destes). Lista as seguintes notas fiscais canceladas e as correspondentes notas fiscais reemitidas (fls.432/433):*

<b>Quadro 4</b>		
<b>Notas Fiscais emitidas com valor errado</b>		
<b>Ano</b>	<b>NF cancelada</b>	<b>NF Reemitida</b>
<b>2007</b>	71	80
	74	81
	75	82
	94	102

	130	132
	131	133
	155	170
<b>2008</b>		
	475	476
<b>2009</b>		
	537	543
	567	568
	434	444
	569	576

25 Na hipótese “C”, o interessado diz que há “movimentação de valores sem a emissão de notas fiscais”, bem como, que, para comprovar a veracidade do alegado, está juntando a correspondente documentação.

26 Na hipótese “B”, que denomina “emissão de notas fiscais com movimentação de valores”, elenca as 7 (sete) notas fiscais objeto da autuação, dizendo que foram reemitidas assim (fls.433):

<b>Quadro 5</b>	
<b>NF-e cancelada (objeto da autuação)</b>	<b>NF-e Reemitida</b>
232	249
233	250
238	255
239	256
240	257
241	258
248	261

27 O interessado diz que a documentação a seguir prova o cancelamento das sobreditas NF-e:

a) email para a administradora de fundos BNY Mellon Serviços Financeiros DTVM S/A, na qual avisa acerca do cancelamento das notas fiscais 232, 233, 238, 239, 240 e 241, cuja veracidade pode ser verificada no histórico de outros emails trocados entre a Impugnante e a BNY Mellon (docs 9/10):

b) planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal (doc.10);

c) extratos bancários dos bancos Bradesco e USB Pactual, “que demonstram o recebimento e o estorno dos valores das notas fiscais autuadas (doc.12), sendo que no banco Bradesco a impugnante recebeu e estornou o valor da nf 240, enquanto que os valores das outras notas fiscais foram recebidos e estornados na conta da Impugnante no banco UBS Pactual”;

d) comprovante das Transferências (TED) realizadas pela Impugnante no banco UBS Pactual para estorno dos valores referentes ao cancelamento das notas fiscais nº 232, 233, 238, 239, 241 e 248 (doc.13);

e) email trocado entre a Impugnante e a administradora de fundos, HedgingGriffo, no qual a Impugnante avisa que os valores do sistema da administradora estavam certos e que, portanto, os valores estornados pela Impugnante deveriam ser devolvidos (doc.14) ;

28 Ainda relativamente às ditas Nfe canceladas, o interessado diz que a sobredita documentação “comprova o quão precária foi a autuação, por baseada em presunção fática inverídica”.

29 Aduz que “salta aos olhos o fato de a autuação ter sido baseada em indícios apontados em relação a apenas uma das sete notas fiscais, e, se isso não bastasse, a de menor valor, o que demonstra a precariedade da autuação”.

30 O interessado afirma que “comprova, por meio de correspondência eletrônica, que avisou à BNY Merlon acerca do cancelamento das outras 6 notas fiscais que não foram pesquisadas pela fiscalização, e, que também avisou à HedgingGriffo acerca do cancelamento da nota fiscal nº 248, mas, até o momento, não localizou a documentação comprobatória”.

31 Alega que “o email demonstrando o aviso do cancelamento de 6 das 7 notas fiscais autuadas, bem como o extrato demonstrando o crédito e o estorno dos valores e as TEDs realizadas, demonstram de forma incontestes, o verídico cancelamento das notas fiscais autuadas”.

32 Sustenta que, “a par de não ter localizado documentação que comprove que a HedgingGriffo foi avisada acerca do cancelamento da nota fiscal nº 248, conclui-se que, pela Ted acostada à impugnação, não é verdade que ela desconhecia o remetente, porque o Ted identifica o remetente, e, tanto é que ela conhecia o remetente que, no dia 11.01.2008, recebeu da Impugnante o valor de R\$ 63.020,06, e, ao apresentar o extrato de sua conta no Itaú está sendo incoerente, porque este demonstra que os recursos depositados pela impugnante não ficaram pendentes na conciliação bancária”.

33 Observa que “o fato de a HedgingGriffo ter declarado em Dirf o pagamento em nada prova que o pagamento foi realizado, inclusive porque, conforme demonstrado, a Impugnante realizou o estorno, e, que, além das notas fiscais autuadas, houve reemissão de outras notas fiscais, com movimentação de valores, com erros da própria HedgingGriffo”, como:

<b>Quadro 6</b>	
<b>NF-e cancelada (objeto da autuação)</b>	<b>NF-e Reemitida</b>
504	507
505	508
506	509

34 Diz que “por meio da análise destas correspondências eletrônicas, verifica-se que o erro de pagamento de valores já ocorreu até mesmo com a HedgingGriffo, e que, constatadas as divergências, a HedgingGriffo orientou a Impugnante a estornar os valores”.

35 Sustenta que “as notas fiscais em referência corroboram que o procedimento de cancelamento e a reemissão de notas fiscais com movimentação de recursos é procedimento administrativo adotado quando constatadas divergências entre os valores pagos, e que tal erro, inclusive, já ocorreu com a própria HedgingGriffo”.

36 O interessado encerra o item III-2 dizendo que “tendo a impugnante demonstrado a veracidade do cancelamento das notas fiscais ora autuadas, referido auto de infração deve ser cancelado integralmente, visto estar pautado em presunções fáticas inverídicas”.

37 No **item III.3.a** da impugnação, o interessado diz que o lançamento não observou os comandos legais do art. 47 da Lei 8.981/95 e do art. 13 da Lei nº 9.718/98, que deixam claro que “é mandatório à Administração Pública, sempre que se deparar com um caso em que entenda que houve opção indevida pelo lucro presumido, arbitrar o lucro da pessoa jurídica”, razão pela qual o auto de infração deve ser anulado.

38 Aduz que “o fato de manter escrituração comercial quando não obrigado a fazê-la pode acarretar escrita comercial apenas administrativa, diversa da que seria elaborada, com rigor técnico, no caso de o contribuinte estar obrigado à sua manutenção”.

39 Diz que “a I. Autoridade Fiscal, além de não observar o comando legal do artigo 47 da Lei nº 8.981/95, acabou por eleger o cálculo mais oneroso à Impugnante”.

40 Encerra o item III.3.a dizendo que o Auto de Infração deve ser anulado.

41 No item **III.3.b** da impugnação, o interessado diz que há “impossibilidade de inclusão das receitas financeiras no conceito de receita bruta, para fins de verificação do limite legal do lucro presumido”. Alega que, a teor do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, o limite legal para adoção do lucro presumido é a receita bruta total, e que, a teor dos arts. 518 e 519 do RIR/99, o conceito desta deve ser extraído do art.224 do RIR/1999, do qual “é possível aferir que o legislador entendeu como receita bruta a proveniente da venda de serviços alheios, não incluindo, portanto, neste conceito, a receita financeira”.

42 Acrescenta que “tanto é verdade que a receita financeira não está incluída no conceito de receita bruta, que esta é tratada no artigo seguinte do RIR/99, que reflete o artigo 32 da Lei nº 8.981/95”, e, ainda, que “se a receita financeira estivesse incluída no conceito de receita bruta, o legislador não mandaria incluí-la na base de cálculo, visto que esta já estava ali compreendida”.

43 Afirma que a “I. Autoridade Fiscal, desrespeitando o disposto na legislação e o conceito legal de receita bruta, entendeu por bem, ao efetuar o cálculo de que a Impugnante estourou o limite do lucro presumido, computar as receitas financeiras auferidas pela Impugnante”.

44 Encerra o item **III.3.b** pedindo a anulação do Auto de Infração, ou, caso se entenda que tal erro não basta para o cancelamento do Auto, que as receitas financeiras sejam excluídas do cálculo efetuado pela autoridade fiscal.

45 No item **III.4**, o interessado diz que não houve intuito de fraude, e que a sua intenção não foi omitir receitas, mas certificar-se de que os valores recebidos eram efetivamente os devidos. Argumenta que, “se tivesse tido a intenção de omitir receitas, estas simplesmente poderiam não ter sido reconhecidas em sua contabilidade”.

46 Alega que não há fundamentos para a manutenção da multa qualificada, porque o autuante não comprovou o dolo, mas que, ainda que assim não fosse, a autoridade identificou os valores tidos como omitidos a partir da escrituração e da contabilização realizadas pela própria impugnante e que o fato de ter escriturado os valores em sua contabilidade demonstra, por si só, que a sua intenção não foi a de sonegar.

47 Encerra o item **III.4** dizendo ter “demonstrado que o cancelamento das notas fiscais autuadas de fato ocorreu” (...), “tampouco foi comprovado o verdadeiro intuito de fraude, razão pela qual a multa agrava deve ser reduzida para 75%”.

48 No item **III.5** da impugnação, o interessado diz que a fixação da Taxa Selic para o cômputo dos juros moratórios viola os princípios: da estrita legalidade em matéria tributária; da indelegabilidade de competência; da segurança jurídica; e o art. 161, § 1º do CTN.

49 No item **III.6**, diz que nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, somente são admitidos os acréscimos moratórios em relação aos débitos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

50 Reproduz ementas de acórdãos e encerra dizendo que, “na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício”.

51 O interessado protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar suas alegações.

A 3ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, por meio do Acórdão 12-37.425, assim ementado (fls. 729-730):

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Rejeita-se a alegação de cerceamento do direito de defesa se o interessado tomou ciência regular de lançamento efetuado por autoridade competente, para cuja impugnação foi-lhe assegurado o prazo de trinta dias previsto na lei.*

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*LUCRO PRESUMIDO. LIMITE LEGAL. RECEITAS FINANCEIRAS.*

*As receitas financeiras integram o conceito de receita total para fins de determinação do limite legal permitido à opção pelo lucro presumido.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. CANCELAMENTO INDEVIDO.*

*No regime de caixa, a receita pertence ao período em que foi recebida.*

*LUCRO PRESUMIDO. LIMITE LEGAL.*

*No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que auferir receita total superior ao valor estabelecido na legislação está obrigada a optar pelo lucro real no ano-calendário seguinte.*

*LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. NOVO REGIME. LUCRO REAL.*

*Se a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, a base para o lançamento de ofício do IRPJ deve ser o lucro real.*

*MULTA QUALIFICADA. NOTAS FISCAIS CANCELADAS.*

*DOLO*

*Mantém-se a multa qualificada se não elididos os fatos que a determinaram.*

*JUROS SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.*

*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.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.*

*Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento do IRPJ, por força da relação de causa e efeito entre ambos.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada do Acórdão em 21/06/2011 (fls. 774), a contribuinte, em 19/07/2011, interpôs o recurso voluntário de fls. 775-823, arguindo, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa e por mudança no fundamento da autuação.

No mérito, reiterou as alegações apresentadas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

### Preliminares

A recorrente considera ter havido cerceamento ao seu direito de defesa, pelo fato de somente ter obtido vista dos autos no dia 24 de dezembro de 2010, véspera de Natal, faltando apenas 07 dias para o término do prazo para apresentação da impugnação.

Os fatos pertinente à concessão de vista foram descritos de maneira bastante objetiva pelo acórdão recorrido, fls. 746-747 (grifado):

*59 Conforme Aviso de Recebimento-AR, o interessado tomou ciência do Auto de Infração em 01.12.2010 (fls.406-vol.2). Em 14.12.2010, requereu vista do processo (fls.521/542). Em 17.12.2010 (fls.545/546) e em 23.12.2010 (fls.548/549), reiterou o dito pedido.*

*60 Em 24.12.2010, segundo o “Termo de Vista Processual – com Extração de Cópias Mediante Equipamento Digital”, o interessado teve vista dos autos, de cujas folhas 205/208, 210/212 e 227, extraiu cópias (fls.411-vol.2).*

*61 A data da ciência do Auto de Infração marca o início da contagem do prazo legal de 30 (trinta) dias para a entrega da impugnação e demais documentos. Tendo tomado ciência do Auto de Infração em 01.12.2010, o prazo regular para o interessado apresentar a peça de impugnação expirou em 03.01.2011 (considerando que o dia 31/12, sexta-feira, não foi de expediente normal).*

*62 As solicitações de vista dos autos e de fornecimento de cópias foram atendidas em 24.12.2010, isto é, dentro do prazo legal para impugnação.*

A recorrente reconhece, expressamente, que teve pleno acesso aos autos no dia 24/12/2010, ou seja, dentro do prazo legal para apresentação de sua impugnação.

De se destacar, ainda, que das mais de 300 folhas dos auttos, o interessado apenas solicitou cópia de 8 folhas, todas elas referentes a documentos de sua própria emissão, conforme bem demonstrou o acórdão recorrido, às fls. 747:

*65 No caso, os documentos em que as exações se lastrearam são de autoria do interessado ou são decorrentes de atos dos quais foi parte.*

*66 Tanto é assim, que das mais de 300 (trezentas) folhas dos autos, o interessado só solicitou cópia das folhas 205/208, 210/212 e 227, cujos teores deveriam ser de seu pleno conhecimento, porque relativos ou decorrentes de nota fiscal eletrônica de sua emissão (nº 248, de 2007), emitida para*

*cobrança de taxa de administração relativa a fundo de investimento referido em contrato de prestação de serviço que firmou com outra pessoa jurídica [...]*

Por fim, deve-se levar em conta que a contribuinte exerceu plenamente o seu direito de defesa, por meio de alçada impugnada, apresentada dentro do prazo legal para questionamento do lançamento.

Diante do exposto, entendo que, no caso em apreço, foi amplamente assegurado à contribuinte o exercício do seu direito de defesa, razão pela qual a preliminar de nulidade da decisão recorrida merece ser rejeitada.

Na sequência de sua peça recursal, a contribuinte arguiu a nulidade da decisão recorrida por suposta mudança no fundamento da autuação. Para maior clareza, transcrevo o seguinte trecho das alegações recursais, fls. 785-786:

*50. Com efeito, conforme se infere da leitura do TVF, questiona-se os motivos que levaram ao cancelamento das notas fiscais emitidas em novembro e dezembro de 2007, não tendo, contudo, havido qualquer menção a uma possível vedação legal ao cancelamento das notas.*

*51. É o que se verifica do item “2.4. Conclusão”, do TVF, in verbis:*

*“Tendo em vista todos os fatos e fundamentos aqui delineados, concluímos que o sujeito passivo usou do artifício de cancelamento de notas fiscais emitidas nos meses de novembro e dezembro de 2007, com o nítido objetivo de reduzir o pagamento de tributos.” (grifos adicionados).*

*52. Já a r. decisão recorrida alega que o cancelamento das notas não era possível, do ponto de vista legal, em vista de impedimentos decorrentes da legislação municipal de São Paulo e de decisão da Comissão Permanente do ICMS.*

Não assiste razão à recorrente, pois o fundamento do acórdão recorrido foi, justamente, o fato de a contribuinte ter realizado o cancelamento “artificial” de notas fiscais emitidas nos meses de novembro e dezembro de 2007, com o nítido objetivo de reduzir o pagamento de tributos.

Para comprovar estes fatos, é suficiente transcrever o seguinte trecho do acórdão recorrido (fls. 753-754):

*96 No caso em tela, de acordo com a Tabela II, do TVF (fls.538), as receitas (créditos) relativas às notas fiscais em tela já haviam sido recebidas quando estas foram emitidas pelo interessado (que, repita-se, no ano-calendário de 2007, apropriava a receita na data de seu recebimento, uma vez que optara pelo regime de caixa, senão vejamos:*

*[...]*

97 [...] há coincidência entre o mês de emissão e o mês de crédito em conta corrente para todas as 7 (sete) notas fiscais eletrônicas em comento.

98 Sendo assim, está correta a afirmativa do autuante de que, por já terem sido, os respectivos valores, depositados/creditados em contas do interessado em 08.11.2007 e em 06.12.2007 (conforme demonstrado nos extratos bancários juntados às fls.13/19), a prestação dos serviços contratados nas notas fiscais em tela e a correspondente contraprestação se completaram nos meses de novembro (6 NFe) e de dezembro (1 NFe) de 2007, não comportando mais a operação de cancelamento (item 3, alínea "q").

99 Também é irrepreensível a conclusão do autuante de que a "identificação de divergências no cálculo dos valores pagos pelos fundos à Fama Investimentos" não poderia implicar o cancelamento das ditas notas fiscais.

A referência feita pelo acórdão recorrido à legislação municipal de São Paulo e às normas da Comissão Permanente do ICMS constituem simples razões complementares de convicção adotadas pelo Relator do acórdão recorrido.

Diante do exposto, considero que também esta preliminar de nulidade merece ser rejeitada.

### **Mérito**

No mérito, a Recorrente limitou-se a reiterar os argumentos apresentados na fase impugnatória.

Todos os argumentos de defesa foram claramente refutados pelo acórdão recorrido, que merece ser mantido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

### **Caracterização da omissão de receitas no ano-calendário de 2007**

Com base nos elementos constantes dos autos, considero fartamente demonstrado o cancelamento "forjado" de notas fiscais eletrônicas, emitidas nos meses de novembro e dezembro de 2007, com o único objetivo de manter suas receitas anuais abaixo do limite de R\$ 48.000.000,00, desobrigando-se assim da apuração do lucro real no ano-calendário subsequente.

Para justificar minha convicção, adoto integralmente e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes do acórdão recorrido, fls. 749 e seguintes:

76 Na forma da lei, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, foi superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões), ou proporcional ao número de meses do período, se este último foi inferior a 12 (doze) meses (art.14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação determinada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

77 Segundo o autuante, o interessado quis se subtrair dos efeitos da sobredita regra de lei, ao cancelar 6 (seis) notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas no mês de novembro e 1 (uma),

*emitida em dezembro. As notas fiscais eletrônicas (NFe) canceladas somam R\$ 1.605.606,20.*

*78 Pelo fato de terem sido canceladas, as sobreditas notas fiscais eletrônicas (NFe) não foram incluídas no total da Receita de Prestação de Serviços e Demais Receitas auferidas no ano-calendário de 2007, informadas em DIPJ pelo interessado, [...]*

*[...]*

*89 Pois bem. Somando-se ao total das receitas declaradas em DIPJ do ano-calendário de 2007 (R\$ 47.994.556,48) o valor das notas fiscais eletrônicas canceladas, listadas no quadro anterior, a receita total atinge R\$ 49.600.162,68, tornando, por conseguinte, contrária à lei a opção pelo lucro presumido formalizada no ano-calendário de 2008 pelo interessado (infração 001).*

*[...]*

*96 No caso em tela, de acordo com a Tabela II, do TVF (fls.538), as receitas (créditos) relativas às notas fiscais em tela já haviam sido recebidas quando estas foram emitidas pelo interessado (que, repita-se, no ano-calendário de 2007, apropriava a receita na data de seu recebimento, uma vez que optara pelo regime de caixa, senão vejamos:*

*[...]*

*97 Note-se, nas colunas “e” e “f” do quadro acima, que há coincidência entre o mês de emissão e o mês de crédito em conta corrente para todas as 7 (sete) notas fiscais eletrônicas em comento.*

*98 Sendo assim, está correta a afirmativa do autuante de que, por já terem sido, os respectivos valores, depositados/creditados em contas do interessado em 08.11.2007 e em 06.12.2007 (conforme demonstrado nos extratos bancários juntados às fls.13/19), a prestação dos serviços contratados nas notas fiscais em tela e a correspondente contraprestação se completaram nos meses de novembro (6 NFe) e de dezembro (1 NFe) de 2007, não comportando mais a operação de cancelamento (item 3, alínea “q”).*

*99 Também é irrepreensível a conclusão do autuante de que a “identificação de divergências no cálculo dos valores pagos pelos fundos à Fama Investimentos” não poderia implicar o cancelamento das ditas notas fiscais.*

*[...]*

*106 A alegação do interessado de que “outras notas fiscais foram canceladas” não se opõe à autuação, porque, como já se asseverou, o cancelamento de notas fiscais é próprio da atividade empresarial, e, em nenhum momento, o autuante cogitou do contrário.*

107 Ademais, as notas fiscais que o interessado relaciona para exemplificar o procedimento de cancelamento (fls.432/433) não podem ser comparadas com as ora em tela porque com estas não guardam equivalência.

108. Aliás, não só não guardam equivalência, como ratificam o entendimento vazado no referido Ato Cotepe (nosso item 93), uma vez que todas foram emitidas, canceladas e reemitidas no mesmo mês e ano (com exceção das emitidas em 09.02.2007, que foram canceladas e reemitidas em 22.02.2007), e todas foram canceladas e reemitidas no mesmo dia, [...]

[...]

110 Ressalte-se que as reemissões das sobreditas notas fiscais, apontadas pelo interessado como “exemplo de outros cancelamentos”, ocorreram no mesmo ano-calendário da emissão, fato que, mais uma vez, as distingue das 7 (sete) notas fiscais objeto da autuação, porque estas últimas foram emitidas no ano-calendário de 2007, porém, reemitidas (como o interessado alega) no ano-calendário de 2008 (quando, aliás, já era outro o regime contábil para sua apropriação).

115 O interessado alega que a autuação se baseou apenas em indícios relativos a apenas uma das NFe, a relativa ao Fundo HG 189 (Nfe nº 248), bem como que as demais Nfe não foram pesquisadas.

116 Tal fato nem vulnera o lançamento, nem “demonstra a precariedade da autuação”, como quer o interessado. Das 7 (sete) NFe canceladas, apenas a Nfe nº 248, no valor de R\$ 67.149,77, traz em seu corpo a anotação de retenção de IR e de PIS/Cofins na fonte.

117 Tal retenção (não indicada nas outras seis notas fiscais) ensejou o batimento em Dirf, que culminou por revelar que os rendimentos pagos ao interessado pela Administradora do mencionado Fundo (Credit Suisse HedgingGriffo Corretora de Valores S/A) incluíam o valor da NFe 248, diferentemente da informação de cancelamento desta, colhida junto ao interessado.

118 Se a nota fiscal veicula um contrato de prestação de serviços, o seu cancelamento deve produzir efeitos para ambos os contratantes, não se concebendo que ela esteja cancelada apenas para uma das partes.

119 Por isso, foi instaurada a diligência junto à sobredita Administradora (fls.208/236), com base na qual o autuante concluiu, em síntese, que esta não fora informada do cancelamento da NFe 248 (nosso item 3, alíneas “h” a “k”).

120 Todavia, o fato de a sobredita Administradora ter sido ou não avisada do tal cancelamento não se sobrepõe à constatação de que não restou elidido o fato de que as sete notas fiscais em tela pertencem ao período de apuração do ano-calendário de 2007, e assim, devem integrar a receita auferida em tal ano.

121 As correspondências eletrônicas e as provas de estornos de créditos referidas pelo interessado (nosso item 27) também não

*elidem o fato de que as notas fiscais canceladas se referiam a receitas recebidas e auferidas no ano-calendário de 2007, ao qual pertencem, portanto.*

*122 Ante a isso, o lançamento de omissão das receitas relativas às sobreditas NFe deve ser mantido.*

### **Alegação de erro no critério de tributação**

Em razão de o limite de receitas de R\$ 48.000000,00 ter sido superado em 2007, no ano-calendário de 2008 a contribuinte não pode permanecer na sistemática do lucro presumido.

Como a própria contribuinte já havia optado pela apuração do lucro presumido de 2008 segundo o regime de competência, não houve a necessidade de ajustes para a apuração trimestral do lucro real, no aludido ano-calendário.

A recorrente, repetindo o que alegou na fase impugnatória, afirmou que o Fisco deveria ter arbitrado o lucro da pessoa jurídica no ano-calendário de 2008 e não tributá-la com base no lucro real trimestral.

Mais uma vez, não assiste razão à recorrente. Por amor à economia, em relação a este tema também adoto e transcrevo as razões de decidir constantes do acórdão recorrido, fls. 760:

*130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

*131 A primeira é a de que o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*

*132 A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).*

*133 Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (a menos que o autuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo).*

*134 E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.*

*135 Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem*

*por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.*

*136 Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.*

*137 O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.*

*138 Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.*

### **Alegação de erro na determinação da base de cálculo**

A recorrente reiterou a alegação de que as receitas financeiras não devem ser incluídas no conceito de renda bruta, para fins de verificação legal do lucro presumido.

Alegação desprovida de fundamento legal, conforme bem demonstrou o acórdão recorrido, cujas razões de decidir serão integralmente adotadas e parcialmente transcritas (fls. 762):

*140 Não lhe colhe razão. O art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, é taxativo ao dispor que a obrigatoriedade de apuração do lucro real é calculada em relação ao valor da receita total auferida, senão vejamos:*

*Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:*

*I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;(…) (grifos nossos)*

*141 No conceito de receita total estão compreendidas a receita bruta, as receitas operacionais e não operacionais, os ganhos de capital e as demais receitas.*

*142 Tanto é assim, que no Manual de Perguntas e Respostas, disponível no endereço eletrônico desta Secretaria, lê-se:*

#### ***006 Quais receitas deverão ser consideradas para efeito da verificação do limite de R\$48.000.000,00, em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior?***

*Para efeito da verificação do limite, considera-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc e dos ganhos de capital.*

***Notas: Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos***

*incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário (exemplo: IPI).*

*143 Mas, ainda que assim não fosse, a subtração das receitas financeiras não resultaria em receita total inferior a R\$ 48.000.000,00, uma vez que, se do total das receitas declaradas em DIPJ, adicionarmos a receita omitida, e excluirmos as receitas financeiras declaradas em DIPJ, a receita total resultará superior a R\$ 48.000.000,00 [...]*

*[...]*

Assim sendo, julgo que em relação a este tema o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

### **Questionamento acerca da multa qualificada (VOTO VENCIDO)**

A recorrente, mais uma vez, negou a ocorrência do intuito de fraude, que ensejaria a qualificação da multa de ofício.

Esta alegação foi apreciada com grande propriedade pelo acórdão recorrido, razão pela qual mais uma vez adoto e transcrevo parcialmente suas razões de decidir (fls. 765-766):

*156 Na forma da legislação de regência, a escrituração do período deve abranger todas as operações e resultados da pessoa jurídica. Assim, a pessoa jurídica que, no período de apuração, não inclui, ainda que por cancelamento indevido, a receita relativa a 7 (sete) notas fiscais, comete ilícito.*

*157 E são os aspectos subjetivos do ilícito que definem a aplicação da multa qualificada, porque o dolo é elemento de todos os tipos penais reproduzidos, ou seja, a vontade de praticar a conduta, com o subsequente resultado.*

*158 A conduta de cancelar nota fiscal é procedimento adotado por qualquer pessoa jurídica, independentemente do montante de negócios, da área de atuação, ou do volume de cancelamentos.*

*159 Por isso, o nexo de causalidade entre o agir (cancelar nota fiscal) e o resultado pretendido (não ser obrigado a optar pelo lucro real), deve ser provado (provas diretas ou indiretas).*

*160 As ações/omissões aqui tratadas materializam, no caso, o nexo de causalidade entre o agir e o resultado pretendido: reduzir a receita auferida no ano-calendário de 2007, com a intenção de não se sujeitar à apuração pelo lucro real no ano-calendário seguinte, senão vejamos:*

*a) no ano-calendário de 2008, o interessado optou pelo lucro presumido; sem o cancelamento das notas fiscais em tela, tal opção não seria possível, porque contrária à lei;*

*b) todos os pagamentos e/ou créditos bancários das notas fiscais canceladas foram efetuados em 2007, de forma que, pelo regime*

*de caixa com que estavam sendo tratadas, as receitas correspondentes foram efetivamente realizadas em 2007;*

*c) todas as 7 (sete) notas fiscais foram canceladas no mês seguinte ao de sua emissão, ao contrário das que o interessado trouxe como exemplo de sua “rotina de cancelamento”, uma vez que, nestas, o cancelamento se deu no mesmo mês da data de emissão;*

*d) todas as sete notas fiscais canceladas foram reemitidas no ano-calendário seguinte, diferentemente daquelas que o interessado traz como exemplo de sua “rotina de cancelamento”, nas quais a reemissão se deu no mesmo dia/mês/ano do cancelamento;*

*e) o pagamento, ao interessado, da única nota fiscal cancelada em que havia indicação de retenção na fonte, constou na Dirf do declarante;*

*f) as diferenças entre o valor da nota fiscal emitida e o valor pago pelo tomador do serviço e o retorno de crédito aos Fundos não justificam o cancelamento de notas fiscais cujas respectivas receitas já haviam sido realizadas.*

Pelas razões acima expostas, julgo que deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez demonstrado o evidente intuito de fraude por parte da contribuinte.

#### **Questionamentos acerca da taxa de juros**

A recorrente questionou a utilização da taxa Selic para fins de cálculo dos juros moratórios incidentes sobre o débito ora recorrido.

Tal tema dispensa maiores dgressões, tendo em vista o disposto na Súmula CARF nº 4, *verbis*:

**Súmula CARF nº4:** *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.*

Além disso, a recorrente questionou a incidência de juros de mora sobre a multa.

Sobre o tema, adoto e transcrevo as razões de decidir constantes do acórdão recorrido, fls. 767-768:

*169 De plano, tem-se que, no demonstrativo consolidado do crédito tributário exigido (fls.1), não consta exigência de juros de mora sobre a multa exigida, mas, apenas a multa calculada sobre o valor do tributo (principal), de sorte que, a rigor, a matéria não integra a lide.*

[...]

*172 Não obstante isso, não é demais observar que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê que sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições incidem juros de mora.*

173 Sendo, a multa de ofício, espécie de crédito tributário, a exigência de juros sobre a multa de ofício não paga no vencimento a esta Secretaria está conforme a sobredita lei, que, aliás, guarda harmonia com o art. 161 do CTN, segundo qual, o crédito não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora.

174 Cite-se, ainda, o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a incidência de juros de mora sobre a multa não paga no vencimento, senão vejamos:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

175 Veja-se, também, Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

*Súmula CARF nº 5 São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Diante do exposto, julgo que em relação a estes temas, o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao presente recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

### **Voto Vencedor**

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, redator designado:

Em julgamento, a maioria da Turma julgadora entendeu pela desqualificação da multa de ofício, pelo que peço vênia ao douto Conselheiro Relator para expor as razões adotadas naquela assentada.

Assim, com relação à qualificação da multa, tem-se que, a princípio, a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).*

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe o seguinte:

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

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

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*

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

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei nº 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste Conselho, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Tháisa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, “deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

No caso dos autos, identificamos não houve propriamente uma omissão de receitas, mas sim a imputação da receita de ano calendário para outra – questão, inclusive, controvertida, que levou às divergências quanto ao mérito da autuação.

Diante do exposto, a maioria da Turma julgadora entendeu não estar configurada a hipótese de qualificação da multa, pelo que foi dado provimento ao recurso voluntário, neste particular, para desqualificar a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

CÓPIA