



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

Processo n° 16539.720007/2011-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.084 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria Omissão de Receitas
Recorrente ALCASTLE IMOBILIÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008

Ementa:

NULIDADE. PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. (ADI 2390, STF. 24/02/2016)

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de

defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. PESSOA JURÍDICA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR CONTÁBIL.

Para fins de apuração do ganho de capital pelas pessoas jurídicas, em face da obrigatoriedade de observância do regime de competência, deve ser considerado como custo de aquisição o valor contábil do bem alienado.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EM PARTIDAS MENSASIS. INCERTEZA DO LANÇAMENTO.

A realização de lançamentos em partidas mensais, sem que os mesmos estejam detalhados em livros auxiliares é causa para arbitramento do lucro o que, por si só, afasta a possibilidade de utilização da mesma escrita contábil para apuração de saldo credor de caixa. A apuração do saldo credor de caixa pressupõe que os lançamentos sejam realizados diariamente na conta Caixa, pois a verificação da ocorrência de saldo credor deve ser aferida com relação aos saldos diários daquela conta. Tendo os lançamentos sido agrupados em partidas mensais, resta comprometido o fluxo de caixa real, tornando incerto o lançamento de tais valores. O sujeito passivo é o responsável pela sua escrituração contábil deficiente, mas a apuração de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, conquanto decorra de uma presunção legal, não tem o caráter de penalidade. Ou seja, não deve ser aplicado simplesmente porque o contribuinte registrou valores de forma equivocada em sua contabilidade.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Aplicação da Súmula CARF nº 14.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário; e, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão nº 12-70.239, proferido em 13 de novembro de 2014 pela 8ª Turma da DRJ/RJO, mediante o qual aquele colegiado acordou por unanimidade de votos em dar provimento parcial à impugnação apresentada pelo sujeito passivo, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, conforme sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O MPF é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição atribuidora de poderes à autoridade fiscal para a realização do lançamento, prerrogativa funcional esta decorrente de lei.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

A Lei Complementar nº 105/2001 permite que o Fisco examine informações referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso.

ARBITRAMENTO. NORMA COGENTE.

Constatado que o contribuinte escriturou o Livro Razão de forma resumida, por partidas mensais, sem o uso de livros auxiliares e, intimado, não apresenta tais livros auxiliares, o lançamento deverá ser feito com base no lucro arbitrado.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Somente cabe a qualificação da multa para o percentual de 150% quando comprovada a intenção do agente em praticar fraude.

Nos autos de infração foram apontadas as seguintes infrações:

I - omissão de receitas em virtude de saldo credor de caixa, ano de 2006;

II - omissão de ganhos de capital, ano de 2008.

A infração relativa à omissão de receitas, por saldo credor de caixa apurado, refletiu-se também nas contribuições ao PIS e à COFINS.

A decisão recorrida cancelou as exigências relacionadas à infração de saldo credor de caixa por entender que o lançamento deveria ter sido realizado com base no lucro arbitrado, desconsiderando-se a escrituração contábil apresentada e não pelo Lucro Presumido. Foi, ainda, reduzida a multa de ofício qualificada aplicada (150%) para o percentual normal (75%), por entender que não ficou caracterizada a prática de ação ou omissão dolosa por parte do sujeito passivo.

O presidente do colegiado *a quo* recorreu de ofício da decisão.

Cientificada do acórdão recorrido em 12/12/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/01/2015, sustentando, em síntese:

a) A nulidade do lançamento em face da quebra de sigilo bancário da contribuinte, sem a prévia e indispensável autorização judicial.

b) A nulidade do lançamento relativamente ao ano-calendário 2008, não incluído no Mandado de Procedimento Fiscal original e de cuja ampliação não foi intimada.

c) A impossibilidade de tributação da receita apurada como Ganho de Capital, uma vez que se trata de receita decorrente de alienação de imóveis (terrenos), por se tratar de receita operacional uma vez que o objeto social da recorrente é de incorporação de empreendimentos imobiliários e compra e venda de imóveis próprios.

d) Que a simples verificação da atividade imobiliária exercida pela Recorrente evidencia que os resultados obtidos em operações de alienação de imóveis próprios, como apontado no Auto de Infração, constituem clara receita operacional e assim deve ser tributada, nos termos do art. 30 da Lei nº 8.981/95.

e) Que a decisão recorrida alterou os fundamentos e critérios jurídicos da autuação, procedendo às seguintes inovações ao sustentar, *verbis*:

- Que os empréstimos tomados pela Recorrente para aquisição dos terrenos não teriam sido pagos por ela, uma vez que tal obrigação teria sido transferida para a sua controlada; e
- Que não teria havido receita operacional porque o acréscimo do capital na controlada "*revelou aumento de investimento.*"

f) Que a "incorporação de fundamentos novos à autuação evidencia a nulidade do Auto de Infração por vício de forma, ou seja, ausência de descrição circunstanciada dos fatos/motivação".

g) Que "ao trazer à tona o suposto não pagamento de empréstimo como fundamento do lançamento e, ainda, alegar que a integralização de capital social por meio da transferência de imóvel justificariam a existência de ganho de capital, invocando **ambos os fatos novos** como razões/fundamentos para "salvar" o lançamento, está a revelar, sem dúvida alguma, que a exação, tal como formulada, simplesmente,

não se sustenta, eis que agride o "conceito" de certeza de que reclama o Art. 142 do CTN, mais precisamente porque: Não foi corretamente identificada a matéria tributável contida no lançamento e nem respeitado o princípio legal da tipicidade/atividade vinculada à Lei."]

h) Que os fatos apontados na decisão recorrida "não tem o condão de transformar receita "operacional" em "não operacional" de forma a justificar a tributação como "Ganho de Capital".

i) Que ainda que se considerasse possível a descabida tributação como Ganho de Capital, sem dúvida alguma o custo de aquisição identificado pela fiscalização está equivocado, pois o auditor-fiscal considerou no custo apenas os valores das parcelas pagas (no total de R\$ 60.547.361,09), desconsiderando o valor constante da Escritura de Compra e Venda (R\$ 73.000.000,00), além de "ter feito **tabula** rasa dos dispêndios incorridos com a legalização e melhoria dos terrenos ocorridos no ano de 2005 (aquisição) que, como já dito, período esse que sequer foi objeto da ação fiscal".

Ao final a recorrente requer, *verbis*:

Assim, com as presentes considerações e diante das evidências e provas produzidas, espera e confia a Recorrente, com base nas preliminares arguidas, seja declarado nulo o lançamento:

- a) Por quebra ilegal do Sigilo Bancário; e
- b) Por ilegalidade no Mandado de Procedimento Fiscal.

Na remota hipótese de serem rejeitadas as preliminares acima apontadas, a Recorrente pugna, no mérito, pela improcedência da ação fiscal, por quaisquer dos seguintes motivos:

a) Pelo fato de estar evidente que eventual receita na operação de alienação de imóveis próprios é Operacional, tal como prevista em seu Contrato Social;

b) Pela impossibilidade jurídica de se considerar a operação praticada como qualquer das hipóteses de incidência caracterizadora da tributação a título de Ganho de Capital;

c) Pela desconsideração dos demais valores que compuseram o custo dos imóveis alienados, fazendo surgir "Ganho" inexistente e/ou pela evidência que, no máximo, a operação praticada poderia ser tida como "Permuta", no caso sem torna, inibindo, da mesma forma, a tributação pretendida pelo fisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Trata-se de apreciar os recursos voluntário e de ofício interpostos em face do Acórdão 12-70.239, proferido em 13 de novembro de 2014 pela 8ª Turma da DRJ/RJO.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Preliminares de nulidade

A recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do lançamento em face da quebra de sigilo bancário da contribuinte, sem a prévia e indispensável autorização judicial.

Preliminarmente, impõe-se registrar que, embora a fiscalização tenha efetuado a Requisição de Movimentação Financeira da interessada junto às instituições financeiras, nos termos da LC 105/2001, nenhuma das infrações apuradas tiveram por base créditos ou depósitos de origem não comprovada.

Não obstante, ainda que isto tivesse ocorrido, nenhuma mácula teria o lançamento.

O acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal:

Art. 145 ...

§ 1º Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

E o CTN, com *status* de lei complementar, assim já previa, *in verbis*:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

A LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001, veio regular, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:

Art.1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art.5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

(...)

§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Na sequência foram editados a Lei nº 10.174, de 2001 e o Decreto nº 3.724, de 2001, que vieram regradar com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.

Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária à garantia

do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.

Cabe observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5º, § 5º, e art. 6º, parágrafo único, ambos da LC nº 105, de 2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

A constitucionalidade da requisição de movimentação financeira pelo Fisco, diretamente às instituições financeiras, sem intervenção judicial, prevista na LC. 105/2001, foi objeto de questionamentos perante o STF tanto em recursos extraordinários, quanto por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI.

Em julgamento conjunto de cinco processos (RE 601.314 E ADI's 2390, 2386, 2397 e 2859) pelo pleno do STF, finalizado em 24/02/2016, prevaleceu o entendimento, por maioria de 9 votos a 2, de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal. Eis o acórdão relativo às ADI's:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes.

1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária.

2. *Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes.*

3. *A expressão “do inquérito ou”, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95.*

4. *Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.*

5. *A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.*

6. *O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater*

práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.

7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos.

8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001.

9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar improcedente o pedido formulado na ação direta, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Reajustou o voto o Ministro Roberto Barroso para acompanhar integralmente o Relator. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Ministro Dias Toffoli - Relator.

Assim, restou confirmada pelo STF a constitucionalidade da LC. 105/2001, afastando de vez a existência de qualquer violação aos dispositivos constitucionais que visam preservar a intimidade, privacidade e o sigilo de dados.

Pelo exposto, rejeito a primeira preliminar suscitada.

A recorrente suscita, também, a nulidade do lançamento relativamente ao ano-calendário 2008, não incluído no Mandado de Procedimento Fiscal original e de cuja ampliação não foi intimada antes de formalizado o lançamento.

Os argumentos da recorrente não tem procedência, como passo a demonstrar.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal, estabelecida no art. 6º da Lei nº 10.593, de 08 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido¹.

Na condição de autoridade administrativa que detém a competência para realizar o lançamento tributário, o Auditor-Fiscal não possui discricionariedade para não realizá-lo ao se deparar, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, com infrações, ainda que estas não estejam previstas no escopo original da fiscalização, devendo praticar o ato, sob pena de responsabilidade funcional.

Ocorre que a atividade de realizar o lançamento deriva do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

(grifei)

¹ Lei nº 10.593/2002, (com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007)

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Normas administrativas que regem o procedimento fiscal não têm o condão de modificar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, fixada em lei. Nesse sentido a Portaria RFB nº 11.371/2007 “dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” disciplinando administrativamente a execução dos procedimentos fiscais. É dentro desse contexto de normas de planejamento do trabalho da fiscalização que está inserido o MPF, cuja característica essencial é dar visibilidade ao sujeito passivo que o procedimento fiscal está sendo instaurado em nome da administração tributária, obedecendo ao princípio da impessoalidade.

Equivoca-se, portanto, o recorrente ao vislumbrar o MPF como instrumento necessário para conferir competência ao Auditor-Fiscal para agir no caso concreto. Tal raciocínio decorre, muito provavelmente, do infeliz nome dado ao documento instituído para deflagrar, nos controles internos da RFB, a instauração do procedimento fiscal². O termo “mandado” induz o raciocínio equivocado de que o Auditor-Fiscal estaria executando o procedimento em nome do detentor da função administrativa que o emitiu, como se este último detivesse a competência do lançamento e a delegasse ao Auditor-Fiscal. Nada mais errôneo, pois como vimos quem detém a competência legal para a fiscalização e lançamento dos tributos federais é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, devendo executá-la nos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional. Ao detentor da função gerencial é dado apenas planejar a execução dos procedimentos fiscais.

Assim, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal mero instrumento de controle administrativo da fiscalização não pode ensejar a nulidade do lançamento, especialmente no que diz respeito à competência do agente, no caso o Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Esse entendimento é corroborado por vários julgados do extinto Conselho de Contribuintes e do próprio CARF, como os abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADES. VALIDADE DO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal constitui controle administrativo das ações fiscais prescindível para a validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. (Acórdão nº 103-22704, Sessão de 08/11/06 (DOU de 08/01/07, Seção 1, fl.37), 1º CC, 3ª Câmara)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma

² Até 1999 o documento interno da Receita Federal que deflagrava a instauração do procedimento fiscal denominava-se Ficha Multifuncional - FM. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1265/1999, veio substituir a Ficha Multifuncional nos controles internos da Receita Federal, passando a ser entregue aos contribuintes quando da instauração dos procedimentos fiscais, junto com o Termo de Início de Ação Fiscal, com intuito primordial de dar visibilidade aos administrados de que a ação fiscal estava sendo realizada em nome da administração tributária, cuja autenticidade podia ser aferida mediante consulta ao sítio da Receita Federal na rede mundial de computadores. Em regulamentação posterior, o MPF passou a ser conferido apenas eletronicamente, mediante código próprio informado no Termo de Início de Ação Fiscal para acesso aos dados no sítio da RFB.

infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal”. (Acórdão nº 203-08483, de 16/10/02, 2º CC, Terceira Câmara)

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, **eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.** (Acórdão nº 201-77049, de 02/07/2003, 2º CC, 1ª Câmara).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. **Irregularidade formal em MPF não tem o condão retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais.** Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade do ato (...). (Acórdão nº 202-14949, de 02/07/2003, 2º CC, 2ª Câmara).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do **Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. Improriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam à nulidade de auto de infração regularmente lavrado.** (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, Acórdão nº 1401-00.399 – 16/2/2010)

O último julgado citado, da lavra do eminente conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro cita jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no mesmo sentido do entendimento ora exposto. O Acórdão da 3ª turma do TRF/5, que reproduzo abaixo, ressalta a autonomia do lançamento pela autoridade fiscal e entende não haver vinculação do lançamento a qualquer ato de cunho meramente administrativo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;

2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de

atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;

3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;

4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida.(destaquei) (3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Elio Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08)

Não se vislumbra, no presente caso, qualquer violação ao estatuto do processo administrativo fiscal.

Os autos lavrados atendem a todos os requisitos fixados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(grifei)

Assim não apresenta qualquer vício a ensejar a sua nulidade, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

(grifei)

Não obstante e, apenas para constar, no presente caso, antes da lavratura e ciência dos autos de infração, o Mandado de Procedimento Fiscal foi alterado para incluir entre os procedimentos a fiscalização do IRPJ do período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008 (doc. e-fls. 1110/1112).

Ante ao exposto, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que é a autoridade administrativa competente nos termos do art. 142 do CTN e do inc. I, “a” e “c” do art. 6º da Lei 10.593/02 e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do instrumento de controle administrativo denominado Mandado de Procedimento Fiscal.

Mérito

No mérito a recorrente alega a impossibilidade de tributação da receita apurada como Ganho de Capital, uma vez que se trata de receita decorrente de alienação de imóveis (terrenos), por se tratar de receita operacional uma vez que o objeto social da recorrente é de incorporação de empreendimentos imobiliários e compra e venda de imóveis próprios.

Sustenta que a simples verificação da atividade imobiliária exercida pela Recorrente evidencia que os resultados obtidos em operações de alienação de imóveis próprios, como apontado no Auto de Infração, constituem clara receita operacional e assim deve ser tributada, nos termos do art. 30 da Lei nº 8.981/95.

Aponta que a decisão recorrida alterou os fundamentos e critérios jurídicos da autuação, ao sustentar que os empréstimos tomados pela Recorrente para aquisição dos terrenos não teriam sido pagos por ela, uma vez que tal obrigação teria sido transferida para a sua controlada e que não teria havido receita operacional porque o acréscimo do capital na controlada "*revelou aumento de investimento.*"

Alega que a "incorporação de fundamentos novos à autuação evidencia a nulidade do Auto de Infração por vício de forma, ou seja, ausência de descrição circunstanciada dos fatos/motivação".

Adverte que os fatos apontados na decisão recorrida "não tem o condão de transformar receita "operacional" em "não operacional" de forma a justificar a tributação como "Ganho de Capital"."

Entendo que a decisão recorrida não inovou nos fundamentos do lançamento, apenas fez uma observação adicional, a partir dos documentos dos autos, para reforçar seu entendimento de que está correto o procedimento fiscal que deu tratamento de ganho de capital à alienação dos imóveis e não como receita operacional, como quer a recorrente. É o que se extrai dos excertos do voto do acórdão recorrido abaixo transcritos, *verbis*:

[...]

A Interessada também alegou que a sua atividade é "Compra e Venda de Imóveis Próprios". Assim, a alienação do imóvel constitui operação que traduz obtenção de "Receita Operacional", jamais "Ganho de Capital".

Determina o RIR/99, no que se refere à tributação com base no lucro presumido:

“Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

No capítulo referente a ganhos de capital e outras receitas do RIR/99, determina o artigo 521:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

Assim, a despeito de a Interessada ter como atividade a compra e venda de imóveis próprios, verifica-se nos autos que os terrenos adquiridos serviram para que houvesse o aumento de capital de sua controlada CIDADE DO PORTO CONSULTORIA IMOBILIÁRIA LTDA pela cessão dos mesmos.

Além disto, os empréstimos que propiciaram a aquisição dos terrenos pela Interessada não foram pagos por ela, uma vez que a responsabilidade pelo pagamento dos empréstimos foi transferida para a acima mencionada controlada.

Desta forma, a alienação do imóvel constitui operação que traduz obtenção de ganho de capital, (receita não operacional), e não de receita operacional, pois o acréscimo do capital na sua controlada revelou aumento de investimento, devendo ser mantido o reconhecimento de ganho de capital no valor de R\$3.912.450,49.

Entendo que está correto o entendimento trazido no acórdão recorrido de que a operação de transferência dos imóveis para o patrimônio da empresa controlada pela recorrente, por meio de subscrição de capital, não tem caráter de receita operacional, pois não se trata, a toda evidência, de operação de compra e venda de imóvel ou de incorporação imobiliária.

O próprio registro dos terrenos no Balanço Patrimonial da recorrente (único que encontrei nos autos - fls. 882), no ano de aquisição (2006), foi registrado no ativo permanente da empresa e não no ativo circulante, que seria o correto, caso tais imóveis tivessem sido adquiridos para comercialização.

Outro ponto a observar é o de que, conforme informado à página 4 do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1029) a empresa não declarou qualquer receita de venda de imóveis nos anos-calendário 2006 a 2008, ou seja, não estava operando de fato como empresa imobiliária.

Assim entendo que a operação de transferência do imóvel para a empresa Cidade do Porto Consultoria Imobiliária Ltda, não se caracteriza como uma atividade operacional, mas simples alienação de um ativo imobilizado no qual apurou-se ganho de capital, na medida em que a transferência se deu por valor superior ao custo de aquisição original.

A recorrente questiona também o custo de aquisição do imóvel utilizado pela fiscalização para a apuração do ganho de capital.

Alega que o custo de aquisição identificado pela fiscalização está equivocado, pois a autoridade fiscal considerou no custo apenas os valores das parcelas pagas (no total de R\$ 60.547.361,09), desconsiderando o valor constante da Escritura de Compra e Venda (R\$ 73.000.000,00), além de "ter feito **tabula** rasa dos dispêndios incorridos com a legalização e melhoria dos terrenos ocorridos no ano de 2005 (aquisição) que, como já dito, período esse que sequer foi objeto da ação fiscal".

Com relação a esta argumentação, tem razão a recorrente, pelo menos em parte.

De fato, resta comprovado no autos que o custo de aquisição dos terrenos foi de R\$ 73.000.000,00, conforme escrituras e matrículas de Registro de Imóveis (fls. 635/650 e 849/877).

Equivocado o procedimento da fiscalização e o entendimento da decisão de primeiro grau ao considerar como custo do imóvel apenas as parcelas efetivamente pagas pela recorrente até o momento da aquisição do imóvel. Esta fórmula de apuração do custo só se aplica ao ganho de capital das pessoas físicas (art. 128, § 2º do RIR/1999).

Para as pessoas jurídicas, em face da obrigatoriedade de observância do regime de competência, deve ser considerado como custo de aquisição o valor contábil, nos termos do § 2ª do art. 225 do RIR/1999, verbis:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo

anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 32](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

(grifei)

Ora, o valor contábil do bem, registrado no ativo permanente da recorrente é de R\$ 73.000.000,00, sendo irrelevante a forma de quitação desse valor.

Assim, há que se considerar como custo original de aquisição este valor.

Porém, a recorrente alega que há que se considerar dispêndios incorridos com a legalização e melhoria dos terrenos ocorridos no ano de 2005 (aquisição), porém não apresentou comprovação de que teria incorrido em tais custos e nem sequer indicou qual seria o seu montante no recurso. O próprio Balanço Patrimonial de 2006, apresenta o valor de R\$ 73.000.000,00 dos Terrenos constantes do seu Ativo Imobilizado (fls. 882).

Compulsando os autos, tampouco encontro elementos que pudessem corroborar a alegação.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer como custo de aquisição dos imóveis alienados, para fins de apuração do ganho de capital, o valor de R\$ 73.000.000,00, reduzindo-se, assim o ganho de capital tributável para R\$ 26.731.866,00.

Recurso de Ofício

Em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02;2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A exoneração parcial do crédito decorreu do cancelamento do lançamento relativo a infração que apurou omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa e da exoneração parcial da multa de ofício aplicada pelo cancelamento da sua qualificação.

A decisão recorrida fundamentou a exoneração relativa à infração de omissão de receitas nestes termos:

[...]

Da omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa.

Conforme relatado, a Fiscalização após examinar o Livro Razão do ano de 2006, constatou a ocorrência de saldo credor em alguns meses na conta CAIXA (1101010000), conforme demonstrado às fls.1.033, tendo sido lançados os valores demonstrados às fls.1.034.

Por sua vez, alegou a Interessada que inexistiram os saldos credores de caixa, conforme comprovam documentos que anexou.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Determina o artigo 527, do RIR/99:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Do exame da DIPJ referente ao ano calendário de 2006, constata-se na Ficha 58B, linha 22, que a Interessada optou pela escrituração contábil, isto é, não utilizou a prerrogativa prevista no parágrafo único, acima transcrito, que determina que se a pessoa jurídica mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, não precisará manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Portanto, a Interessada, no ano de 2006, estava obrigada a manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, vale dizer, o Livro Razão e o Diário.

Neste sentido, determina o artigo 259, do RIR/99, que o Livro Razão deverá ter a sua escrituração individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

O que se constata dos autos, cópia do Livro Razão às fls.886/910, é que a Interessada não manteve a escrituração do Livro Razão de forma individualizada, tanto que a própria Fiscalização às fls.1.034, registrou, literalmente:

“Cabe registrar que os livros DIÁRIO e RAZÃO foram escriturados em partidas mensais, sendo que a empresa não

apresentou livros auxiliares em partidas diárias, conforme solicitado através dos Termos n.ºs 12 e 13.”

Em complemento a este entendimento, tem-se o artigo 530, inciso VI, do RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...) VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Em síntese, se o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, deverá ser tributado com base no lucro arbitrado.

Na sua impugnação, a interessada alegou que houve equivocada interpretação de sua escrituração, acostando aos autos os documentos e livros abaixo assinalados.

Às fls.1.135/1.242, constam livros 12 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de dezembro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs, documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.243/1.268, consta livro 13 “Razão Caixa” contendo movimentação de todos os meses do ano de 2006.

Às fls.1.271/1.366, constam livros 10 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de outubro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.367/1.431, constam livros 11 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de novembro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.434/1.504, constam livros 6 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de junho de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.505/1.560, constam livros 7 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de julho de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.561/1.635, constam livros 8 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de agosto de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.636/1.684, constam livros 9 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de setembro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.687/1.801, constam livros 3 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de março de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.802/1.866, constam livros 4 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de abril de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.867/1.868, constam livros 5 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de maio de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.1.971/2.063, constam livros 1 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de janeiro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Às fls.2.064/2.186, constam livros 2 “Crédito-Caixa” e “Débito-Caixa” do mês de fevereiro de 2006, acompanhados de notas fiscais, recibos, DARFs e documentos bancários e conciliação bancária.

Do exame destes documentos, notadamente, do assim denominado pela Interessada, “Livro 13 Razão Caixa”, às fls.1.243/1.268, verifica-se que a Interessada juntou aos autos informações que desconstituem os valores que constaram no Livro Razão, fls.886/910, que subsidiaram a análise da Fiscalização.

Os documentos acima mencionados não podem ser considerados como livros auxiliares em partidas diárias aptos a subsidiar o Livro Razão nem mesmo fichas que pudessem ser utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, porque os mencionados documentos vieram justamente contradizer o que constou no Livro Razão.

Claro está, então, que a Interessada não manteve em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão nem mesmo fichas que pudessem ser utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Portanto, correta teria sido a desclassificação da escrita contábil e o conseqüente arbitramento do lucro, pois a Interessada escriturou o Livro Razão de forma resumida, por partidas mensais, sem o uso de livros auxiliares tendo sido, conforme já mencionado, intimada pela Fiscalização a apresentar os ditos livros auxiliares em partidas diárias, e não o fez, impossibilitando a apuração do lucro presumido. A autuação deveria ter sido realizada com base no lucro arbitrado, norma cogente, e não conforme os moldes realizados.

Voto por dar provimento à impugnação da Interessada.

Entendo que, de fato o lançamento relativo à omissão de receitas apurado com base no saldo credor de caixa não pode subsistir.

Com efeito, a escrituração apresentada pela recorrente apresentava deficiências evidentes.

A realização de lançamentos em partidas mensais, sem que os mesmos estivessem detalhados em livros auxiliares, como defende a decisão recorrida, daria causa ao arbitramento do lucro relativo ao ano-calendário 2006 o que, por si só, afastaria a possibilidade de utilização da mesma escrita contábil para apuração de saldo credor de caixa.

Ainda que se admitisse a utilização da escrituração apresentada como válida, o que se coloca apenas para argumentar, a apuração do saldo credor de caixa pressupõe que os lançamentos sejam realizados diariamente na conta Caixa, pois a verificação da ocorrência de saldo credor deve ser

aferida com relação aos saldos diários daquela conta. Tendo os lançamentos sido agrupados em partidas mensais, resta comprometido o fluxo de caixa real, tornando incerto o lançamento de tais valores.

A explicação dada pela autuada em sua impugnação exemplificada pelo lançamento de ajuste ocorrido no mês de dezembro, ilustra bem a completa ausência de confiabilidade da escrituração para se aferir a existência de saldo credor de caixa, *verbis*:

Como antecipado no item "introdução" e, ainda que o próprio Livro Razão os aponte em determinados meses, fato é que inexistem os indigitados "Saldos Credores de Caixa".

No mês de dezembro/2006 foram feitos lançamentos à Débito de Caixa de forma agrupada, mas que dizem respeito a operações acontecidas ao longo do ano, como por exemplo:

1. No último lançamento do ano (R\$.7.960.000,00) o histórico revela: "Valor Operações Exercício 2006", significando que o total lançado contempla operações realizadas ao longo do ano.

2. A contrapartida do lançamento indica a conta n.º 21444-2 representativa de Obrigação - Passivo, significando dizer que inúmeros pagamentos durante o exercício não foram efetivados pela contribuinte.

Cumprе sinalizar que, ainda que não tenham sido compreendidos, esses fatos foram esclarecidos à fiscalização e constam do Relatório Fiscal (fls. 9 de 13), na parte em que diz:

" que trata-se de lançamentos efetuados através do regime de caixa, onde todos os pagamentos e recebimentos transitam pela conta Caixa"

Em outras palavras e tendo como base o exemplo acima, temos que foram feitos lançamentos a Débito de Caixa (recebimentos) e a Crédito de Caixa (pagamentos) sem que houvesse "efetividade" em nenhuma das situações, ou seja, não fosse o critério adotado pela empresa, os lançamentos seriam: a Débito - uma conta do Ativo que não o Caixa - e a Crédito - uma conta do Passivo que não o Caixa, de modo que, simplesmente, desapareceriam os alegados Saldos Credores de Caixa sem qualquer alteração patrimonial na empresa.

É certo que o sujeito passivo é o responsável pela sua escrituração contábil deficiente, mas a apuração de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, conquanto decorra de uma presunção legal, não tem o caráter de penalidade. Ou seja, não deve ser aplicado simplesmente porque o contribuinte registrou valores de forma equivocada em sua contabilidade.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, neste ponto.

Com relação ao cancelamento da multa qualificada, o acórdão recorrido, assim se posicionou:

[...]

Da multa agravada de 150%.

Como fundamento para agravar a multa de ofício, a Fiscalização informou que, desde o ano-calendário 2006, ao menos até 2008, a Interessada vem declarando nas DIPJ não ter auferido receita alguma.

Acrescentou a Fiscalização que, por ter omitido receitas, conforme demonstrado pela existência de saldo credor de Caixa, e entregar DIPJ contendo a informação que não auferiu quaisquer receitas e não demonstrar de forma clara e inequívoca, em sua contabilidade, a ocorrência do ganho de capital, a fiscalizada foi autuada com multa de 150%.

A Interessada alegou que não foi provado que ocorreu a prática de Fraude.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Quanto à movimentação financeira, a Fiscalização acatou a alegação da Interessada que as mesmas decorreram de empréstimos do exterior.

No que se refere à omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa, a mesma foi desconstituída neste julgamento, devendo ser ressaltado que a Fiscalização a detectou pela própria contabilidade da Interessada, sem necessidade de ter sido promovida qualquer averiguação mais detalhada. Em suma, os saldos credores mensais foram retirados diretamente do Livro Razão.

Quanto à omissão de receita decorrente do ganho de capital, o fato de a contabilidade não ter demonstrado de forma clara e inequívoca a ocorrência do mencionado ganho, não caracteriza por si só, a intenção de fraudar o Fisco.

A omissão de receita verificada neste julgamento, dentro de um critério de razoabilidade, deve ser penalizada com a cobrança dos tributos remanescentes acompanhados da multa correspondente à denominada responsabilidade objetiva, conforme se extrai do que prevê o artigo 44 da Lei nº. 9.430 de 1996.

Tendo por base que a qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, revela-se incabível a aplicação da multa qualificada.

Voto por dar provimento à impugnação para reduzir a multa de ofício para 75%.

A autoridade fiscal justificou a qualificação da multa nestes termos:

[...]

Ao omitir receitas, conforme constatação da ocorrência de saldo credor de Caixa, ao entregar DIPJ contendo a informando de que não auferiu quaisquer receitas e ao não demonstrar de forma clara e inequívoca, em sua contabilidade, a ocorrência do ganho de capital, a empresa pretendeu ocultar da administração tributária sua real situação financeira, enquadrando-se, portanto, no disposto no artigo 71 da Lei 4.502/64:

[...]

Entendo que não restou suficientemente caracterizada a hipótese de qualificação da multa. A autoridade fiscal apenas inferiu o intuito doloso da contribuinte, sem agregar outros elementos que o comprovem de fato. Me parece que a situação em questão se amolda ao disposto na Súmula CARF nº 14, *verbis*:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo

Processo nº 16539.720007/2011-74
Acórdão n.º **1302-002.084**

S1-C3T2
Fl. 2.285

*necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do
sujeito passivo.*

Assim, entendo que está correta a decisão recorrida que exonerou a multa qualificada.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Por todo o que foi exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário e de negar provimento ao recurso de ofício, nos termos deste voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado