



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

Processo n° 10140.722542/2012-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.136 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2014
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente Comercial de Alimentos Joema Ltda. - ME
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há cerceamento do direito de defesa quando a autoridade fiscal aponta de forma clara não terem sido submetidas à tributação receitas auferidas na revenda de mercadorias e indica as contas da escrituração fiscal das quais foram extraídos os valores de tais receitas.

AUTUAÇÃO FISCAL COM BASE EM PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não tendo sido declaradas e submetidas à tributação as receitas escrituradas pelo contribuinte, deve ser lavrado auto de infração para exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando não há dúvidas técnicas que devam ser esclarecidas por um especialista, girando a controvérsia em torno apenas de questões de direito tributário, que os membros deste Conselho são aptos a analisar. Além disso, não foram expostos pela contribuinte os motivos que justificam a perícia, pois a recorrente não explicou por qual razão deixou de trazer as notas fiscais aos autos a despeito de entendê-las necessárias ao deslinde da controvérsia, não indicou perito e não formulou os quesitos referentes aos exames desejados, condições exigidas expressamente pelo art. 16, IV e §1º do Decreto nº 70.235/72.

INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA ZERO E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. FUNDAMENTO LEGAL E FÁTICO DAS ALEGAÇÕES. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Na lógica processual, o ônus da prova é distribuído às partes de acordo com os fatos que poderão embasar a pretensão de uma e a resistência da outra. É com fundamento nesses fatos, não apenas alegados, mas provados, que o **julgador será capaz de compreender a verdade e formar seu convencimento.**

Não podem ser apreciados por este Conselho argumentos trazidos aos autos nos casos em que o contribuinte não se desincumbiu de provar suas alegações.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA TAXA SELIC A CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

A incidência de juros de mora calculados conforme a taxa Selic sobre os débitos de natureza tributária é imposta por disposição expressa contida no art. 13 da Lei nº 9.065/95. O próprio art. 161, §1º do CTN dispõe que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês “se a lei não dispuser de modo diverso”. *A contrario sensu*, como a Lei nº 9.065/95 dispôs de forma diversa, deve ser observada a regra contida nesse diploma legal, isto é, deve ser aplicada a taxa Selic. Entendimento consolidado neste Conselho, conforme a Súmula nº 4.

CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

CONFISCATORIEDADE DA MULTA DE OFÍCIO.

Tendo em vista que a autoridade fiscal aplicou o texto expresso da lei, a redução do valor da multa de ofício poderia ser realizada apenas com fundamento em inconstitucionalidade, o que é vedado aos membros deste Conselho pelo art. 62 do RICARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

FALTA DE PRESUNÇÃO LEGAL PARA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS PARA CSLL

Os autos de infração não foram fundamentados no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tampouco nos demais artigos mencionados pelo §8º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 ou nos dispositivos correspondentes do Regulamento do Imposto sobre Renda (“RIR/99” - Decreto nº 3.000/99), mas exclusivamente em dispositivos que tratam sobre a apuração da CSLL pelo regime do lucro presumido, não tendo sequer havido imputação de omissão de receitas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A despeito de o STF ter considerado inconstitucional, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/RS, o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, não pode ser acolhido o argumento da contribuinte porque o auto de infração considerou como base de cálculo apenas a receita bruta, e não a base de cálculo alargada, e não foi

demonstrado terem sido computados nas bases de cálculo dos tributos exigidos nas autuações valores que não correspondem à receita bruta.

INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Embora a inconstitucionalidade arguida pela contribuinte tenha sido recentemente analisada pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, o artigo 62 do RICARF veda aos membros deste Conselho afastar a aplicação de lei sobre fundamento de inconstitucionalidade, exceto quando houver reconhecimento da repercussão geral (por força do artigo 62-A do RICARF), o que não ocorreu nesse caso.

FALTA DE PRESUNÇÃO LEGAL PARA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS PARA COFINS.

Os autos de infração não foram fundamentados no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tampouco nos demais artigos mencionados pelo §8º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 ou nos dispositivos correspondentes do Regulamento do Imposto sobre Renda (“RIR/99” - Decreto nº 3.000/99), mas exclusivamente em dispositivos que tratam sobre a apuração da Cofins pelo regime cumulativo, não tendo sequer havido imputação de omissão de receitas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A despeito de o STF ter considerado inconstitucional, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/RS, o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, não pode ser acolhido o argumento da contribuinte porque o auto de infração considerou como base de cálculo apenas a receita bruta, e não a base de cálculo alargada e não foi demonstrado terem sido computados nas bases de cálculo dos tributos exigidos nas autuações valores que não correspondem à receita bruta.

INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

Embora a inconstitucionalidade arguida pela contribuinte tenha sido recentemente analisada pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, o artigo 62 do RICARF veda aos membros deste Conselho afastar a aplicação de lei sobre fundamento de inconstitucionalidade, exceto quando houver reconhecimento da repercussão geral (por força do artigo 62-A do RICARF), o que não ocorreu nesse caso.

FALTA DE PRESUNÇÃO LEGAL PARA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS PARA PIS

Os autos de infração não foram fundamentados no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tampouco nos demais artigos mencionados pelo §8º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 ou nos dispositivos correspondentes do Regulamento do Imposto sobre Renda (“RIR/99” - Decreto nº 3.000/99), mas exclusivamente em

dispositivos que tratam sobre a apuração do PIS pelo regime cumulativo, não tendo sequer havido imputação de omissão de receitas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa isolada, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Relator) e Cristiane Silva Costa, que deram provimento parcial para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS - Relator.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ MENDES DE MOURA – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Lançamento

A questão sob análise diz respeito a autos de infração lavrados em 08/10/2012 para a exigência de débitos de IRPJ e, por tributação reflexa, de CSLL, PIS e Cofins relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010 (fls. 3-72).

Na “descrição dos fatos e enquadramento legal” dos autos de infração, a autoridade fiscal afirmou que os referidos tributos foram apurados conforme a receita bruta da revenda de mercadorias escriturada no livro razão, mas não declarada em DCTF e não submetida à tributação.

Ainda de acordo com a motivação constante dos autos de infração, a autoridade fiscal descontou, na apuração dos mencionados tributos, a receita bruta informada pelo contribuinte em DCTF e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte a título de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS no período.

Registrou a autoridade fiscal, ainda, que, tendo sido praticado, em tese, crime contra a ordem tributária pela contribuinte, foi formalizada representação fiscal para fins penais nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010.

Impugnação

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 262-301 alegando, em suma, o seguinte.

Houve cerceamento de defesa, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o auto de infração foi lavrado com fundamento em eventual diferença na escrituração contábil e fiscal do contribuinte, mas não foi apresentada planilha identificando receita por receita (v.g. operacionais e financeiras), tampouco foram verificadas as vendas canceladas e alíquotas diferenciadas para PIS e COFINS. A autoridade fiscal indicou os valores totais mensais, mas não os lançamentos contábeis diários considerados receitas omitidas, o que impede a defesa, especialmente, em razão da inversão do ônus da prova.

Por força do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato imponible tributário, determinar a matéria tributável, o montante devido e identificar o sujeito passivo, mas os autos de infração foram lavrados com base em mera presunção, sem

demonstrar cabalmente os elementos que compõem o fato tributário. O fiscal não realizou a análise contábil, tendo efetuado os lançamentos com base na escrita da própria contribuinte.

Ainda quanto à instrução probatória, todas as notas fiscais que interessam ao caso deveriam constar dos autos. Em razão da ausência de provas que embasem os autos de infração, caso não seja reconhecida a nulidade das autuações, deve ser realizada perícia.

Os autos de infração de PIS e COFINS são improcedentes porque o alargamento das bases de cálculo de tais contribuições promovido pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é inconstitucional, uma vez que (i) essa alteração ocorreu antes da Emenda Constitucional 20/98, que inseriu a receita como possível fato imponible das contribuições sociais; (ii) a criação de nova fonte de custeio com base em lei ordinária violação o art. 195, §4º c/c art. 154, I da CF; e (iii) a Lei nº 9.718/98 modificou o conceito de faturamento, desrespeitando o art. 110 do CTN. Essa inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 357.950/RS, julgado em 09/11/2005.

Além disso, é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o ICMS não engloba o faturamento, que corresponde ao resultado, auferido pelas empresas, nas vendas de mercadorias e, ou serviços. O ICMS igualmente não se amolda ao conceito de receita.

Especificamente quanto aos autos de infração de PIS e COFINS, a fiscalização não verificou o tratamento tributário aplicável a cada um dos itens comercializados pela contribuinte. Há produtos sujeitos à incidência monofásica (v.g. cosméticos e bebidas) e produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS (v.g. queijos e misturas para bolo), em relação aos quais tais contribuições não poderiam ter sido exigidas da impugnante. Desse modo, a fiscalização não poderia ter realizado os lançamentos de PIS e COFINS de forma reflexa, mas sim relacionado todos os itens que a impugnante comercializa, classificando-os por código da TIPI ou NCM e aplicando a tributação aplicável a cada item. Essa conduta da autoridade fiscal implica nulidade dos respectivos autos de infração.

A Fiscalização não considerou guias pagas pela contribuinte, como, por exemplo, os recolhimentos efetuados nos meses de 31/01/2009 e 31/03/2009.

A incidência da taxa Selic, no caso em tela, não encontra respaldo legal, devendo os juros ser calculados conforme o art. 161 do CTN.

Por fim, a multa de ofício de 75% ofende os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição ao confisco, devendo, caso sejam mantidas

as autuações fiscais, ser reduzida para o patamar mínimo de 20%, em conformidade com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Acórdão da DRJ

Na sessão de julgamento realizada em 13/08/2013, a 2ª Turma da DRJ de Campo Grande/MS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação. Conforme o acórdão de fls. 331-338, os julgadores de primeiro grau chegaram a essa conclusão pelas seguintes razões.

A impugnante, embora tenha feito referência à necessidade da prova técnica, não especificou o fato objeto da perícia, não formulou quesitos, nem indicou perito. Ou seja, não atendeu o disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual a prova técnica deve ser rejeitada.

A constatação da omissão de receita foi possível pelo confronto do Livro Razão com os dados constantes das DCTF. O Livro Razão é documento produzido unilateralmente pelo próprio contribuinte. Trata-se de livro auxiliar, escriturado sem qualquer intervenção do Fisco, e que, nos termos do caput do art. 226 do Código Civil, faz prova contra a pessoa a quem pertence, e em favor dela quando, escriturado sem vício intrínseco e extrínseco, forem confirmados por outros elementos.

O Livro Razão, cujas informações serviram de base ao lançamento, não teve a sua autenticidade, nem a veracidade de seus registros contestadas pela impugnante. Portanto, as receitas ali escrituradas presumem-se verdadeiras.

Tendo sido o livro auxiliar escriturado pela própria contribuinte, ninguém melhor do que ela para dizer qual a composição das receitas e, assim fazendo, demonstrar que na base de cálculo foram incluídas receitas isentas, receitas de produtos sujeitos à tributação monofásica, vendas canceladas etc. Esse ônus não é da Fiscalização, é do contribuinte e surge a partir da divergência entre a escrita contábil e os dados declarados à Receita Federal.

Quanto à falta de juntada das notas fiscais aos autos, o dever de guardar e conservar tais documentos é do contribuinte, de modo que caberia à impugnante trazê-los aos autos. Por tais razões, não ocorreram os alegados cerceamento de defesa e violação ao devido processo legal.

Quanto aos pagamentos não verificados, a autoridade fiscal considerou os valores declarados em DCTF e a relação de pagamentos, cabendo à contribuinte indicar outros pagamentos que não tenham sido considerados.

A inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS/COFINS realmente foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, mas cabe à contribuinte demonstrar quais receitas não compõem a receita bruta e foram consideradas pelo fiscal na apuração das contribuições, o que não foi feito.

Quanto à impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o STJ tem entendimento pacificado, por meio das súmulas 68 e 94, de que não cabe a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e do FINSOCIAL, substituído pela Cofins. Dessa forma, as afirmações da contribuinte sobre esse assunto não podem ser acolhidas porque contrariam o referido entendimento do STJ, a lei e o próprio conceito de faturamento.

Isso porque a Lei nº 9.718/98, no inciso I do art. 3º, definiu quais parcelas seriam passíveis de exclusão da base de cálculo. Entre elas se inserem o ICMS cobrado por substituição tributária e o IPI. O referido dispositivo, ao especificar que o valor de ICMS sujeito à exclusão é apenas o cobrado por substituição tributária, autoriza a concluir, *a contrario sensu*, que a parcela do ICMS que não decorra de substituição tributária deve permanecer na base de cálculo.

À Delegacia Regional de Julgamento não cabe analisar o efeito confiscatório da multa e a violação ao princípio da razoabilidade por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

No que concerne aos juros, existe lei prevendo a aplicação da taxa Selic aos débitos de tributos federais. Portanto, impossível cogitar de afronta ao princípio da legalidade. A aplicação da taxa Selic é determinada pela Lei nº 9.065/95, cuja vigência e validade os agentes do Fisco não podem negar, dada a natureza vinculada da atividade de lançamento e exigência de crédito tributário.

Por outro lado, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 879.844/MG (acórdão publicado em 25/11/2009), firmou entendimento no sentido da legitimidade da aplicação da taxa Selic aos débitos de natureza tributária. No mesmo sentido se posicionou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 812.866 (acórdão publicado em 21/08/2012).

Recurso Voluntário

Contra o acórdão proferido pela DRJ, foi interposto o recurso voluntário de fls. 365-393, no qual reiterou os argumentos aduzidos em sede de impugnação e afirmou que:

- (i) Quando da lavratura dos autos de infração, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não era aplicável à contribuição ao PIS, à COFINS e à CSLL. Somente em 2009 a Lei nº 11.941 alterou o art. 33 da Lei nº 8.212/91 para prever que essa hipótese de presunção de omissão de receitas também é aplicável às contribuições sociais; e
- (ii) Não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, os juros remuneram o credor por ter sido privado do uso de seu capital, ou seja, sobre a obrigação principal. Além de não existir previsão legal para a incidência dos juros sobre a multa, essa exigência contraria o disposto no art. 97, V, do CTN e no art. 5º, II, da CF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos

Conforme carimbo apostado pelos Correios às fls. 394, que atesta a postagem do recurso no dia 19/09/2013, o recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

I. Preliminares de mérito

I.1. Cerceamento do direito de defesa

Conforme relatado, a recorrente afirmou ter sido cerceado seu direito de defesa, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, porque, nos autos de infração, a autoridade fiscal apontou apenas o valor total das receitas omitidas por mês, não tendo apresentado à contribuinte “*planilha identificando receita por receita, as operacionais,*

¹ Nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 19, de 26/05/1997: (...) quando o contribuinte efetivar a remessa da impugnação através dos Correios: a) será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a **data da respectiva postagem**, constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nessa hipótese, o destinatário da remessa e o número de protocolo referente ao processo, caso existente; (...) c) na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, **será considerada como data da entrega a data constante do carimbo apostado pelos Correios no envelope**, quando da postagem da correspondência, cuidando o órgão destinatário de anexar este último ao processo nesse caso.

as financeiras, nem uma verificações nas vendas canceladas, alíquotas diferenciadas para PIS e COFINS que foram utilizados como omissão de receitas e aplicada a presunção.” (fls. 370)

Com efeito, a Constituição Federal assegura “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, (...) o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV) e a observância ao devido processo legal (art. 5º, LIV).

No processo administrativo fiscal, a ampla defesa, assim entendida como a possibilidade de as partes exercerem no processo “todas as posições processuais ativas para bem defender seu direito”², é viabilizada pela existência de um “procedimento previsto em lei, não cabendo ao arbítrio da Administração estabelecê-lo”³ e pelo contraditório, que corresponde à “garantia da ciência bilateral dos atos e termos do processo com a consequente possibilidade de manifestação sobre os mesmos.”⁴

Ainda sobre o assunto suscitado pela recorrente, vale destacar que, “em tema de contraditório e prova, nenhum litigante pode ver-se repellido em razão de prova de cujo conhecimento não teve a possibilidade de acesso”⁵.

Tomando os conceitos acima como premissa, para verificar se, nos presentes autos, houve prejuízo ao direito fundamental da recorrente à ampla defesa, analisei a motivação inserida no corpo dos autos de infração e os documentos trazidos aos autos pela autoridade fiscal.

Conforme se verifica da “descrição dos fatos e enquadramento legal” e do “demonstrativo de apuração detalhado” do auto de infração de IRPJ (fls. 4 e 32), a autoridade fiscal consignou de forma clara ter considerado omitida, apenas, a receita bruta auferida pela recorrente **na revenda de mercadorias**.

Além disso, é possível verificar, mediante confronto **(i)** da planilha elaborada pela autoridade fiscal (fls. 256), **(ii)** dos balancetes analíticos dos exercícios de 2009 e 2010 (fls. 181 e 231) e **(iii)** da “descrição dos fatos” dos autos de infração (fls. 5, 33, 54 e 65) que a receita bruta considerada na lavratura das autuações foi extraída das contas contábeis correspondentes às **vendas de mercadorias tributadas à vista** e às **vendas de mercadorias com substituição tributária à vista**.

² ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 95.

³ ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 95.

⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**, 1999, p. 45. *Apud* ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 97.

⁵ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Princípios do contraditório e da ampla defesa. In: **Comentários à Constituição do Brasil**. J.J. Gomes Canotilho [et al.], São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 432.

Dessa forma, improcede a alegação da recorrente de que a autoridade fiscal não indicou os tipos de receitas considerados para a lavratura das autuações fiscais, pois os elementos constantes dos autos indicam claramente que apenas foram computadas nas bases de cálculo dos tributos receitas operacionais, decorrentes da venda de mercadorias.

Também improcede o argumento de que a defesa da recorrente foi prejudicada pela ausência de apresentação, pela autoridade autuante, de planilha indicando cada receita considerada omitida, e não os valores totais por mês.

Isso porque, de acordo com os documentos trazidos aos autos, a recorrente apresentou DIPJ “zerada” nos anos-calendário de 2009 e 2010 (fls. 76-91 e 92-105) e Dacon igualmente “zerada” no ano-calendário de 2009 (fls. 110-128). As informações disponíveis nos autos indicam, ainda, não ter sido apresentado Dacon em 2010.

Ora, considerando-se que **(i)** não foi realizado lançamento sujeito a posterior homologação de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS nos anos de 2009 e 2010 e **(ii)** os autos de infração foram lavrados com base nas receitas de revenda informadas na escrituração da contribuinte, a recorrente poderia ter concluído, com base nos elementos acostados aos autos, que a **integralidade da receita bruta de revenda** foi incluída na base de cálculo dos tributos exigidos nos autos de infração (tendo sido, conforme se verá adiante, deduzidos, dos valores apurados nas autuações, os recolhimentos dos respectivos tributos constantes dos sistemas da Receita Federal).

Após alcançar tal conclusão, bastaria à recorrente analisar sua escrituração fiscal dos anos de 2009 e 2010 para verificar as receitas submetidas à tributação nos autos de infração e, caso entendesse pertinente, indicar em impugnação os valores que não deveriam ter sido incluídos na base de cálculo dos tributos (v.g. vendas canceladas e mercadorias sujeitas à substituição tributária de PIS/COFINS).

Os precedentes deste Conselho acostados ao recurso voluntário não socorrem a recorrente, pois tratam da nulidade da autuação fiscal em razão da *ausência de motivação*, mas, conforme visto acima, a motivação do lançamento e os elementos considerados na apuração dos tributos exigidos de ofício constam da autuação fiscal e dos demais elementos constantes dos autos. Nesse sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 Nulidades da Autuação. Não se verifica nulidade do procedimento fiscal, tampouco resta caracterizado cerceamento do direito de defesa, quando se encontra acostada aos autos farta

documentação produzida pelo Fisco comprovando a prática do ilícito tributário, sobre a qual o sujeito passivo teve a oportunidade de se manifestar e apresentar suas contraprovas, durante o procedimento fiscal e após a instauração do contencioso administrativo. (Acórdão nº 1801-002.076, 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 26/08/2014, Rel. Cons. Maria de Lourdes Ramirez)

Sendo assim, afasto a alegação de nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa e violação ao devido processo legal administrativo.

I.2. Presunção de omissão de receitas e pedido de perícia

A recorrente também alega serem nulos os autos de infração por estarem fundamentados em mera presunção, sem demonstrar cabalmente os elementos que compõem o fato tributário. Além disso, por não terem sido acostadas aos autos as notas fiscais pertinentes ao caso, a recorrente requer, caso não sejam acolhidas as alegações de nulidade, a realização de perícia.

Ora, conforme discorrido, os autos de infração foram lavrados porque a recorrente deixou de submeter à tributação a receita bruta de revenda de mercadorias informada em sua escrituração fiscal.

Os elementos trazidos aos autos, ao meu ver, são suficientes para fundamentar a conclusão atingida pela autoridade fiscal, pois demonstram o recebimento de receita bruta de revenda em valor considerável em 2009 e 2010 (total de R\$31.777.798,41) e que tais valores não foram incluídos na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS pela recorrente (pois foram apresentadas DIPJ zeradas em 2009 e 2010, Dacon zerada em 2009 e não foi apresentado Dacon em 2010).

Vale destacar que os principais elementos considerados pela autoridade fiscal para a lavratura das autuações fiscais são a escrituração e as declarações elaboradas pela própria contribuinte, o que torna contraditória a afirmação de que as provas utilizadas pela autuante não são suficientemente idôneas.

Registro, ainda, que a possibilidade de lavratura de autuação fiscal por omissão de rendimentos quando há divergência entre a escrituração fiscal e as declarações do contribuinte tem sido amplamente reconhecida por este Conselho:

(...) OMISSÃO DE RENDIMENTOS. A escrituração em livros contábeis e fiscais, bem como a disposição dos valores efetivamente

recebidos na DIPJ, sem declarar na DCTF e na DACON, apresentando ambas as declarações como “zeradas” confirmam a omissão de rendimentos de forma deliberada. (Acórdão 1803-002.213, de 03/06/2014, 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Meigan Sack Rodrigues);

(...) A emissão de Nota Fiscal e sua escrituração mas sem o reconhecimento na apuração dos tributos devidos e sem a confissão da dívida em DCTF, implica em omissão de receita e conseqüente lançamento de ofício para exigência do tributo e contribuição devidos, não pagos e não declarados. (...) (Acórdão 1802-001.351, de 11/09/2012, 2ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Ester Marques Lins de Sousa); e

(...) OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS Deve ser mantido o lançamento quando há fartas e robustas provas da prática do ilícito, correspondente a omissão de receitas apurada no confronto entre os valores registrados na escrituração contábil e fiscal e aqueles oferecidos à tributação nas DIPJ e DCTF. (...) (Acórdão 1801-000.811, de 23/11/2011, 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Maria de Lourdes Ramirez)

Por tais razões, entendo não estar configurado o segundo vício alegado pela recorrente.

Também indefiro a perícia solicitada em caráter subsidiário pela recorrente, pois não há dúvidas técnicas que devam ser esclarecidas por um especialista. Pelo contrário, as matérias objeto destes autos envolvem apenas questões de direito tributário, que os membros desta Turma são aptos para analisar.

Para demonstrar a desnecessidade de produção de prova pericial nestes autos, cumpre transcrever as palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁶:

De fato, a perícia tem sido muito utilizada para esclarecer dúvidas técnicas, como, por exemplo, a composição química de determinado produto, para dirimir dúvidas quanto à melhor classificação fiscal para fins de cobrança do IPI. No caso de documentos fiscais, em que pairam dúvidas sobre a ocorrência de falsificação, a perícia é

igualmente necessária quando somente um técnico especializado puder se manifestar sobre a matéria, indicando os elementos que o levaram a suas conclusões.

*É importante que o pedido de diligência ou de perícia seja **motivado**, apresentando-se as perguntas referentes aos exames desejados, bem assim, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (...)*

*Vale lembrar que **a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, e, apenas, ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide. A prova pericial mostra-se útil somente quando não se puder encontrar a verdade de outra forma mais simples.***

Sem prejuízo do meu entendimento quanto à desnecessidade da perícia, registro que sequer foi apontado, na impugnação e no recurso voluntário, o objeto da perícia que a contribuinte pretende seja efetuada, não foram claramente expostos os motivos que a justifiquem (pois a recorrente não explicou por qual razão deixou de trazer as notas fiscais aos autos a despeito de entendê-las necessárias ao deslinde da controvérsia), não foi indicado perito e não foram formulados os quesitos referentes aos exames desejados, condições exigidas expressamente pelo art. 16, IV e §1º do Decreto nº 70.235/72.

I.3. Inobservância de alíquota zero e incidência monofásica

A recorrente também afirma ser nula a autuação fiscal porque a autuante não teria verificado o tratamento tributário aplicável a cada um dos itens comercializados. Dessa forma, não teria sido considerado, na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, que a recorrente comercializa produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições (v.g. queijos e misturas para bolo) e à incidência monofásica (v.g. cosméticos e bebidas).

A despeito da plausibilidade do argumento, a recorrente não apresentou o fundamento legal de suas alegações, tampouco trouxe documentos aos autos – ou identificou documentos já acostados – que demonstrem terem sido computadas nas bases de cálculo do PIS/COFINS produtos não sujeitos à incidência de tais contribuições.

Destaco que, na lógica processual, o ônus da prova é distribuído às partes de acordo com os fatos que poderão embasar a pretensão de uma e a resistência da outra, “de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência do direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional”⁷.

É com fundamento nesses fatos, não apenas alegados, mas provados, que o julgador será capaz de compreender a verdade e formar seu convencimento. Assim, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal, dispõe, em seu artigo 16, que “a impugnação mencionará: III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” e, em seu §4º, que “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...)”.

Nesse mesmo sentido, o Código de Processo Civil, cuja aplicação no contencioso administrativo é subsidiária⁸, adotou o chamado “sistema de persuasão racional, ou ‘livre convencimento motivado’, pois: a) embora livre o convencimento, este não pode ser arbitrário, pois fica condicionado às alegações das partes e às provas dos autos; b) a observância de certos critérios legais sobre provas e sua validade não pode ser desprezada pelo juiz (arts. 335 e 336) nem as regras sobre presunções legais; c) o juiz fica adstrito às regras de experiência, quando faltam normas legais sobre as provas, isto é, os dados científicos e culturais do alcance do magistrado são úteis e não podem ser desprezados na decisão da lide; d) as sentenças devem ser sempre fundamentadas, o que impede julgamentos arbitrários ou divorciados da prova dos autos.”⁹.

Desse modo, e não tendo a recorrente se desincumbido de provar a inclusão de receitas não sujeitas à incidência de PIS e Cofins na base de cálculo dos respectivos autos de infração, afastou a terceira preliminar de mérito aduzida pela recorrente.

II. Mérito

II.1. Inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS

Conforme afirmado pela recorrente, em 09/11/2005 o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/RS, considerou “inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”¹⁰

O referido dispositivo foi considerado inconstitucional por ter disposto que a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins cumulativas corresponderia ao faturamento,

⁸ Cf. precedentes deste Tribunal, a exemplo do acórdão nº 3101-001.378, da Terceira Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

⁹ Humberto Theodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 34ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 371-372.

¹⁰ RE 390840, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025
EMENTA: VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n.133, 2006, p. 214-215.

Documento assinado digitalmente por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA,

Autenticado digitalmente em 28/11/2014 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

Impresso em 28/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Essa disposição, no entendimento dos Ministros do STF, violou o art. 110 do CTN, pois modificou o conceito de faturamento (sinônimo de receita bruta, que corresponde apenas às receitas provenientes da venda de mercadorias e, ou serviços) e utilizou base de cálculo não autorizada pelo art. 195 da Constituição Federal (o que não foi supervenientemente constitucionalizado pela EC 20, de 15/12/1998).

A despeito de o argumento trazido aos autos pela recorrente ser coerente, essa alegação não pode ser acolhida porque (i) de acordo com o auto de infração, os tributos foram calculados apenas sobre a receita bruta da contribuinte, e não sobre a base de cálculo “alargada” instituída pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 em sua redação original e (ii) a contribuinte não demonstrou terem sido computados nas bases de cálculo dos tributos exigidos nas autuações valores que não correspondem à sua receita bruta.

II.2. Inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

A segunda inconstitucionalidade arguida pela recorrente foi recentemente analisada pelo Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, os Ministros seguiram, por maioria de votos, o voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, no sentido de que o valor correspondente ao ICMS “não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal”.

Como o referido julgamento não teve sua repercussão geral reconhecida (por uma impossibilidade lógica, pois o julgamento se iniciou antes da reforma do Código de Processo Civil, em dezembro de 2006, que introduziu a sistemática de repercussão geral), a decisão gera somente efeitos entre as partes. Anoto que dois julgamentos sobre a matéria poderão produzir efeitos imediatos sobre as decisões a serem proferidas pelo CARF: da Ação Direta de Constitucionalidade nº 18 (Rel. Min. Celso de Mello), com efeitos *erga omnes*, e do RE nº 574.706 (Rel. Min. Cármen Lúcia), afetado pela repercussão geral.

A despeito do julgamento recentemente proferido pelo STF, o argumento da recorrente não pode ser acolhido porque (i) o art. 62 do RICARF impede os membros deste Conselho de afastar a aplicação de lei sobre fundamento de inconstitucionalidade; (ii) não há decisão proferida pelo STF com repercussão geral, o que impede a aplicação do art. 62-A do RICARF; e (iii) a recorrente não demonstrou terem sido computados, nas bases de cálculo do PIS e da COFINS exigidos nos autos de infração, valores correspondentes a ICMS.

II.3. Não verificação das guias pagas

Às fls. 389 a recorrente afirma que:

A fiscalização também não levou em consideração alguns pagamentos efetuados, exemplo disso são os meses de 31/01/2009, 31/03/2009, além de outros, cuja obrigação desta verificação é da própria fiscalização, o que torna a presente autuação ainda mais eivada de vícios e nulidades.

Conforme as considerações tecidas anteriormente quanto à distribuição do ônus da prova, é forçoso concluir que a autoridade fiscal, ao imputar à recorrente a conduta de ter deixado de recolher IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, deve comprovar tal alegação.

Esse fato, conforme relatado, foi devidamente comprovado pela autuante por meio da escrituração e das declarações apresentadas pela contribuinte. Especificamente quanto aos tributos recolhidos pela recorrente nos anos de 2009 e 2010, a autuante consignou na “descrição dos fatos” que “procedemos ao lançamento de ofício do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, **deduzindo os valores declarados e/ou pagos**, integrado pelos demonstrativos anexos aos autos” (fls. 4).

A autuante acostou aos autos o extrato de fls. 129-130 demonstrando que não ocorreram pagamentos de IRPJ e CSLL, mas apenas alguns pagamentos de PIS e COFINS nos anos de 2009 e 2010. Também foram trazidos aos autos os extratos das DCTF apresentadas pela recorrente no período colhido pelas autuações, em que constam valores declarados de débitos de PIS e COFINS. Confrontei tais documentos com os autos de infração de PIS e COFINS (fls. 56-57 e 67-68) e verifiquei que os valores pagos ou declarados em DCTF pela recorrente foram devidamente deduzidos na apuração das contribuições a pagar, senão vejamos:

Período	PIS			COFINS		
	Dedução AI	DARF	DCTF	Dedução AI	DARF	DCTF
jan/09	R\$ 817,04	R\$ 817,04	R\$ 817,04	R\$ 3.770,96	R\$ 3.770,96	R\$ 3.770,96
fev/09	R\$ 870,14	R\$ -	R\$ 870,14	R\$ 4.039,54	R\$ -	R\$ 4.039,54
mar/09	R\$ 845,64	R\$ 845,64	R\$ 845,64	R\$ 3.902,94	R\$ 3.902,94	R\$ 3.902,94
abr/09	R\$ 617,58	R\$ -	R\$ 617,58	R\$ 4.193,04	R\$ -	R\$ 4.193,04
mai/09	R\$ 657,72	R\$ -	R\$ 657,72	R\$ 4.358,66	R\$ -	R\$ 4.358,66
jun/09	R\$ 699,15	R\$ -	R\$ 699,15	R\$ 4.641,97	R\$ -	R\$ 4.641,97
jul/09	R\$ 742,19	R\$ -	R\$ 742,49	R\$ 4.487,99	R\$ -	R\$ 4.487,99
ago/09	R\$ 777,89	R\$ -	R\$ 777,89	R\$ 5.147,05	R\$ -	R\$ 5.147,05
set/09	R\$ 818,34	R\$ -	R\$ 818,34	R\$ 5.388,96	R\$ -	R\$ 5.388,96

out/09	R\$ 861,71	R\$ -	R\$ 861,71	R\$ 5.669,18	R\$ -	R\$ 5.669,18
nov/09	R\$ 907,38	R\$ -	R\$ 907,38	R\$ 5.986,65	R\$ -	R\$ 5.986,65
dez/09	R\$ 957,28	R\$ -	R\$ 957,28	R\$ 6.375,78	R\$ -	R\$ 6.375,78
jan/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
fev/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
mar/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
abr/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
mai/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
jun/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
jul/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
ago/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
set/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
out/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
nov/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -
dez/10	R\$ -	R\$ -		R\$ -	R\$ -	R\$ -

Diante da prova produzida pela autoridade fiscal, caberia à recorrente produzir a contraprova, isto é, demonstrar que pagamentos por ela realizados não foram deduzidos dos tributos apurados nas autuações fiscais. A recorrente, porém, não apresentou nenhum comprovante de sua alegação, e esse argumento não merece ser acolhido.

II.4. Impossibilidade de aplicação da taxa Selic

Igualmente improcede a alegação da recorrente de que os juros de mora não podem ser aplicados conforme a taxa Selic, sendo “devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado” (fls. 390).

Isso porque, conforme bem salientado pelos julgadores de primeiro grau, a incidência de juros de mora calculados conforme a taxa Selic sobre os débitos de natureza tributária é imposta por disposição expressa contida no art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Além disso, o próprio art. 161, §1º do CTN, usado como fundamento pela recorrente, afirma que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês “se a lei não dispuser de modo diverso”. *A contrario sensu*, como a Lei nº 9.065/95 dispôs de forma diversa, deve ser observada a regra contida nesse diploma legal, isto é, deve ser aplicada a taxa Selic.

Destaco, por fim, que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado quanto à aplicabilidade da taxa Selic aos débitos tributários. A título de exemplo, confira-se a seguinte ementa:

(...) 10. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95 (Precedentes do STJ: REsp 947.920/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06.08.2009, DJe 21.08.2009; AgRg no Ag 1.108.940/RS, Rel.

Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04.08.2009, DJe 27.08.2009; REsp 743.122/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 26.02.2008, DJe 30.04.2008; e EREsp 265.005/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24.08.2005, DJ 12.09.2005).

11. Destarte, vencido o crédito tributário em junho de 1998, como restou assente no Juízo a quo, revela-se aplicável a Taxa Selic, a título de correção monetária e juros moratórios.

13. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.

(REsp 1073846/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

É nesse sentido, inclusive, o entendimento consolidado deste Conselho e desta Turma, vejamos:

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.

Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 1998 Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC 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 (Súmula 1º CC nº 4). (Acórdão nº 1103-00105, de 11/12/2009, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

Desse modo, não acolho o argumento da recorrente.

II.5. Confiscatoriedade da multa de ofício

Insurge-se a recorrente contra a multa de ofício aplicada pela autoridade fiscal no patamar mínimo de 75%, por entender que tal penalidade ofende os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição ao confisco, previstos na Constituição Federal.

A penalidade exigida no auto de infração encontra previsão no art. 44, I da Lei nº 9.430/96:

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conforme se depreende da leitura do referido dispositivo, a multa exigida no lançamento de ofício realizado em razão da falta de pagamento ou recolhimento, da falta de declaração ou da declaração inexata poderá ser agravada (112,5%) ou qualificada (150%), mas, em hipótese alguma, poderá ser inferior a 75%.

Tendo em vista que a autoridade fiscal aplicou o texto expresso da lei, a redução do valor da multa de ofício apenas poderia ser realizada com fundamento em inconstitucionalidade, conforme arguido pela recorrente, o que é vedado aos membros deste Conselho pelo art. 62 do RICARF.

II.6. Falta de previsão legal para presunção de omissão de receitas para PIS/COFINS e CSLL

Alega a recorrente, ainda, que não existia, quando da lavratura das autuações fiscais, previsão legal para a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 à CSLL, ao PIS e à COFINS. De acordo com a recorrente, a autorização para a aplicação desse dispositivo às contribuições sociais teria sido introduzida no ordenamento jurídico apenas em 2008, pelo art. 24 da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, que modificou o art. 33 da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§ 8º **Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).***

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Cumprе destacar, porém, que nenhum dos autos de infração lavrados nestes autos foi fundamentado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, tampouco nos demais artigos mencionados pelo §8º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 ou nos dispositivos correspondentes do Regulamento do Imposto sobre Renda (“RIR/99” – Decreto nº 3.000/99).

Pelo contrário, conforme se verifica às fls. 5, 30, 33, 51, 54-55, 61-62, 65-66 e 71-72, os autos de infração foram fundamentados exclusivamente em dispositivos que tratam sobre a forma de apuração dos tributos, isto é, pelo regime do lucro presumido para IRPJ e CSLL, conforme a opção manifestada pela recorrente em DIPJ e pelo regime cumulativo de incidência para PIS e Cofins.

A bem da verdade, a autoridade fiscal sequer imputou à recorrente a prática de “omissão de receitas”, tendo justificado a lavratura das autuações, apenas, na ausência de declaração de receita bruta escriturada. Além disso, conforme destacado, existe remansosa jurisprudência desse Conselho no sentido de que, quando constatada a ausência de declaração em DCTF de valores escriturados ou informados em DIPJ pelo contribuinte, impõe-se a lavratura de autuação fiscal para a constituição dos respectivos créditos tributários. Improcede, portanto, o argumento da recorrente.

II.7. Impossibilidade de exigência de juros sobre multa de ofício

Por fim, cumprе julgar a insurgência da recorrente contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício exigida nos autos de infração.

Sobre esse assunto, é importante a leitura dos arts. 161, 139 e 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

De acordo com os dispositivos acima transcritos, os juros de mora apenas incidem sobre o crédito tributário, o qual decorre da obrigação principal (surge com a realização do fato gerador do tributo) ou da obrigação acessória (deriva das prestações positivas ou negativas impostas ao contribuinte pela legislação tributária). Referidos dispositivos, evidentemente, não autorizam a exigência de juros de mora sobre a multa decorrente da ausência de pagamento ou declaração de tributo devido.

Corroborando essa conclusão o teor do artigo 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

A leitura desse dispositivo conduz à conclusão de que os juros moratórios apenas incidirão sobre débitos decorrentes da realização do fato gerador de tributos.

Vale destacar que, ainda de acordo com tal artigo, a multa de mora também é uma consequência do não pagamento do tributo no prazo, sendo certo, portanto, que os juros de mora não incidem sobre tal penalidade, pois, logicamente, se o legislador pretendesse fazer incidir juros sobre a multa de mora, teria previsto essa incidência expressamente. O mesmo raciocínio, ao meu ver, pode ser aplicado à multa de ofício.

Essa ideia também é confirmada pelo art. 43 da Lei nº 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora sobre a multa e os juros exigidos isoladamente. A penalidade mencionada por esse dispositivo, logicamente, não pode corresponder à multa de ofício aplicada em razão da ausência de pagamento ou declaração de tributo, a qual sempre será exigida em conjunto com o tributo objeto do lançamento de ofício:

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.

O eminente Conselheiro Marcos Takata, desta Turma, também tem entendido nesse sentido, conforme se depreende, a título de exemplo, do voto proferido no Acórdão nº 1103-000.766, de 2/10/2012:

O caput do art. 61 ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis se referir, a meu ver, a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições, na linguagem do preceito). Ou seja, o caput do art. 61 quis se referir a débitos correspondentes a tributos (e contribuições) - que são os débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições) - e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos. A cancelar tal entendimento milita o próprio caput do art. 61 em questão, pois nele é previsto que sobre tais débitos incide multa de mora (a penalidade).

O §3º do art. 61 prevê que os débitos de que trata este artigo são acrescidos de multa de mora. Os débitos em questão são os ora mencionados (tributos). São os débitos referidos no caput do art. 61. A multa de mora é consequência prescrita no caput para os débitos nele

referidos. Se o legislador quisesse que os juros de mora incidissem também sobre multa de mora ele assim teria previsto, tal como quis fazer e fez para o lançamento de multa de mora previsto no art. 43 da mesma lei. Ai ele previu que sobre a multa de mora ou sobre os juros de mora ou sobre os dois, constituídos (lançados) sem tributo, incidem juros de mora a partir do 1º dia do mês seguinte ao do vencimento do lançamento.

Portanto, seja numa interpretação lógica, seja numa interpretação sistemática, sobre a multa de mora - consequência prevista no caput aos débitos nele referidos - prevista no art. 61 não incidem juros de mora à taxa Selic. Ora, se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios à taxa Selic ao teor do art. 61 da Lei 9.430/96, com igualdade de razões, não se hão de aplicar tais juros sobre a multa de ofício, porquanto, como já se viu, ambas apresentam o mesmo caráter punitivo ou apenatório.

Por tais razões, acolho o argumento da recorrente de que os juros de mora não podem ser exigidos sobre a multa de ofício aplicada nos autos de infração.

III. Conclusão

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para excluir a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões, em 24 de outubro de 2014.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênias para divergir apenas quanto a matéria referente à incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional.

Cabe esclarecer que no artigo 113, do CTN, constata-se que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nesse contexto, verifica-se que a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário. Doutrina de Ives Gandra Martins mostra-se esclarecedora:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária - que são duas espécies do gênero obrigação tributária -, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é ínsita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113' (Curso de direito tributário, Col. Audio-Juris, cit., fita n. 6, lado A)." (grifei)"

Nesse diapasão, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir juros no crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º (...)

Não por acaso, a Lei nº 9.430, de 1996, no seu artigo 43, ao dispor sobre o auto de infração sem tributo, estabelece que incidirão juros de mora sobre as multas isoladas:

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.

Portanto, cabe a incidência de juros sobre a multa proporcional, com base na taxa SELIC.

Diante de todo o exposto, voto do sentido negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura