



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

Processo nº 10580.723012/2009-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.133 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria IRPJ e reflexos - omissão de receitas
Recorrente FATOR CAP EMPREENDIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Devem ser negadas as solicitações de diligência consideradas desnecessárias à solução do litígio.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O afastamento da aplicabilidade de lei ou de ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta corrente mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa jurídica titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, cabendo, porém, a dedução dos créditos decorrentes de transferências entre as contas bancárias da titular.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITA NÃO APRESENTADA.

A falta de apresentação da escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, que permita a determinação do lucro real, ou então do Livro Caixa, no caso de empresas habilitadas ao lucro presumido, autoriza o arbitramento do lucro da pessoa jurídica com base nas receitas omitidas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Confirmada, parcialmente, quando da apreciação do lançamento principal, a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que se dar à CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS igual entendimento.

PIS-COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se como tal o total das receitas auferidas, admitindo-se a exclusão, tão-somente, das parcelas expressamente previstas na legislação disciplinadora de cada matéria, entre as quais não se encontra o ISS incidente sobre a prestação de serviços, que, portanto, compõe a receita bruta e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS e da COFINS.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade suscitada, em indeferir os pedidos de diligência e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Maria Elisa Bruzzi Boechat e Carlos Alberto Donassolo, que negavam provimento integral ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Maria Elisa Bruzzi Boechat (suplente), Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Consta do relatório do Acórdão DRJ/SDR nº 15-21.403, de 21/10/2009 (Fls.379 a 403):

Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes ao ano-calendário de 2005, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 07 a 13, no valor de R\$242.323,72 (duzentos e quarenta e dois mil, trezentos e vinte e três reais e setenta e dois centavos); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 14 a 19, no valor de R\$119.845,69 (cento e dezenove mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e sessenta e nove centavos); de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, às fls. 20 a 27, no valor de R\$71.810,53 (setenta e um mil, oitocentos e dez reais e cinquenta e três centavos); e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às fls. 28 a 35, no valor de R\$331.433,46 (trezentos e

trinta e um mil, quatrocentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos), acrescidos da multa de ofício e de juros de mora.

O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de arbitramento do lucro, nos quatro trimestres do ano-calendário de 2005, tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, conforme Relatório de Fiscalização, em anexo. O enquadramento legal aponta: arts. 530, inciso III, 532 e 534 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

Os Autos de Infração relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorreram do Auto de Infração de IRPJ. O enquadramento legal do Auto de CSLL aponta infração aos arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 29 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. O enquadramento legal do Auto de PIS aponta infração aos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07, de 1970; e arts. 2º, inciso I, alínea "a", e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002. No caso da COFINS, o enquadramento legal aponta infração ao art. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

No Relatório de Fiscalização, à fl. 36, o Autuante declara, em síntese, que:

a ação fiscal teve início em 25/09/2008, com a entrega, no domicílio da pessoa jurídica, do termo de Início do Procedimento Fiscal, cuja ciência foi dada pela Sra. Luciana Souza Pinheiro. Por falta de apresentação da documentação solicitada, foi entregue o Termo de Reintimação Fiscal, recebido pela mesma pessoa, em 28/10/2008, igualmente não atendido;

em razão de a referida senhora ter alegado não responder pela pessoa jurídica fiscalizada, por ser funcionária de outra empresa do mesmo grupo, reenviamos outro Termo para o domicílio da empresa, recebido em 10/03/2009, conforme Aviso de Recebimento em anexo, também não atendido no prazo estipulado;

diante da falta dos livros e documentos solicitados, requisitamos das instituições financeiras os extratos bancários do contribuinte, baseado nos quais foi elaborado o Demonstrativo de Créditos - Extratos Bancários, em anexo, relativo ao ano-calendário de 2005. O contribuinte foi então intimado, através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos, em anexo, a esclarecer e comprovar os valores creditados em suas contas bancárias;

mais uma vez, não havendo quaisquer esclarecimentos ou apresentação de documentos, os valores dos créditos bancários foram computados como receitas recebidas e tributadas pelo Lucro Arbitrado, para fins de IRPJ e CSLL. Tais receitas foram utilizadas também para apuração das contribuições do PIS e da COFINS. O contribuinte não recolheu ou confessou débitos, através de DCTF, relativos aos tributos acima.

Às fls. 118 a 144, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

como é de conhecimento geral, as declarações prestadas por um agente fiscal gozam de fé pública, ou seja, presunção de veracidade. Sendo assim, qualquer versão dos fatos diversa daquela estampada no relatório fiscal requereria uma prova substancial do alegado, sob pena de não se impor frente aos fatos oficiais. Mesmo assim, a impugnante sente-se no dever de descrever o que ocorreu segundo a declaração da Sra. Luciana Pinheiro, citada pelo Auditor-Fiscal. Diz a preposta do Grupo Fator que o Auditor compareceu à sede do grupo, em novembro de 2008, apresentando o Termo de Início de Procedimento Fiscal e uma lista de documentos necessários para a fiscalização, lista essa que ela encaminhou à contabilidade da empresa, no Rio de Janeiro, que, por sua vez, informou-lhe que seriam necessários quinze dias para organizar e remeter a documentação para Salvador;

diante deste contexto, a preposta solicitou, verbalmente, prorrogação de prazo por quinze dias, o que foi deferido pelo Fiscal, também verbalmente. Após receber a documentação (Livro Diário 2005, Razão/Balancete 2005, DIPJ 2005 e a pasta contendo os extratos bancários do período), a Sra. Luciana afirma ter ligado para o Auditor informando-o de que os documentos estavam disponibilizados. Em janeiro de 2009, ele retornou à sede do Grupo Fator e solicitou cópia de todos os extratos bancários para o dia seguinte. Em virtude da grande quantidade de documentos (mais de 300 folhas), a Sra. Luciana informou que não teria condições de providenciar tais cópias em prazo tão curto. Diante disso, o Auditor teria pedido que os originais fossem entregues na sede da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que não pode ser feito em face de uma diretriz da empresa que não permite a saída de documentos originais, fato comunicado por telefone ao Auditor-Fiscal;

em fevereiro de 2009, o Auditor teria retornado e questionado a Sra. Luciana se ela era funcionária da fiscalizada, tendo ela dito que não era funcionária da empresa, uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), respondendo por todo o Grupo Fator. Acrescentou que não existia mais nenhum funcionário lotado na fiscalizada, uma vez que encerrada a incorporação do edifício. O Auditor então, ao verificar que ela não tinha procuração, afirmou que ela não poderia responder pela empresa. Disse que retornaria em seguida, o que não ocorreu. A Sra. Luciana declarou que somente teve novo contato com a fiscalização em junho de 2009, quando recebeu, por AR, cópia do Auto de Infração impugnado;

portanto, a versão da Sra. Luciana choca-se com o relatado no Auto de Infração. Além disso, a autuada desconhece a existência de novo Termo de Início de Procedimento Fiscal ou mesmo da intimação para esclarecimento da movimentação bancária. A autuada não sabe para que endereço foram enviados esses termos, mas é bem provável que tenha sido o endereço constante

do estatuto social. Como a sede da autuada, uma SPE, é o local da construção do edifício por ela incorporado, a autuada encerrou a sua existência no momento em que cumpriu o seu objeto social. Assim, as novas intimações, provavelmente, foram encaminhadas para um edifício vendido pela autuada;

a impugnante não pode concordar com o auto de infração lavrado, pelos motivos que passa expor:

A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

o sigilo bancário, entendido como direito constitucional que viabiliza a confidencialidade dos dados e das informações conservadas pelas instituições financeiras, só pode ser infirmado quando houver manifesto interesse público, e desde que sob a intervenção e o crivo do Poder Judiciário. Vale dizer, a quebra do sigilo bancário deve respeitar rígidos limites materiais (as circunstâncias que a autoriza) e formais (o procedimento a ser adotado), não sendo necessário dizer que ambos devem se coadunar com os valores coletivos;

quanto às circunstâncias autorizadoras, elas devem ter fundamento legal, respeitada a legalidade cerrada ou típica, bem como possuir relevância jurídico-social, ou seja, realizar o interesse público, que não se confunde com interesse da Fazenda Pública. Sobre o procedimento a ser adotado, indispensável a intervenção do Poder Judiciário, que deve autorizá-la no âmbito de um expediente oficial previamente instaurado (administrativo ou judicial), não se olvidando dos rigorosos limites impostos ao órgão requisitante, que deve utilizar os dados para o fim anteriormente definido, mantendo o sigilo perante terceiros. Por conseguinte, o desrespeito a um destes pressupostos torna o procedimento ILEGAL, nulificando o expediente fiscalizatório comandado pelo Poder Público. E é por isso que o procedimento realizado pela Receita Federal é absolutamente ilegal, ensejando, pois, a nulidade do auto de infração impugnado;

com efeito, a quebra do sigilo bancário realizada no curso deste Processo Administrativo Fiscal não possui nada de legítimo, a começar pela etérea fundamentação apresentada para sua realização. Uma simples leitura da requisição de informação de movimentação financeira permite concluir que a autoridade fiscal apresentou como fundamento o art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724/2001. Não assinalou, contudo, qual a circunstância específica, ou dispositivo legal supostamente infringido pelo contribuinte, que autorizaria a adoção da medida. Afinal, se não está clara a hipótese autorizadora da quebra do sigilo bancário nem há demonstração do relevante interesse público, não se pode falar em requisição coercitiva de informações bancárias;

aliás, a autuada prestou as informações solicitadas, fato que denota sua boa-fé. Além do mais, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não foram analisados pela Fiscalização, que preferiu se acomodar com os dados obtidos pelo ilegal e violento

procedimento adotado. O vício acima apontado, apesar de gravíssimo, é ofuscado por outro, muito mais evidente. Trata-se da inexistência nos autos de decisão emanada por autoridade judiciária autorizando a quebra do sigilo bancário. Ou seja, a quebra do sigilo bancário ocorreu sem a intervenção do Poder Judiciário, por exclusiva atuação da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, transcreve ementa de acórdão prolatado pelo Ministro Carlos Velloso, bem como trecho do raciocínio apresentado pelo o Ministro Celso de Mello, ambos do STF;

não se argumente, por outro lado, que com o advento da Lei Complementar nº 105, de 2001, desnecessária se tornou a autorização da autoridade judiciária para que a Receita Federal determine a quebra do sigilo bancário. Com efeito, entendem os nossos Tribunais, especialmente os egrégios STJ e TRF da V Região, que abrange esta Seção Judiciária do Estado da Bahia, que a LC nº 105/2001 não isenta as matérias relativas ao sigilo bancário da apreciação e autorização do Poder Judiciário para sua quebra. E se assim é, a impugnante requer a declaração de nulidade absoluta do auto de infração em lide, pois fundamentado em meio de prova ilicitamente produzido, decorrente da quebra do sigilo bancário impulsionada exclusivamente pela SRFB, sem a interferência de autoridade judiciária.

LUCRO ARBITRADO - MEDIDA EXCEPCIONAL

conforme relatado no auto de infração, o IRPJ e reflexos foram exigidos sobre totalidade dos depósitos bancários informados pelas instituições financeiras, sendo que o IRPJ e a CSLL foram tributadas através do lucro arbitrado. Como é cediço, a apuração da base de cálculo pela presunção de omissão de receita cumulada com a tributação pelo lucro arbitrado é medida excepcionalíssima. Por isso, a doutrina e a jurisprudência são uníssonas no sentido de que a aplicação de tal procedimento fiscalizatório somente pode ocorrer em situações extremas, quando totalmente inviável a apuração do tributo pelos meios regulares de auditoria. No caso dos autos, no entanto, a utilização de tal forma de apuração é, no mínimo, controversa.

em primeiro lugar, porque a existência de uma versão paralela dos fatos, embora não documentalmente comprovada, coloca dúvidas reais a respeito do não cumprimento das intimações pelo contribuinte. Em segundo lugar, porque a contabilidade da impugnante é absolutamente regular, sujeita a auditoria externa, fato que pode ser devidamente comprovado pelo cotejo entre os extratos bancários (já constantes do processo) e o Livro Razão, cuja cópia ora se anexa, verificando-se que os depósitos bancários estão devidamente registrados na contabilidade, não se podendo falar em receita não contabilizada. A conclusão a que se chega é que o procedimento fiscalizatório, por estar fragilmente fundamentado em presunções e arbitramentos, é insubsistente, devendo a impugnante ser tributada conforme a sua contabilidade e pelo seu regime de tributação, o lucro

presumido. Tal conclusão decorre do princípio da verdade material ou real, que rege o processo administrativo tributário;

em consequência, diante de indícios relevantes da desnecessidade da medida extrema do arbitramento da base de cálculo, deve-se determinar diligência fiscal, desde já requerida, para que Auditor-Fiscal estranho ao feito dirija-se à sede do Grupo Fator, situado na Av. Prof. Magalhães Neto, e apure os tributos devidos com base na contabilidade da empresa, adotando o regime de tributação pelo lucro presumido. Caso não seja acolhido o pedido de diligência nos termos anteriores, requer, ao menos, que seja reconhecida a insubsistência da apuração pelo lucro arbitrado, adotando-se o cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, o que, em termos práticos, resultará na redução a 8% do percentual de presunção do lucro em relação ao IRPJ;

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

- caso não seja mantida a presunção de omissão de receita pelos depósitos bancários, a impugnante requer que sejam excluídos os valores correspondentes às transferências bancárias de mesma titularidade, que, por força do inciso I, § 3º, do art. 42 da Lei nº 9.430/96, não podem ser considerados na apuração da base de cálculo dos tributos federais. Em seguida, apresenta os créditos/depósitos de transferências de mesma titularidade, totalizando os montantes de R\$446.937,28, no BRADESCO - Ag. 3369 C/C 27.558-1, e de R\$549.782,24, no BRADESCO - Ag. 1425 C/C 76.712-3 57. É importante esclarecer que estes depósitos e a sua discriminação estão devidamente registrados no Livro Razão, cuja cópia encontra-se anexa;*

EMPRESA DO RAMO IMOBILIÁRIO. DEDUÇÃO DO CUSTO DO IMÓVEL

- em se tratando de empresa imobiliária, determina a legislação federal em vigor que o lucro arbitrado será apurado deduzindo-se os custos comprovados com o imóvel, não considerados no auto de infração. E se assim é, foi descumprido o art. 543 do Regulamento do Imposto de Renda (transcreve). A impugnante entende que o Livro Razão acostado já fornece elementos suficientes para comprovação das despesas com a incorporação do imóvel no ano de 2005. No entanto, caso se entenda que a comprovação se fará por meio de notas/faturas fiscais, a impugnante requer diligência fiscal, a fim de auditor estranho ao feito verifique, in loco, a totalidade dos notas fiscais relativas à construção do imóvel. Justifica a diligência a quantidade significativa de documentos. Sendo assim, a impugnante requer a dedução do custo do imóvel da receita apurada, aplicando-se o percentual de 9,6% sobre o saldo, encontrando-se o correto lucro arbitrado para fins de IRPJ;*

EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

com efeito, somente é conferida ao legislador a prerrogativa de incluir na base de cálculo de um tributo aqueles elementos que revelem uma correlação direta ou uma perfeita sintonia com a hipótese de incidência traçada abstratamente na regra-matriz constitucional do tributo. O valor pago a título de ISS pela impugnante agregado ao preço dos serviços prestados não revela qualquer correlação com o seu faturamento, ou seja, com a sua receita operacional, já que o valor deste imposto não se incorpora ao patrimônio da empresa, constituindo-se, na verdade, receita própria do Município, que possui a competência tributária para instituí-lo e exigi-lo. De igual modo, o ISS não se enquadra no conceito de receita. Apesar do valor deste imposto compor o preço da mercadoria vendida ou do serviço prestado, o seu destaque na nota fiscal não significa que este valor ingressará no patrimônio da empresa. Isto porque, em razão do ISS ser um imposto indireto, ao contribuinte de direito cabe arrecadar o tributo e o repassar ao Município, titular do direito subjetivo da obrigação tributária.

desta forma, conclui-se que o valor representado pelo ISS apenas transitará temporariamente no caixa da empresa até o momento em que for repassado ao Município, não compondo, portanto o seu patrimônio. Por esta razão, o valor do ISS não pode ser considerado como uma receita do contribuinte, pois não corresponde a uma variação patrimonial positiva e, por conseguinte, não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Destarte, constata-se que a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS representa flagrante ofensa à regra-matriz constitucional destas contribuições, já que o valor deste imposto não se enquadra no conceito de receita ou de faturamento do contribuinte (elementos que constituem a base de cálculo daquelas contribuições).

a questão relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (cujo raciocínio é o mesmo do ISS) está sendo objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal, que recentemente retomou o julgamento do RE nº 240.785-2/MG. Apesar do referido julgamento ainda não ter sido concluído, a Corte Suprema vem se inclinando em favor da tese defendida pelos contribuintes, no sentido de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS. O relator, Ministro Marco Aurélio, esclarece em seu voto que "o conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta";

ressalte-se, também, que, muito embora o objeto do mencionado Recurso se referira à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (sob a óptica da Lei Complementar nº 70/91), o precedente judicial a ser consolidado permite a extensão da ratio decidendi a outras hipóteses, já que o

Ministro Marco Aurélio procedeu a uma redefinição do conceito de receita bruta e fixação dos seus limites, excluindo de seu âmbito qualquer espécie de receita que não seja própria do contribuinte. Sendo assim, conclui-se que os fundamentos da referida decisão são inteiramente aplicáveis à própria COFINS (sob o regime das Leis n.ºs. 9.718/98 e 10.833/2003) e ao PIS (sob o regramento jurídico das Leis n.º 9.718/98 e 10.637/2002), pois todos esses tributos têm como base de cálculo a receita bruta, elemento decisivo no julgado do RE n.º 240.785-2/MG;

de igual modo, tal conclusão é também aplicável à tese da inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, já que este imposto, apesar de compor o preço dos serviços prestados, não representa uma receita própria dos contribuintes (não integrando, portanto, o seu patrimônio), mas sim, uma receita pública dos Municípios credores. Por todo o exposto, a impugnante requer que seja recalculado o montante devido, excluindo-se da base de cálculo da exação o ISS pago pela impugnante, conforme livros e documentos fiscais a serem exibidos em sede de diligência fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA FISCAL

- a Impugnante, diante dos fatos expostos, requer diligência, com fundamento no inciso IV do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 (transcreve) a fim de que Auditor-Fiscal estranho ao feito: a) dirija-se à sede do Grupo Fator e apure os tributos devidos com base na contabilidade da empresa, adotando o regime de tributação pelo lucro presumido; b) apure e deduza o custo do imóvel para fins de cálculo do lucro arbitrado, caso esta forma de tributação seja mantida; c) proceda à análise da documentação fiscal relativa ao ISS a ser apresentada no curso da diligência para, com base nesta documentação, excluir do cômputo da base de cálculo da exação os valores de ISS pagos no período fiscalizado, recalculando-se a obrigação principal e os respectivos acréscimos legais.*

NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- por fim, requer a impugnante seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa. Esse é o atual entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como é exemplo, por todos, o Acórdão n. 101-96008, oriundo da 1ª Câmara do 1º Conselho (transcreve)*

DO PEDIDO

• pelo exposto, requer a Impugnante que: 1) seja declarado nulo o lançamento de ofício, uma vez que fundamentado em meio de prova ilicitamente produzido, decorrente da quebra do sigilo bancário, sem a interferência de autoridade judiciária; 2) caso não se entenda hipótese de nulidade, sejam apurados os tributos devidos com base na contabilidade da empresa, adotando o regime de tributação pelo lucro presumido. Ou, ao menos, sejam recalculados o IRPJ e a CSLL conforme o lucro presumido; 3) sejam excluídos do auto de infração os valores correspondentes às transferências bancárias de mesma titularidade, uma vez que não podem compor a base de cálculo dos tributos federais, na forma do inciso I do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96; 4) seja deduzido da receita apurada o custo do imóvel, aplicando-se o percentual de 9,6% sobre o saldo, encontrando-se o correto lucro arbitrado para fins de IRPJ; 5) seja recalculado o montante devido, excluindo-se da base de cálculo da exação o ISS pago pela impugnante, conforme livros e documentos fiscais a serem exibidos em sede de diligência fiscal; 6) seja afastada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, na forma da jurisprudência do CCMF.

A decisão em primeira instância encontra-se a seguir sintetizada:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, afastar as preliminares de nulidade e inconstitucionalidade, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, considerar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada, mantendo parte dos lançamentos relativos: ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$226.544,49 (duzentos e vinte e seis mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$112.745,04 (cento e doze mil, setecentos e quarenta e cinco reais e vinte e quatro centavos); à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$67.537,00 (sessenta e sete mil, quinhentos e trinta e sete reais); e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no valor de R\$311.709,41 (trezentos e onze mil, setecentos e nove reais e quarenta e um centavos), acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Intimada da referida decisão em 09/03/2010 (Fls. 408), a Recorrente interpôs o presente recurso em 09/04/2010 (Fls. 409 a 439), em que requer:

1) seja declarado nulo o lançamento de ofício, uma vez que fundamentado em meio de prova ilicitamente produzido, decorrente da quebra do sigilo bancário impulsionada exclusivamente pela Receita Federal, sem a interferência de autoridade judiciária;

2) Caso não se entenda hipótese de nulidade, sejam apurados os tributos devidos com base na contabilidade da empresa, adotando o regime de tributação pelo lucro presumido. Ou, ao

menos, sejam recalculados o IRPJ e a CSLL conforme o lucro presumido.

3) seja deduzido da receita apurada o custo do imóvel, aplicando-se o percentual de 9,6% sobre o saldo, encontrando-se o correto lucro arbitrado para fins de IRPJ.

4) seja recalculado o montante devido, excluindo-se da base de cálculo da exação o ISS pago pela impugnante, conforme livros e documentos fiscais a serem exibidos em sede de diligência fiscal.

5) seja afastada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, na forma da jurisprudência do CCMF.

Em sessão de 11/09/2013, o presente Colegiado sobrestou o julgamento do presente recurso, consoante a Repercussão Geral do RE nº 601.314, o qual trata da constitucionalidade das Requisições de Movimentação Financeiras (RMF), e o disposto no então vigente art. 62-A, § 1º do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Sobreveio a Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, a qual revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Por essa razão, os presentes autos retornaram a este Colegiado para continuação do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator

Trata-se de autos de infração de IRPJ e reflexos, decorrentes de omissão de receitas sem a comprovação de origem de recursos, cujo crédito tributário constituiu-se, inicialmente, da seguinte forma (Fls. 113):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:

<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>	<i>R\$538.396,43</i>
<i>Contribuição Social s/Lucro Líquido</i>	<i>R\$266.244,14</i>
<i>Programa de Integração Social</i>	<i>R\$160.351,41</i>
<i>Contribuição p/Financiamento da S.Social</i>	<i>R\$740.084,29</i>

Conheço do presente recurso quanto ao requisito da tempestividade do art. 33, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, de acordo com o período transcorrido entre a intimação e a interposição mencionado neste relatório.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Passo à análise dos pontos levantados pela Recorrente.

**A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: DADOS
OBTIDOS POR QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO.
NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL MESMO
APÓS O ADVENTO DA LC Nº 105/01**

(...)

Não se argumente, por outro lado, que com o advento da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, desnecessária se tornou a autorização da autoridade judiciária para que a Receita Federal determine a quebra do sigilo bancário. Com efeito, entendem os nossos Tribunais, **especialmente os egrégios STJ e TRF da 1ª Região**, que abrange esta Seção Judiciária do Estado da Bahia, **que a LC nº. 105/2001 não isenta as matérias relativas ao sigilo bancário da apreciação e autorização do Poder Judiciário para sua quebra.**

Vale dizer: a LC 105/01 não permite que as autoridades fazendárias determinem a quebra do sigilo bancário de determinado contribuinte sem a intervenção e o crivo do Poder Judiciário (transcreve).

(...)

É inconteste, portanto, que a quebra do sigilo bancário, uma vez que representa uma atenuação da garantia constitucional da inviolabilidade dos direitos individuais, exige como pressuposto de validade a interferência e a análise de autoridade judiciária, sob pena de ilegalidade da medida. No presente caso, contudo, a **requisição das informações bancárias emanou da Receita Federal**, atuando sponte própria, o que revela o arbítrio e a ilegitimidade da prova que embasou o auto de infração impugnado.

Além do mais, o posicionamento majoritário dos Tribunais pátrios aponta no sentido de que a Lei Complementar nº 105/01 não excluiu do Poder Judiciário a atribuição de analisar os pedidos de quebra do sigilo bancário, determinando a efetivação da medida conforme o caso (transcreve).

(...)

E se assim é, a recorrente requer a declaração de **nulidade absoluta** do auto de infração em lide, pois fundamentado em meio de prova ilicitamente produzido, decorrente da quebra do sigilo bancário impulsionada exclusivamente pela SRFB, sem a interferência de autoridade judiciária.

Nos termos do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Destarte, não há que se falar em nulidade dos autos de infração em decorrência de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, devendo-se afastar a preliminar de nulidade suscitada.

LUCRO ARBITRADO - MEDIDA EXCEPCIONAL.
PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

(...)

*Como é cediço, a apuração da base de cálculo pela **presunção de omissão de receita** cumulada com a tributação pelo **lucro arbitrado** é medida **excepcionalíssima**, pois viola inúmeras garantias constitucionais, como o princípio da segurança jurídica, da verdade material, da capacidade contributiva e da própria legalidade, de onde se extrai o princípio da tipicidade cerrada, vigente na seara tributária.*

(...)

Em primeiro lugar, porque a existência de uma versão paralela dos fatos, embora não documentalmente comprovada, coloca dúvidas reais a respeito do não cumprimento das intimações pelo contribuinte, havendo, inclusive, relato de análise da contabilidade pela fiscalização. Aliás, a própria versão oficial parece afastar a exigência de arbitramento, na medida em que o Auditor relata ter entrado em contato com a funcionária do Grupo Fator, que poderia, certamente, tê-lo colocado em contato com os sócios da empresa ou seus representantes legais. Então, por que enviar novo termo de início por AR?

*Em segundo lugar, porque a contabilidade da recorrente é absolutamente **regular**, sujeita a auditoria externa, fato que pode ser devidamente comprovado pelo cotejo entre os **extratos bancários** (já constantes do processo) e o **Livro Razão**, cuja cópia anexou-se com a impugnação (**doc. 03**). Por tal cotejo, é possível comprovar que os **depósitos bancários estão***

devidamente registrados na contabilidade, não se podendo falar em receita não contabilizada.

*A conclusão a que se chega é que o procedimento fiscalizatório, por estar fragilmente fundamentado em presunções e arbitramentos, é **insubsistente**, devendo a recorrente ser **tributada conforme a sua contabilidade e pelo seu regime de tributação, o lucro presumido**. Tal conclusão decorre do **princípio da verdade material ou real**, que rege o processo administrativo tributário, segundo o qual ao julgador devem ser disponibilizados todos os meios para se alcançar a realidade, neste caso, a **efetiva base tributável dos impostos e contribuições exigidos**.*

Em consequência, diante de indícios relevantes da desnecessidade da medida extrema do arbitramento da base de cálculo, este eg. CARF deve determinar diligência fiscal, desde já requerida, para que Auditor Fiscal estranho ao feito dirija-se à sede do Grupo Fator, situado na Av. Prof. Magalhães Neto, e apure os tributos devidos com base na contabilidade da empresa, adotando o regime de tributação pelo lucro presumido.

Caso não seja acolhido o pedido de diligência nos termos anteriores, requer, ao menos, que seja reconhecida a insubsistência da apuração pelo lucro arbitrado, adotando-se o cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, o que, em termos práticos, resultará na redução a 8% do percentual de presunção do lucro em relação ao IRPJ.

Conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993).

Com efeito, a fundamentação da decisão em primeira instância, a qual passo a adotá-la, assim nos esclarece:

No mérito, tem-se que foi apurada omissão de receitas, com base nos valores creditados nas contas correntes bancárias de n-76.712-3, 86.300-9 e 27.558-1, mantidas pela Interessada junto ao Banco Bradesco S/A., respectivamente, nas agências de n-1.425-7, 3.231-0 e 3.369-3, valores esses cuja origem não foi comprovada.

Aqui, há que se observar, primeiramente, que não estão sendo tributados depósitos bancários como tal considerados, mas sim a omissão de receitas representada pelos recursos, de origem não comprovada, que ingressaram nas contas bancárias da Contribuinte. Os depósitos bancários são, na verdade, apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receitas objeto da tributação, porque não

satisfatoriamente comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

O art. 195 e seu parágrafo único do CTN estabelecem que toda a documentação relativa à atividade da pessoa jurídica, ou que se refira a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial, deverá ser por ela guardada, enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes. Assim, cabia à empresa, quando intimada, apresentar os documentos que comprovassem a origem dos valores depositados em sua conta bancária. Não o fazendo a Fiscalizada, é lícito concluir-se que se tratam de receitas tributáveis não incluídas entre aquelas registradas na contabilidade.

Saliente-se que embora tenha apurado IRPJ e CSLL a pagar Autuada nada declarou em DCTF (IRPJ e CSLL), em relação ao ano-calendário de 2005, conforme documentos de fls. 56 a 58, apesar da significativa movimentação bancária demonstrada pelos respectivos extratos bancários juntados aos autos do processo.

Como já se disse, o Fisco, para lançar, valeu-se de uma presunção legal de omissão de receitas, cuja matriz legal é o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Ocorre que a partir de 1º de janeiro de 1997, havendo intimação nesse sentido, a não comprovação de depósitos bancários, por meio de documentação hábil e idônea, caracteriza omissão de receita. Está-se, pois, diante de uma presunção legal, contra qual a Impugnante não produziu qualquer prova no sentido de elidi-la.

A propósito, convém reproduzir o citado dispositivo legal:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

(...).

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I- os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

Assim, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de receitas. Não logrando a titular comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas da Contribuinte. Há a inversão do ônus da

prova, característica das presunções legais. Então, a Interessada é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é receita tributável.

Resta evidenciado, portanto, que a Contribuinte não comprovou a origem de valores integrados à sua conta corrente bancária, bem como não demonstrou sua contabilização, indício sério e veemente de que tais recursos são provenientes de uma fonte não identificada e provavelmente sujeita à tributação. Por não ser admissível prejuízo à incidência tributária pela impossibilidade de se produzir a prova direta da infração, a presunção de omissão de receita construída a partir de tal indício é suficiente para a manutenção da exigência, até porque admitida legalmente.

Todavia, a Impugnante requer que sejam excluídos os valores correspondentes às transferências entre contas bancárias de mesma titularidade, por força do inciso I do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido, relaciona 4 (quatro) créditos/depósitos efetuados no Banco Bradesco, na conta corrente de nº 27.558-1 (agência nº 3.369-3), no valor total de R\$446.937,28, e 32 (trinta e dois) créditos/depósitos na conta nº 76.712-3 (agência nº 1.425-7), no valor total de R\$549.782,24, que seriam oriundos de mera transferência entre as três contas bancárias mantidas pela Contribuinte nessa instituição financeira.

Do exame dos extratos bancários anexados às fls. 61 a 109, conclui-se que, no caso dos créditos/depósitos efetuados na conta nº 27.558-1, agência nº 3.369-3, os valores de R\$50.000,00 (28/09/2005) e R\$218.500,00 (29/09/2005) foram efetivamente transferidos da conta nº 76.712-3, agência nº 1.425-7, também de titularidade da Autuada. Tais valores devem, assim, ser retirados de tributação. O montante de R\$131.000,00 (31/10/2005) não consta como movimentado em nenhuma das outras duas contas bancárias da Interessada, enquanto o valor de R\$47.437,28 (02/12/2005) sequer faz parte do demonstrativo fiscal.

Quanto aos créditos/depósitos efetuados na conta nº 76.712-3, agência nº 1.425-7, apenas o montante de R\$388.968,43 (12/08/2005) refere-se a transferência oriunda de outra conta bancária da Autuada, a de nº 86.300-9, agência nº 3.231-0, devendo ser excluído da base de cálculo do IRPJ. As demais transferências originaram-se de contas correntes pertencentes à empresa Fator Imóveis Ltda., ou seja, de outra titularidade.

Pelo exposto, indefiro o pedido de diligência solicitado, uma vez que os autos do presente processo contêm os elementos necessários para decidir sobre o presente recurso.

Quanto à solicitação para que a tributação se dê com base em sua contabilidade e pelo seu regime de tributação, o lucro presumido, não assiste razão à recorrente. Segundo os fundamentos do acórdão recorrido:

Contudo, no caso concreto, tal alegação não faz qualquer sentido, como se depreende da simples leitura do artigo 530, inciso III, do RIR/1999, verbis:

Art. 530. *O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº9.430, de 1996, art.*

(...);

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...).

Por sua vez, citado artigo 527 do RIR/1999, determina:

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 lhe 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 nº8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Em suma, a Interessada não apresentou ao Fisco os documentos e livros de sua escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, relativos ao ano-calendário de 2005, sujeitando-se, portanto, ao arbitramento do lucro do período, como prescreve o artigo 530, inciso III, do RIR/1999.

O lucro arbitrado é a forma de avaliação da renda das empresas aplicada nas hipóteses de descumprimento de requisitos definidos em lei para tributação do lucro real ou lucro presumido. Foi a alternativa que restou à fiscalização diante da falta de apresentação dos livros de escrituração obrigatória da contabilidade da Autuada, não surtindo qualquer efeito a tentativa de apresentar sua documentação contábil em momento posterior ao lançamento de ofício, tendo em vista a incondicionalidade do arbitramento, como firmado na jurisprudência administrativa do hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (transcreve):

APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO -IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL -O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao

contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. 1º CC/8ª Câmara/ACÓRDÃO 108-06.053 em 16/03/2000. Publicação DOU: 22/08/2000.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS - É inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de apresentar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido. 1º Conselho de Contribuintes/3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-22.980 em 25/04/2007. Publicado no DOU em: 07/01/2008.

INTIMAÇÃO - RECUSA - APRESENTAÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO - ARGÜIÇÃO DE CONDICIONALIDADE - DESCABIMENTO - O arbitramento não é algo que se possa subordinar à matroca da parte que lhe deu causa. A recusa ou a inexistência de livros e documentos impede a auditoria - não o arbitramento do lucro. O acolhimento ulterior do acervo implicará das duas uma: ou se empreende uma celeridade meteórica às operações fiscais e aos julgamentos em suas diversas instâncias, ainda com amparo em legislação complementar que oferte maior elasticidade aos prazos decadenciais em casos de recusa ou embaraço às ações do Fisco; ou se exime de tributos, paradoxalmente, todos aqueles cidadãos que obrarem contra os cânones democráticos que os agasalham e os protegem. Eis um dualismo e uma antinomia execráveis. 1º CC/ 7a Câmara/ACÓRDÃO 107-06921 em 05/12/2002. Publicado DOU: 20/10/2003.

Diante da hipótese de arbitramento do lucro, emerge a necessidade da identificação do montante da receita bruta. No presente caso, os depósitos bancários de origem não comprovada constituíram a receita tributável para fins de apuração do imposto sobre o lucro arbitrado, não cabendo, aqui, apreciar se é justo ou injusto o método utilizado pelo Fisco, mas sim que é perfeitamente legal e guarda consonância com a legislação vigente.

A base de cálculo do imposto - o lucro arbitrado - foi obtida pela utilização do percentual de 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), que nada mais é do que um percentual 20% (vinte por cento) superior ao adotado para o lucro presumido, que é de 8% (oito por cento), sobre a receita bruta conhecida - no caso, os valores omitidos.

Por conseguinte, não merece reparos o acórdão recorrido nesse ponto, inclusive quanto à exoneração de parte do crédito tributário na apuração da receita bruta de depósitos bancários sem origem justificada, abordada preliminarmente.

Em face do exposto nego provimento ao presente recurso contra a adoção do lucro arbitrado e contra o uso do percentual de 9,6% sobre a receita bruta conhecida.

EMPRESA DO RAMO IMOBILIÁRIO. CORRETA
APURAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO. DEDUÇÃO DO
CUSTO DO IMÓVEL.

Em se tratando de empresa imobiliária, determina a legislação federal em vigor que o lucro arbitrado será apurado deduzindo-se os custos comprovados com o imóvel.

72. No entanto, o auto de infração não considerou os custos da construção do imóvel, mesmo ciente de que a recorrente dedica-se exclusivamente à incorporação imobiliária, conforme o seu estatuto social (doc. 01 - impugnação). E se assim é, foi descumprido o art. 543 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99, verbis:

"Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 12)."

A recorrente entende que o Livro Razão acostado com a impugnação (doc. 03) já fornece elementos suficientes para comprovação das despesas com a incorporação do imóvel no ano de 2005. No entanto, caso este eg. CARF entenda que a comprovação se fará por meio de notas/faturas fiscais, a recorrente requer diligência fiscal, a fim de auditor estranho ao feito verifique, in loco, a totalidade das notas fiscais relativas à construção do imóvel. Justifica a diligência a quantidade significativa de documentos, que somente atrapalharia o regular curso do processo.

Sendo assim, a recorrente requer a dedução do custo do imóvel da receita apurada, aplicando-se o percentual de 9,6% sobre o saldo, encontrando-se o correto lucro arbitrado para fins de IRPJ.

Adoto as mesmas razões da decisão em primeira instância, as quais as transcrevo:

Alega a Impugnante que apesar de dedicar-se exclusivamente à incorporação imobiliária, o auto de infração desconsiderou os custos da construção do imóvel, para efeito de apuração do lucro arbitrado, como prescreve o artigo 534 do RIR/1999.

A propósito, assim reza o citado dispositivo legal:

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). (grifei)

Ora, o artigo 534 do RIR/2009 deixa claro que somente poderão ser deduzidos da receita bruta, para fins de cálculo do lucro arbitrado, os custos devidamente comprovados, o que não ocorreu no presente caso, visto que a Contribuinte sequer apresentou os livros e documentos de sua escrituração, embora reiteradamente intimada nesse sentido. A apresentação de seu Livro Razão, somente agora, na fase impugnatória não infirma a apuração levada a efeito no Auto de Infração, sob pena de se admitir o arbitramento condicional, hipótese esta incogitável, consoante esclarecido anteriormente.

Portanto, descabe a adoção de diligência para se deduzir do lucro arbitrado do IRPJ o custo de imóvel com base em documentação extemporânea e, pelos mesmos motivos, nego provimento ao presente recurso contra a ausência da referida dedução.

Em relação à CSLL, PIS e COFINS, adoto as mesmas razões da decisão referente ao IRPJ neste voto, mantendo-se a decisão em primeira instância, por se tratar de tributação reflexa.

EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

(...)

Sendo assim, a partir da breve análise do conceito de faturamento supra mencionado, extrai-se a conclusão lógica de que faturar é um ato privativo da pessoa jurídica. Logo, o valor pago a título de ISS pela recorrente agregado ao preço dos serviços prestados não revela qualquer correlação com o seu faturamento, ou seja, com a sua receita operacional, já que o valor destes impostos não se incorporam ao patrimônio da empresa, constituindo-se, na verdade, receita própria do Município, respectivamente, que possuem a competência tributária para instituir e exigir esses impostos.

De igual modo, o ISS não se enquadra no conceito de receita. Apesar do valor deste imposto compor o preço da mercadoria vendida ou do serviço prestado, o seu destaque na nota fiscal não significa que este valor ingressará no patrimônio da empresa. Isto porque, em razão do ISS ser um imposto indireto, ao contribuinte de direito cabe arrecadar o tributo e o repassar ao Município, titular do direito subjetivo da obrigação tributária

(...)

A questão relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (cujo raciocínio é o mesmo do ISS) está sendo objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal que, recentemente, retomou o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 240.785-2/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

(...)

De igual modo, a conclusão do voto do Ministro Marco Aurélio é também aplicável à tese da inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, já que este

imposto, apesar de compor o preço dos serviços prestados, não representa uma receita própria dos contribuintes (não integrando, portanto, o seu patrimônio), mas sim, uma receita pública dos Municípios credores.

Por todo o exposto, a recorrente requer que seja recalculado o montante devido, excluindo-se da base de cálculo da exação o ISS pago pela recorrente, conforme livros e documentos fiscais a serem exibidos em sede de **DILIGÊNCIA FISCAL**.

Conforme consta das razões do acórdão recorrido:

A Impugnante insurge-se também contra a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que o valor do ISS apenas transita provisoriamente pelo caixa da empresa, não representando uma receita própria dos contribuintes e, assim, não se enquadra no conceito de receita ou de faturamento, sendo inconstitucional que venha a compor a base de cálculo daquelas contribuições.

Aqui, mais uma vez, vem a Impugnante questionar dispositivos legais que considera inconstitucionais. Como já suficientemente analisado acima, somente o Poder Judiciário tem competência para apreciar tais questões.

Quanto ao voto dado por determinado ministro do Supremo Tribunal Federal, por ocasião da retomada do julgamento de Recurso Extraordinário que trata da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, do qual a Impugnante extraiu alguns trechos, registre-se que, de acordo com o artigo 1º, caput, do Decreto nº 2.346, de 1997, apenas as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

O fato de o STF estar analisando, em sede de Recurso Extraordinário, a constitucionalidade de o ICMS estar compondo a base de cálculo da COFINS em nada afeta a certeza dos créditos tributários constituídos nos Autos de Infração. Além do caso concreto sequer tratar de ICMS, mas sim de ISS, eventuais decisões do STF considerando inconstitucional dispositivo legal vigente somente obrigam a Administração nas hipóteses em que tiverem aplicação erga omnes, preenchem as condições definidas na legislação aplicável, especialmente o artigo 77 da Lei nº 9.430, de 1996, e o Decreto nº 2.346, de 1997, ou sejam proferidas em ações das quais a contribuinte seja parte.

No caso em análise, não estão presentes as hipóteses citadas, inexistindo reparo a se fazer em relação ao procedimento do agente do Fisco.

Com efeito, a Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Medida Provisória nº 1.807, de 1999 (atualmente Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), ao tratar do PIS e da COFINS, assim dispõe:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III- os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, o PIS e a COFINS têm como base de cálculo o faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do artigo 3º da Lei.

Por pertinente, cabe ressaltar que a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, ao instituírem a incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, respectivamente, definiram as bases de cálculo dessas contribuições nos mesmos moldes da Lei nº 9.718, de 1998.

Assim, conclui-se que a base de cálculo do PIS e da COFINS, para o tipo de empresa ora em análise, é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo dessas contribuições será formada pelas receitas de vendas, pelas receitas financeiras e por outras receitas operacionais.

Observe-se ainda que não há na legislação de regência nenhum dispositivo que permita qualquer exclusão da base de cálculo para a hipótese pretendida (ISS). Quisesse a lei contemplar essa parcela da base de cálculo com o direito à exclusão em questão, o teria feito de forma expressa.

Importa ainda destacar, por sua relevância, os artigos 10 e 22 do Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamentou a contribuição para o PIS e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

Art. 10 - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º). (...).

Art. 22 - Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

I- das vendas canceladas;

II- dos descontos incondicionais concedidos;

III- do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

(...).

Do enunciado nos artigos 10 e 22, antes transcritos, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual só podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Sobre o tema, tem-se a ressaltar que, assim como a instituição de tributo, a outorga de isenção também se submete ao princípio da estrita legalidade e à tipicidade fechada. Sendo assim, a exclusão de valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, constituindo uma espécie de isenção, só poderia ser feita mediante lei específica que expressamente a previsse. Vale ainda

lembrar que, nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser submetida a uma interpretação literal, assim entendida uma interpretação restritiva, que não estenda os efeitos do benefício a outras hipóteses que não as expressamente previstas na lei correspondente.

Em suma, não há, na situação específica, previsão legal para a exclusão dos valores do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tratando-se, na hipótese, de dedução da base de cálculo das contribuições (desoneração parcial do tributo), há que se observar a obrigatoriedade da interpretação restritiva (literal) prevista na norma geral. Só podem, portanto, ser excluídos os valores expressamente autorizados em lei, não sendo cabível uma interpretação extensiva, no caso. Em vista disso, verifica-se que a parcela relativa ao ISS compõe a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que não há qualquer dispositivo legal permitindo sua exclusão.

Em face da referida fundamentação, a qual passo a adotar nesse ponto, indefiro o pedido de diligência e nego provimento ao presente recurso contra a exclusão de valores a título de ISS na apuração da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, requer a impugnante seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa.

(...)

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Aí é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de

ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênica para transcrevê-los:

Voto Vencido

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art. 161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

[...] INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensão sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 (“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”).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza

para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"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.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo "crédito" constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo "débito" no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III**Crédito Tributário****CAPÍTULO IV****Extinção do Crédito Tributário****SEÇÃO II****Pagamento**

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.(g.n.o)

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV**PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO****Seção V****Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições****Auto de Infração sem Tributo**

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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V
DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV
Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...) (op. cit p.418)

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento

de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário 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, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada, indefiro todos os pedidos de diligência e, no mérito, dou provimento parcial ao presente recurso apenas para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio

Rodrigues

Lima