



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Recurso nº. : 141.461
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1999
Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.)
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.585

IRPJ e CSL – DEDUÇÕES DE OFÍCIO – PIS E COFINS – JUROS DE MORA – Deve se admitir a dedução, das bases tributáveis do IRPJ e da CSL, dos valores do PIS e da COFINS lançados de ofício, assim como dos juros de mora sobre eles incidentes até o encerramento do período de apuração dos tributos, de forma a se adequar o lançamento de ofício ao valor que efetivamente influiu na apuração do lucro líquido.

ADESÃO AO PAES – Não logrando o contribuinte correlacionar os débitos informados no PAES com os valores autuados não há como se exonerar os valores pleiteados.

LANÇAMENTOS CONEXOS – PIS E COFINS – Os efeitos do decidido no lançamento principal do IRPJ, se estendem, por decorrência aos processos conexos.

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - A incorporadora somente responde pelos os tributos devidos pelo sucedido. O que alcança a todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Art. 132 CTN.

JUROS DE MORA – A exigência dos juros de mora, com base na taxa SELIC decorre de expressa previsão legal (Lei 9.065/95, art. 13), estando também em consonância com o CTN, que prevê que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA. (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº : 108-08.585

Recurso nº : 141.461

Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.)

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até a data do fato gerador do IRPJ e da CSLL exigidos de ofício e cancelar a multa lançada de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos neste item os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), Nelson Lósso Filho e José Carlos Teixeira da Fonseca que a mantinham. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


MARGIL MOURÃO GIL NUNES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

Recurso nº. : 141.461

Recorrente : MG MASTER LTDA. (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por MG MASTER LTDA. (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA), contra lançamento de imposto de renda pessoa jurídica (fls.05/09) e seus reflexos: Contribuição para o Programa de Integração Social (fls.10/14); Contribuição Social Sobre o Lucro (fls.15/19); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls.20/24); com total de crédito tributário constituído de R\$94.149,07, com multa qualificada. Período verificado de janeiro a agosto de 1998. Enquadramento legal nos respectivos termos. Em anexo Representação Fiscal Para Fins Penais, PAT nº 10680.000783/2004-13.

A causa de lançar, conforme Termo de fls. 25/37, se deveu a omissão de receitas operacionais, apuradas nos meses de janeiro a outubro de 1998, caracterizada pela falta de contabilização de receitas de vendas, retiradas do confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa de loja e os valores escriturados/declarados, documentos conseguidos a partir do cumprimento dos Mandados de Busca e Apreensão nº 18/2002 e nº 19/2002 (fls. 121/122), expedidos pelo MM Juiz da 4ª Vara da Justiça Federal em Minas Gerais. Os valores contabilizados/declarados são aqueles constantes da Declaração de Rendimentos de Encerramento de Atividades da Pessoa Jurídica (DIRPJ/1998 – fls. 63/89) apresentada em 04/01/1999 por ter sido incorporada pela MG Máster Ltda. (CNPJ 00.381.082/0001-61) em 1º de novembro de 1998. A qualificação da multa decorreu da natureza do ilícito. Outros PAT foram constituídos, a partir das verificações obrigatórias.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

Nas verificações obrigatórias na Empresa MG Máster Ltda. 00.381.082/0001-61 (itens 8 a 10) das contribuições para o PIS e a Cofins, do período de apuração de janeiro de 1998 a dezembro de 2001, houve concordância entre o fisco e o sujeito passivo, quanto às diferenças apontadas, entre os valores declarados e os constantes de seus livros comerciais e fiscais (fl. 95). As diferenças são objeto de auto de infração à parte, juntamente com as discrepâncias encontradas nas verificações obrigatórias do ano de 2002.

Nas verificações obrigatórias para o IRPJ e a CSLL, do ano de 1998, parte dessas receitas foram reconhecidas no Diário de janeiro de 2000. As diferenças se contiveram em autos de infração específicos (PAT 10680.000587/2004-31, rec. 141504, ac. 108.08.584 e 10680.000586/2004-96, rec. 141382, ac.10680.000586/2004-96).

No curso da ação fiscal pediu a devolução de todos os documentos em poder da fiscalização e o encerramento, para valer-se das disposições contidas na Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (parcelamento "PAES"). Recebeu a informação de que os trabalhos fiscais continuariam. Mas os documentos foram disponibilizados para manuseio, nas dependências da Receita Federal, possibilitando consultas, análises, conferências e/ou cópias que julgasse necessárias.

Houve adesão ao Parcelamento Especial da Lei nº 10.684, de 2003 (PAES) em 16/07/2003, tendo pleiteado judicialmente o direito de incluir novos débitos no referido parcelamento após o encerramento da fiscalização, pedido indeferido (Processo Judicial 2003.38.00.037649-9 – 16ª Vara Federal).

O TVF analisou a reorganização societária, nos itens 17 a 25. Informou que a MG Máster Ltda, no ano de 1998, tendo como objeto social franquias, comércio a varejo e atacado, importação e exportação de produtos esportivos, iniciou suas operações na venda a varejo com 7 (sete) lojas. No mesmo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

ano abriu novas lojas: uma em maio, duas em julho e uma em setembro, quando então incorporou 12 empresas. Em novembro do mesmo ano incorporou mais 10 empresas. Nova incorporação ocorreu em 16/07/2003. Em todas as empresas incorporadas, figurou na composição societária o Sr. Sebastião Vicente Bomfim Filho, (que é o sócio majoritário e gerente da MG Máster Ltda).

A apuração da receita real mensal (fl. 38) partiu da análise dos documentos apreendidos, confrontando-os com os valores contabilizados e/ou declarados (fls. 72/79), chegando por diferença aos valores das receitas omitidas (fl. 56). Os anexos do processo estão descritos nos Termo de Juntada de Anexos de folha 178. A opção do lucro foi real anual, com recolhimento das estimativas. Constatou-se a informação de ocorrência de prejuízo em todo o período objeto do lançamento.

Como houve a incorporação de 22 empresas pela MG Máster Ltda. (no ano-calendário de 1998) e de uma empresa no ano de 2003 foram lavrados Autos de Infração distintos para cada uma das empresas incorporadas, mas todos com responsabilidade da incorporadora, na qualidade de sucessora de tais empresas, observado o disposto no inciso I, do §1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação apresentada em 21/01/2004 (IRPJ - fls. 289/313; CSLL – fls. 248/271 e 288; COFINS – fls. 180/197 e PIS – fls. 214/231). E em breve síntese, informou que o valor objeto do lançamento estaria contido no PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, estando dessa forma com a exigibilidade suspensa a teor do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), podendo a exigência caracterizar até mesmo excesso de exação, a teor do art. 316, §1º do Código Penal.

Recebera 70 autuações, com indicação individualizada das empresas sucedidas, o que conduziu a elaboração de lançamentos diversos, fato que dificultou a defesa. As incorporadas não mais existiriam no mundo jurídico e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

fenomênico não cabendo os lançamentos na forma que se pautaram, mais uma causa de nulidade.

No caso dos autos as provas seriam as mesmas, o sujeito passivo o mesmo e os tributos decorrentes também, ficando evidente que a lavratura de 70 autos só dificultara a defesa. Deveria ter prevalecido um auto para os tributos e outro para as penalidades isoladas (multa para IRPJ e CSLL).

O descompasso entre o prazo concedido aos auditores (14 meses) e a ele, contribuinte (1 mês) impediria o prosseguimento da ação. Houve preterição do direito de defesa e inobservância ao devido processo legal previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, causando a nulidade do auto de infração com fundamento no art. 59 inciso II, do referido decreto, linha na qual expendeu vasto arrazoado.

Invocou a decadência porque o lançamento se referiu aos períodos mensais do ano-calendário de 1998 e foi lavrado em dezembro de 2003, intempestivo, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. (Prazo que valeria tanto para imposto quanto para as contribuições). Reforça a tese com transcrição de jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes. Não restara demonstrado o evidente intuito de fraude restando inaplicável o comando do inciso I do artigo 173 do CTN.

No mérito a autuação também improcederia. Sempre cumprira todas suas obrigações fiscais. Mas, em 2002 fora vítima de perseguição devido à vinculação de uma falsa notícia. O trabalho fiscal desrespeitou os seus direitos constitucionais quando deu crédito às inverdades impostas pelo "Terceiro Poder".

Frente a sua adesão ao PAES haveria o primeiro equívoco cometido pelo autuante, na lavratura de diversos autos de infração para cada uma das empresas incorporadas, quando só existia a incorporadora.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

A confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no PAES caracterizou-se como denúncia espontânea. Com isto a imposição se fizera como "*bis in idem*" de forma "confiscatória", ao pretender nova tributação de operações quitadas, exigindo dupla tributação sobre o mesmo fato.

Mas não seria só. Erro haveria no demonstrativo fiscal, quando elegeu como base de cálculo a receita bruta, sem efetuar a apuração do lucro líquido, desconsiderando as deduções permitidas em lei, inclusive as multas e os juros de mora aplicados sobre os próprios tributos que estão sendo exigidos, devidamente atualizados, deveriam ser deduzidos na apuração do lucro real.

Anexou planilha de folha 213, elaborada por Auditores Independentes, IMÁTEO AUDITORIA E CONSULTORIA S/C, inscrita no CRC/SP sob o nº 2-SP-018.460/0-1 e na CVM sob o nº 4269. Pediu a realização de perícia para comprovar tais fatos. Reclamou da imposição das penalidades, frente a sua adesão ao PAES, sob pena de atropelo ao art. 151, inciso VI do CTN.

Nos termos do disposto no art. 1º, inciso IV da Portaria conjunta PGFN/SRF nº 03 de 1º de setembro de 2003, a ausência de conclusão de trabalho fiscal, relativamente a débitos já confessados e parcelados, não autorizaria sua continuidade a ponto de pretender a aplicação de penalidades futuras, penalidades inexistentes à época da confissão dos débitos.

Ademais a multa aplicada seria confiscatória, sendo vedada como garantia constitucional, nos termos do art. 39, §2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Sua imposição excedeu até mesmo a capacidade contributiva, caracterizando confisco e abuso, atitude que deveria ser refreada. Expende vasto arrazoado sobre o tema.

Apenas argumentando, pediu que se não prevalecesse a improcedência do auto de infração fosse a multa reduzida para 20%, conforme o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

estabelecido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. E, ainda, consoante o que dispõe o §7º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, em se tratando de débito fiscal incluído no PAES, os valores correspondentes às multas fossem reduzidos em 50%.

Reclamou da aplicação da taxa SELIC e resumiu seu pedido nos seguintes pontos: "provimento total à impugnação, preliminarmente por ocorrência da decadência e por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito por absoluta improcedência e insubsistência do lançamento, vez que os débitos encontram-se parcelados via adesão ao PAES e por incorreções contidas no trabalho fiscal, ou se negado, o cancelamento ou redução das penalidades propostas (art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c com o art. 1º, §7º da Lei nº 10.684, de 2003)"; e por fim que a multa fosse desagravada, por inexistência de hipótese de ocorrência para sua tipificação.

Pediu posterior juntada de documentos, nos termos dos arts. 37 e 38 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, reiterou o pedido de perícia oferecendo quesitos. Impugnou os lançamentos reflexos com base nos mesmos argumentos.

Decisão de fls.337/366 negou provimento à impugnação e esteve assim ementada:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: Decadência. Lançamento p/ Homologação. Norma Geral.

Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Responsabilidade Tributária por Sucessão.

A empresa sucessora (incorporadora) responde por todos os tributos e demais penalidades devidos pela sucedida alcançando todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

Cerceamento do direito de defesa.Nulidade.

Ao rebater de forma meticulosa as infrações impostas, com questões preliminares e razões de mérito, o impugnante, demonstra total conhecimento dos fatos, descabendo a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: ***Omissão de Receitas. Forma de Apuração. Deduções. Compensação do prejuízo.***

Verificada omissão de receitas, o imposto de renda e o adicional devem ser determinados de acordo com o regime de tributação a que estiver sujeita a autuada no respectivo período-base, levando-se em consideração as exclusões e deduções inseridas na declaração de rendimentos correspondente, bem como, a compensação do prejuízo do próprio período.

Multa Qualificada.

Declarando a menor seus rendimentos, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Juros de Mora

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora, com base na variação da Taxa SELIC.

Lançamentos Reflexos – CSLL, PIS e COFINS

A decisão adotada no Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a relação de causa e efeito.”

Ciência em 12 de maio de 2004, recurso interposto em 09 de junho seguinte, às fls.370/401 onde repetiu os argumentos constantes da peça vestibular, concluindo seu pedido nos seguintes termos:

a) diante dos “flagrantes ilogismos e do divórcio das exigências com os princípios que informam as imposições” deveria impedir este Colegiado que a União ingressasse nesta “aventura fadada ao insucesso judicial”;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

b) provimento para cancelar as exigências;

c) acolhimento do pedido de perícia.

Razões complementares foram apresentadas no PAT 10.680.000531/2004-86, invocando a não incidência de multa nas sucessoras, matéria que foi conhecida e acolhida, por maioria, na sessão de julgamento do processo matriz, (20/10/2005, recurso 141552, Ac. 108-08.507).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

VOTO VENCIDO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O Recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Tratam os autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA (SUC. DA GAMA CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA), contra lançamento de imposto de renda pessoa jurídica e seus reflexos, nos meses de janeiro a agosto de 1998.

A causa de lançar decorreu da omissão de receitas operacionais apuradas no cotejo entre os valores declarados pela sucessora, constantes da Declaração de Rendimentos de Encerramento de Atividades da Pessoa Jurídica (DIRPJ/1998 – fls. 63/89) apresentada em 04/01/1999, por ter sido incorporada pela MG Máster Ltda. (CNPJ 00.381.082/0001-61) em 1º de novembro de 1998, frente aqueles descobertos a partir dos documentos obtidos através de mandado de busca e apreensão. Este procedimento é decorrente do PAT n. 10.680.000531/2004-86, recurso 141552, Ac. 108-08.507, votado na sessão de 20/10/2005.

Foram apresentadas preliminares de nulidade e decadência.

Compulsando os autos e a sua simples leitura, bem descritos estão os fatos imponíveis. Cada intimação teve a ciência do sujeito passivo que participou de todo os passos processuais e se defendeu competentemente.

Demais disso, as causas de anulação e nulidade no Processo Administrativo Fiscal estão contidas no Decreto 70235/1972, em seus artigos 10 e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

59 a 61. O artigo 10 trata das formalidades do ato administrativo de constituição do crédito tributário. O artigo 59 determina as causas de nulidade absoluta. Os subseqüentes abordam o tratamento previsto nos casos passíveis de anulação e a competência para conhecimento e correção.

Conforme anteriormente relatado, o lançamento se realizou com aplicação de multa qualificada, por possível incidência de crime contra a ordem tributária. O lançamento, a partir da Lei 8383/1991, passou a ser exigido na sistemática de homologação, sob comando do § 4º do artigo 150 do CTN. Todavia, a partir da qualificação da multa, o prazo é deslocado e passa a ser regido nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, se amoldando a sistemática de declaração.

A recorrente apurou lucro real anual. Com isto os lançamentos poderiam ter sido realizados no 1º dia do exercício seguinte aquele no qual o lançamento poderia ter sido realizado, no dia 01/01/1999. Contando-se o prazo a partir dessas datas, a ciência da autuação realizada em 23/12/2003, concluo pela tempestividade para o IRPJ e o PIS.

No tocante à CSLL e a COFINS, há prazo específico para contagem da decadência, nos termos do artigo 45 da Lei 8212/1991, 10 anos. A criação dos tributos, modo de apuração e a de extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular.

Afasto as preliminares.

Quanto ao fato de haver optado pelo PAES, em nada muda o mérito ou a base de cálculo da exação. O PAES foi apenas um instrumento de concessão de parcelamento dos débitos em 180 meses, quando o parcelamento normal ia somente até 30 meses. O benefício desta lei se fez, também, ao permitir que valores ainda não constituídos, até a interposição do pedido pelo contribuinte,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

pudessem ali ser incluídos. Por isto a recorrente não terá qualquer prejuízo em seu direito. Na execução a autoridade jurisdionante verificará a subsunção do fato às normas emanadas na Lei nº 10.684, de 2003, em obediência aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, da legalidade, principalmente.

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que:

“o procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior - o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento e , portanto insuscetível de renúncia . (...) O fisco entretanto tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídico-tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero”.

Por isto não é possível considerar a inclusão no PAES dos débitos objeto do lançamento como denúncia espontânea, outra figura do direito tributário.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, bem definiu a figura jurídica da denúncia espontânea, dizendo que:

“O artigo 138 fala da sanção premial. Quem se autodenuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva).”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

O conceito de responsabilidade inculcado no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina, isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime, contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.

O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei, como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis: multa e juros. Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária. O artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas.

Quanto à possibilidade de aceitar as despesas como redutora da base de cálculo do lançamento seria possível em procedimento regular onde fosse possível comprovar o aspecto "trino", exigido na lei para sua efetividade, pois no imposto de renda a despesa só é aceita quando resta comprovada sua ocorrência, atendidos aos critérios cumulativos de necessidade, razoabilidade e efetividade, além de guardar compatibilidade com a receita produzida.

Além do que, as despesas, no conceito do direito tributário e para efeitos fiscais, por representar redução no quantum tributável necessitam satisfazer o comando do regulamento do imposto de renda, (RIR/1999, artigo 299 e Lei 4506/64, artigo 47), requerendo a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade de sua realização. À falta de qualquer um desses elementos, sua dedutibilidade não se efetiva. No livro IRPJ - Teoria e prática Jurídica - Fábio Junqueira de Carvalho/Maria Inês Mugel, fls. 168 - 2ª Ed. Dialética - 2000) há expressivo esclarecimento sobre o tema:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

"O Regulamento do Imposto de renda não deixa dúvidas ao determinar que as despesas operacionais são aquelas necessárias às atividades da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. Entende-se como necessária toda a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art.299, parágrafo 1º e Lei 4506/64, artigo 47). Realmente o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração da atividades, principal e acessória, que estejam vinculadas com as fontes produtoras do rendimentos, como bem elucidado pelo Parecer Normativo nº 32/81."

No demonstrativo fiscal a base de cálculo aplicada foi aquela apurada no procedimento. Em tese, os argumentos oferecidos nas razões de apelo, estão corretos, todavia necessitariam ser confirmados.

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

E aceitar a tese da recorrente implicaria em "utilizar uma escrita paralela" e o fisco realizar, de ofício, um trabalho que é de inteira responsabilidade do sujeito passivo. Ademais as planilhas não conferem a certeza que a Lei determina para aceitar as despesas.

Todavia, tem razão a recorrente quando pede para se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até outubro de 1998, exigidos de ofício, na linha do voto condutor do acórdão 108-08.507.

Quanto a realização de perícia sua finalidade é dirimir matéria de fato, não se constituindo em fórum para discussões jurídicas. Serve para suprir



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

falhas ou incorreções, tanto da autuação fiscal quanto da defesa, no aspecto fático. O deferimento do pedido se contém no âmbito do poder discricionário do agente administrativo e nos autos a matéria de fato restou sobejamente comprovada. E diferentemente da conclusão do sujeito passivo, o indeferimento não se constituiu em atropelo ao art. 151, inciso VI do CTN. Ninguém nega ao pedido de parcelamento interposto pelo sujeito passivo, apenas a forma de execução tem a competência originária da autoridade jurisdicionante.

A compreensão pretendida pela recorrente, a partir da interpretação isolada do art. 1º, inciso IV da Portaria conjunta PGFN/SRF nº 03 de 1º de setembro de 2003, não prospera. Os valores incluídos no PAES deveriam ser os mesmos objetos da ação fiscal e tal não sucedeu, conforme constou do processo matriz onde os mesmos deveriam ter sido consolidados. (PAT 10680.000531/2004-86, recurso 141552, acórdão 108-08.507)

Quanto à suposta ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento, cabe salientar que o controle dos atos administrativos, nesta instância, se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972 nos artigos 59, 60, 61.

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vâle dizer, o guardião da Constituição".

Como bem explicitado na decisão recorrida, as objeções apresentadas não demonstraram a ocorrência de qualquer fator impeditivo, capaz de opor obstáculos à aplicação dos comandos legais que embasaram o feito. Orientação do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, deixa claro, não ser o contencioso administrativo foro apropriado para o exame de questões relativas à constitucionalidade de leis. Somente quando há declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, de lei, de tratado ou de ato normativo, é permitido às autoridades fiscais afastarem a aplicação desses dispositivos (Decreto nº 2346, de 10 de outubro de 1997 e Parecer PGFN/CRE nº 948, de 02/06/1998).

À possibilidade de exclusão da multa aplicada porque restaria tipificado nos autos os pressupostos do artigo 132 do CTN vê-se que os fatos narrados nos autos não se subsumem ao comando do artigo acima destacado, pois a sucessão de fato não ocorreu. Houve na verdade, apenas o fechamento de uma empresa onde os sócios foram acolhidos em outra pessoa jurídica (composta pelos mesmos sócios) do mesmo grupo econômico, na proporção de suas participações no capital social.

Com referência à aplicação da multa, sua natureza é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos ela se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.

Seu caráter é indenizatório ou de sanção penal. Representa o instrumento de que o Estado dispõe para coagir o devedor a satisfazer a obrigação. Se moratória, tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35

Acórdão nº. : 108-08.585

estipulado. Quando pune infração específica, tem características semelhantes à sanção penal comum, por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício. No caso dos autos, nos dispositivos seguintes:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72, 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Havendo atos praticados com infração conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações, conforme o artigo 137 do CTN, cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.

A multa decorre da natureza do ilícito. Como norma penal em branco é preenchida segundo o tipo ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

Nos autos o evidente intuito de fraude decorreu da sistemática utilizada conforme anteriormente relatado.

A aplicação dos juros decorreu do comando do artigo 161 parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, legitima a inserção dos juros no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei 8981/1995, em seus artigos 84 inciso I, estabeleceu a equivalência para os juros de mora e a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal interna. A partir de 01/04/1995, a Medida Provisória nº 947, de 23/03/1995, estabeleceu em seus artigos 13 e 14, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa referencial do Sistema de Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Mesma linha da MP 972, de 22/04/1995. O artigo 13 da Lei 9065 de 21/06/1995 ratificou essas Medidas Provisórias. Mesmo sentido do parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9430/96, em vigor até esta data.

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerão na apreciação destes, desde que não apresente arguições específicas ou novos elementos de prova.

Por isto rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, dou provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até outubro de 1998, exigidos de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARGIL MOURÃO GIL NUNES, Relator Designado

Inicialmente gostaria de enaltecer a clareza do relatório, e profundidade do voto proferido do ilustre Relatora, Dra. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

Peço vênia para dela discordar somente quanto a aplicação da multa isolada nos casos de incorporação.

Vejamos agora a problemática da sucessão e da responsabilidade tributária quanto à multa de ofício aplicada pelo fisco, e contestada pela recorrente.

A matéria em análise encontram-se estabelecidas os artigos 132 e 133 do CTN, no Título II, Obrigação Tributária, Capítulo III, Sujeito Ativo, Seção II, Responsabilidade dos Sucessores, já transcrita pelo relator do voto vencido.

Pelo artigo 134 do CTN, citado i. relator na conclusão de seu voto, poder-se-ia responsabilizar as pessoas físicas relacionadas no artigo 134, como os sócios, diretores, gerentes, mandatários, pais e outros representantes das pessoas jurídicas, mas jamais outras pessoas jurídicas como pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos. E assim mesmo quanto constatado atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Repetindo, o Código Tributário Nacional aponta para a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contratos ou estatutos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

Desta forma, a responsabilidade tributária implica em substituição de responsabilidade, colocando a pessoa física do administrador no lugar do contribuinte, e não outro contribuinte pessoa jurídica como responsável.

Assim, o crédito tributário imposto pelo auditor fiscal pelo lançamento da multa isolada, foi à revelia do que estabelece o Código Tributário Nacional, quando atribui responsabilidade à incorporadora apenas pelo tributo devido, e não a todo o crédito tributário. Existe uma clara diferenciação entre tributo e crédito tributário, não podendo estes substantivos serem usados indistintamente.

Mesmo considerando as alegações dos agentes autuantes, de existirem nas diversas incorporações ocorridas, a figura do sócio administrador uma constante, não se pode abster da aplicação da norma legal, porque nela não há tal exceção.

O que desejou o fisco, mesmo sem explicitar ou capitulado nos autos, foi a aplicação pura e simples da norma contida no parágrafo único do Artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, *"in verbis"*:

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Na contra mão da intenção do fisco está a inaplicabilidade da LC 104/2001, que não emergiu ao mundo jurídico por falta de regulamentação por Lei ordinária, não podendo ter uma execução administrativa sem quaisquer normas que possam regular os atos do agente fiscal.

Seria imprópria a desconsideração dos atos comerciais e jurídicos ocorridos, com o fim específico de tornar a incorporadora como responsável pelo crédito tributário, neste caso a multa de isolada na incorporadora.

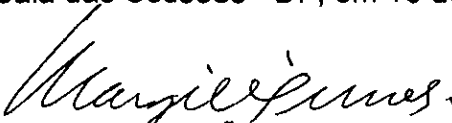


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.000555/2004-35
Acórdão nº. : 108-08.585

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares argüidas nos termos do relator vencido, e no mérito dar também parcial provimento ao recurso excluindo-se a aplicação da multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005.


MARGIL MOURÃO GIL NUNES