



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10680.008637/2006-90
Recurso nº 157.374 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EXS: DE 2001 a 2005
Acórdão nº 101-96.593
Sessão de 05 de março de 2008
Recorrente MM CONSULTORIA LTDA
Recorrida SEGUNDA TURMA / DRJ - BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001 a 2005

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de perícia considerada desnecessária e prescindível à solução da lide administrativa.

DECADÊNCIA – IRPJ e CSL – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser apurado em conformidade com o § 4º do art. 150 do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que deve ser apurado na forma do art. 173, I, do CTN. Considerando a natureza tributária da CSL, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário correspondente deve contado em conformidade com o CTN, em consonância com o art. 146, III, b da Constituição Federal.

MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios. **LUCRO PRESUMIDO - OPÇÃO**. A opção pela tributação com base no lucro real somente se valida com o pagamento da estimativa relativa ao mês de janeiro e a opção pelo lucro presumido com o pagamento do imposto relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário. Inexistindo pagamento, o lançamento de ofício há de ser feito com base no lucro real trimestral.

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.

DX

27/01/2008

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, por unanimidade de votos, manter as exigências lançadas com multa de ofício de 150%; por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta matéria os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, JOSÉ RICARDO DA SILVA e CAIO MARCOS CÂNDIDO.



Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 335/401, interposto pela contribuinte MM CONSULTORIA LTDA contra decisão da 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, de fls. 307/329, que julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e CSL de fls. 05/41, dos quais a contribuinte tomou ciência em 11.08.2006.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 17.405.691,66, já inclusos juros e multa de ofício de 150%, e tem origem na apuração incorreta dos tributos, nos anos-calendário de 2000 a 2004.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 42/48, a Fiscalização apurou o seguinte:

a) De acordo com o Contrato Social e alterações, a contribuinte possuía, inicialmente, endereço à Rua Senador Modestino Gonçalves, nº 22 A, Centro, Santa Luzia/MG. Posteriormente, alterou seu endereço para a Rua Sebastião Fabiano Dias, nº 210, Sala 1408, Bairro Balvedere, Belo Horizonte/MG e, finalmente, para a Rua Alagoas, nº 1000, sala 1308 B, Bairro dos Funcionários, Belo Horizonte/MG.

b) No entanto, o único endereço constante nas notas fiscais emitidas pela contribuinte é Avenida Brasília, nº 1966 B, em Santa Luzia/MG. Acrescentou que a Prefeitura daquele Município informou que a contribuinte encontrava-se inativa, em razão de não haver sido encontrada no seu endereço.

c) Em 17.07.2004, a contribuinte passou à condição de inapta no cadastro da SRFB, em decorrência de estar omissa na entrega das declarações e não haver sido encontrada no endereço informado à Receita Federal do Brasil.

d) Em relação aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003, a contribuinte havia apresentado declaração de inativa. Após o início de fiscalização junto ao seu sócio, Sr. Walter Santos Neto, a contribuinte apresentou Declaração relativa ao ano-base de 2002 e retificadora em relação ao ano-calendário de 2003, alterando a condição de inativa para a opção pela tributação pelo lucro presumido.

e) O sócio Walter Santos Neto, ao ser intimado a comprovar a origem dos recursos para pagamentos às operadoras de cartão de crédito, afirmou serem provenientes de rendimentos isentos e não tributáveis recebidos da contribuinte a título de distribuição de lucros.

f) A opção pelo lucro presumido ocorre com o pagamento da primeira, ou única, quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário. No entanto, não foi encontrado nenhum pagamento do IRPJ referente ao período fiscalizado, sendo inválida a opção pelo lucro presumido.

g) Quanto às DCTFs, não houve a apresentação em relação aos anos-base de 2000 e 2001. Contudo, em 03.03.2005, a contribuinte apresentou as DCTFs relativas aos 1º e 2º trimestres do ano de 2002, e dos 1º e 2º trimestres de 2003. Em 19.04.05, apresentou retificadoras dos mesmos períodos. Posteriormente, apresentou DCTFs do 3º e 4º trimestres de

2003, sem débitos declarados. Posteriormente, apresentou declarações retificadoras desses períodos. No ano-calendário de 2004, apresentou as DCTFs no prazo legal, contudo, sem débitos declarados.

Assim, considerando que não houve pagamento do IRPJ no período fiscalizado, não se confirmado, assim, a opção pelo tributação pelo lucro presumido, bem como em razão das declarações retificadoras terem sido apresentadas após o início da fiscalização, a fiscalização entendeu que a tributação da contribuinte deve ser apurada, necessariamente, com base no lucro real.

Em decorrência, a Fiscalização procedeu à apuração do lucro real com base na escrituração da contribuinte, conforme planilhas de fls. 49/58.

Por fim, aplicou a multa de ofício qualificada, por entender que a contribuinte agiu dolosamente, com a intenção de suprimir ou reduzir o imposto devido, com a omissão de informações perante o Fisco, incorrendo em falsidade ideológica.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 180/295. Em suas razões, preliminarmente, suscitou a decadência do crédito tributário referente ao período anterior a 12.08.2001. Acrescentou que, ainda que se contasse o prazo decadencial com base no art. 173, I do CTN, haveria a decadência do suposto crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000.

A Contribuinte afirmou que cabe ao Fisco a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não sendo autorizada a presunção de tais condutas pela contribuinte.

No mérito, suscitou a improcedência do auto de infração, por entender que o lançamento baseou-se em presunção, em desrespeito aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade e tipicidade. Afirmou que meros indícios não fazem prova em favor do Fisco. Afirmou, ainda, que o procedimento fiscal violou o sigilo bancário da contribuinte, invalidando o auto de infração, por haver se baseado em provas ilícitas. Defendeu a constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como a sua irretroatividade.

Defendeu a impossibilidade do Fisco efetuar o lançamento com base em depósitos bancários. Entendeu que a movimentação bancária não gera presunção de renda da contribuinte, bem como entendeu sem fundamento o lançamento baseado na transferência de recursos a beneficiários não identificados ou sem causa.

No que tange à tributação com base no lucro real, afirmou que reúne todos os requisitos para efetuar a tributação com base no lucro presumido. Acrescentou que a contribuinte sofreu a retenção na fonte do IR, constituindo-se meio indireto de pagamento, o que justificaria a confirmação de sua opção pelo lucro presumido.

Afirmou que o Fisco acusou a contribuinte de ter agido com fraude e de manter movimentação financeira à margem da contabilidade. No entanto, ao invés de proceder ao arbitramento de lucros, efetuou a tributação com base em suposto lucro real.

Acrescentou que a tributação pelo lucro presumido ou arbitrado impede a incidência da COFINS e do PIS no sistema não-cumulativo.

MR

Insurgiu-se contra a aplicação da multa de ofício qualificada, por entender que não restou configurado o dolo da contribuinte, bem como o seu efeito confiscatório e contrário aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Ainda, entendeu que a contribuinte, na qualidade de prestadora de serviços profissionais de advocacia não está sujeita ao recolhimento da COFINS.

Afirmou que, no lançamento, não foi considerado o IRF, PIS, COFINS e CSL retidos pelas fontes pagadoras, bem como não foram deduzidos os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Contestou a aplicação da taxa SELIC para a correção do crédito tributário, sob o argumento de sua ilegalidade, bem como a sua incidência sobre a multa aplicada.

Por fim, requereu a realização de perícia, por entender que não constam nos autos elementos suficientes para a comprovação da infração por parte da contribuinte.

A DRJ julgou procedente o lançamento, às fls. 307/329. Inicialmente, afastou a preliminar de decadência, por entender que, no caso de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é contado de acordo com o art. 173, I, do CTN. Assim, o prazo decadencial teve início somente em 01.01.2002, de modo que o tributo poderia ser lançado até 31.12.2006. Adicionalmente, acrescentou que, com relação à CSL, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 estabelece o prazo decadencial de dez anos para o lançamento da contribuição.

No que tange à espontaneidade das DIPJs retificadoras apresentadas pela contribuinte, afirmou que a ação fiscal desenvolvida junto à contribuinte ocorreu em continuidade à fiscalização perante o sócio Walter Santos Neto. O sócio, intimado a prestar esclarecimentos sobre a origem dos recursos utilizados para efetuar diversos pagamentos, afirmou serem decorrentes da distribuição de lucros da empresa ora fiscalizada e, em seguida, procedeu a retificação das DIPJs da contribuinte, alterando a condição de inativa para optante pelo lucro presumido. Por essa razão, com a intimação do sócio para prestar esclarecimentos foi afastada a espontaneidade da contribuinte.

Afirmou que a opção da contribuinte pelo lucro presumido não se completou, uma vez que não houve pagamento da primeira parcela, ou quota única do imposto. O fato de ter havido a retenção de imposto de renda na fonte não se constitui em pagamento para efeito de opção pelo lucro presumido, mas forma de apuração, sendo adotada, inclusive, pela pessoa jurídica optante pelo lucro real.

Em decorrência de não haver se caracterizado a opção pelo lucro presumido, e tendo em vista que a escrituração contábil da contribuinte estava em condições para efetuar a tributação com base no lucro real, foi adotado essa forma de apuração.

Afirmou que a omissão de receitas não autoriza, por si só, o arbitramento dos lucros. A regra geral é a apuração com base no lucro real, sendo as demais alternativas opcionais. Assim, havendo elementos contábeis suficientes, entendeu correto o lançamento com base no lucro real da contribuinte.

Com relação às sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, esclareceu que, a partir de 01.01.1997, essas passaram a ser tributadas pelo imposto de renda,

aplicando-se as mesmas normas destinadas às demais pessoas jurídicas, tendo a isenção da COFINS expressamente revogada.

Afirmou que, conforme demonstrativo de apuração do IRPJ e da CSL, contatou-se que os valores retidos pelas fontes pagadoras foram deduzidos do saldo do imposto a pagar, não devendo prosperar as alegações em sentido contrário.

Quanto à multa qualificada, afirmou que a conduta do sócio, ao retificar as DIPJs da contribuinte com o intuito de justificar a origem dos recursos utilizados para efetuar pagamentos de cartão de crédito, caracterizam o dolo da contribuinte, devendo ser mantida a multa no percentual de 150%.

Manteve a aplicação dos juros à taxa SELIC, por estar de acordo com a legislação vigente, afastando as alegações de ilegalidade, sob o fundamento de se tratar de matéria restrita à apreciação do poder judiciário.

Em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, esclareceu que a penalidade não paga no vencimento constitui débito perante a União, sujeitando-se à incidência de juros.

Por fim, indeferiu o pedido de perícia, por entender que constam nos autos elementos suficientes para apurar a infração cometida pela contribuinte, não cabendo à DRJ suprir eventual falta da contribuinte quanto à formação de provas de sua defesa.

A contribuinte, devidamente intimada da decisão em 07.02.2007, conforme faz prova o AR de fls. 333, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 334/401, em 09.03.2007. Em suas razões, suscitou a nulidade da decisão recorrida, em razão do indeferimento da perícia contábil. Afirmou que a contribuinte não teve acesso a todas as provas documentais que instruíram o presente procedimento fiscal.

Acrescentou que não consta nos autos a prova da infração pela contribuinte, tendo a Fiscalização efetuado o lançamento com base em meras presunções. Afirmou que a escrituração da contribuinte contém falhas sanáveis tão somente através de perícia contábil. Por fim, entendeu que o seu indeferimento fere os princípios constitucionais do direito à petição, justo processo, ampla defesa e contraditório.

Argumentou que o Fisco, ao lançar créditos de PIS e COFINS, não deduziu os créditos relativos às contribuições não-cumulativas. Afirmou que tal alegação não foi analisada pela decisão recorrida.

Ratificou a preliminar de decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 12.08.2001 e, no mérito, reiterou as alegações de sua impugnação.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Inicialmente, com relação às alegações sobre quebra de sigilo bancário; lançamento com base em depósitos bancários; pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados; lançamento de PIS e COFINS; essas não serão analisadas, por não corresponderem à matéria do presente processo administrativo fiscal.

No que tange à nulidade da decisão recorrida, em virtude do indeferimento do pedido de perícia, esclareça-se que não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de perícia considerada desnecessária e prescindível à solução da lide administrativa.

No presente caso, o lançamento teve por base os livros diário e razão da contribuinte. As alegações genéricas de falhas na escrituração contábil deveriam ser comprovadas pelo sujeito passivo. No entanto, a contribuinte não apresentou qualquer documentação em sua impugnação ou com o recurso voluntário que justificasse a desconsideração das informações constantes na escrita contábil da pessoa jurídica. Dessa maneira, não cerceamento do direito de defesa, estando correto o entendimento adotado pela decisão recorrida.

Ademais, somente enseja a nulidade do procedimento administrativo fiscal a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não havendo caracterizada nenhuma das hipóteses descritas, voto por rejeitar, assim, a preliminar de nulidade.

No mérito, no que tange às DIPJs apresentadas pela contribuinte, observa-se que, em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001, a contribuinte apresentou declaração de inativa. Quanto ao ano-base de 2002, a contribuinte apresentou a DIPJ em 28.02.2005 e, em 19.04.2005, apresentou a retificadora correspondente.

Em relação ao ano de 2003, a contribuinte apresentou retificadoras em 28.02.2005 e 19.04.2005, alterando a condição de inativa para pessoa jurídica optante pelo lucro presumido. Por fim, quanto ao ano-calendário de 2004, apresentou a DIPJ no prazo regulamentar.

Inicialmente, com relação à apresentação das Declarações de Rendimentos e Retificadoras, entendo que não há qualquer óbice ao seu processamento. De acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 01, a contribuinte teve ciência do início do procedimento fiscal somente em 13.09.2005, data posterior, portanto, à data da apresentação das Declarações sob exame.

Observe-se que os efeitos da submissão do sócio a procedimento fiscal, na condição de pessoa física, não se estende à pessoa jurídica da qual figura como sócio, não devendo a fiscalização no seu sócio caracterizar a perda da espontaneidade da contribuinte.

Não obstante, embora a contribuinte manifestado a opção pelo lucro presumido, nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, não efetuou nenhum recolhimento do imposto devido, conforme fls. 44 do Termo de Verificação Fiscal.

A respeito da tributação com base no lucro presumido, o art. 26 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a opção por essa forma de apuração será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Dessa maneira, tendo em vista que a contribuinte não comprovou o pagamento de qualquer parcela do imposto devido no período fiscalizado, não foi confirmada a opção pela tributação com base no lucro presumido. Frise-se que a retenção na fonte de tributos, como defendida pela contribuinte, não substituiu o ato de pagamento para confirmação da opção, em cujo DARF, destaque-se, é indicada o código da correspondente opção.

Em decorrência, a Fiscalização procedeu à apuração do IRPJ e CSL devidos com base no lucro real da contribuinte, de acordo com a cópia dos livros Diário e Razão apresentados. Esclareça-se que o arbitramento de lucros é medida extrema, adotada apenas diante da impossibilidade de apurar o lucro por outras formas de tributação.

Assim, considerando que não se concretizou a opção pelo lucro presumido, e tendo em vista que a contribuinte apresentou à Fiscalização escrituração contábil em consonância com a legislação vigente, possibilitando, assim, a apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização.

No que tange à decadência do crédito tributário, o direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

"Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

[...]

Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

O imposto de renda pessoa jurídica é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Como o fato gerador do imposto de renda é complexivo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, deve ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN, salvo se ocorrido dolo, fraude ou simulação.

NP

Na análise do presente caso, portanto, deve-se examinar, primeiramente, se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que o prazo decadencial é contado na forma prevista no artigo 173 do CTN. Caso não venha a ser afastada a aplicação da multa qualificada na presente causa, em razão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, entendo que, à época da lavratura do presente Auto de Infração, o crédito tributário por ele constituído não estaria atingido pelo instituto da decadência.

A comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada, no caso concreto, devem ser as primeiras questões a serem analisadas.

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44, II, da Lei 9430/97. A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

No presente caso, entendo que resta caracterizado o dolo do sujeito passivo, consubstanciado no fato de que a contribuinte, por diversos exercícios, apresentou declaração de inativa, apesar de ter emitido notas fiscais e apurado o respectivo diário e razão (que, inclusive, serviram de base ao lançamento), que demonstram o recebimento de receitas e, assim, a falsidade da declaração de inativa. Entendo que resta manifesto o intuito fraudulento, de afastar a tributação através da apresentação das diversas declarações de inatividade.

Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira (em seu Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda), publicado no Livro do 13. Simpósio de Direito Tributário (suscitada pela Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão n. 101-94.605, em sessão de 17/06/2004), esclarece o seguinte:

"A simulação, que vicia o ato jurídica e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo primeiro do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal dos atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento

"dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período – base, a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".

Deste modo, voto no sentido de manter a qualificação da multa de ofício e, por conseguinte, afastar a decadência suscitada pelo Contribuinte.

No mérito, a contribuinte insurgiu-se contra a tributação baseada em presunções, sem qualquer meio de prova das infrações imputadas à contribuinte. Entendo que não devem prosperar as alegações da contribuinte. O lançamento teve por base a apuração incorreta da tributação pela contribuinte. Nos anos de 2000 e 2001 a contribuinte apresentou DIPJ na condição de inativa e, nos demais anos-calendário, optou pela tributação com base no lucro presumido. No entanto, a ausência de pagamento de qualquer parcela do tributo não concretizou a opção por aquela forma de tributação.

Como já dito, a retenção de tributos na fonte não caracteriza a opção pelo lucro presumido, sendo devida, inclusive, pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real. Desse modo, somente estará concretizada a opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira parcela ou quota única do imposto apurado pela contribuinte.

Em decorrência, a Fiscalização apurou o IRPJ e a CSL pelo lucro real, baseando-se na escrituração da própria contribuinte. Assim, igualmente não deve prosperar a alegação da contribuinte de que não teve acesso aos documentos, uma vez que o lucro real foi apurado pelas informações prestadas pela contribuinte.

A contribuinte afirmou, ainda, que foi acusada de manter movimentação financeira à margem da contabilidade. Entendeu que a Fiscalização, tendo concluído pela omissão de receitas pelo sujeito passivo, deveria ter procedido ao arbitramento dos lucros.

No entanto, não consta nos autos qualquer afirmação nesse sentido. Ao contrário do que afirmou a contribuinte, a tributação teve por base a escrituração do sujeito passivo, que conforme reconheceu a Fiscalização, preenche aos "requisitos exigidos pela legislação comercial e contábil", "reunindo condições para apurar o lucro contábil e o lucro sujeito à tributação do imposto de renda", sendo "viável e suficiente para a apuração consistente do lucro real".

Assim, considerando que o arbitramento do lucro é adotado apenas na impossibilidade de recomposição do lucro, real ou presumido, de acordo com a escrituração do sujeito passivo, entendo correta a recomposição do lucro real efetuada pela Fiscalização.

No que tange à multa de ofício aplicada, conforme analisado anteriormente, entendo que deve ser mantida a qualificação, por restar comprovada a ocorrência de dolo por parte da contribuinte, cujo percentual aplicado, de 150%, está em conformidade com o art. 44 da Lei nº 9430/96, sendo vedado a este conselho, considerado as alegações de constitucionalidade suscitadas pela contribuinte, afastar sua aplicação, como determina a sua Súmula nº 2, nos seguintes termos:



"Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária."

A aplicação da taxa SELIC, por sua vez, encontra respaldo no art. 13 da Lei nº 9.065/95, não cabendo à esfera administrativa afastar a aplicação de norma vigente, tendo em vista se tratar de atividade vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula nº 04 do Primeiro Conselho de Contribuintes, que determina a correção dos débitos tributários pela SELIC a partir de 1º de abril de 1995.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareça-se que a obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa), ou acessória, representada por obrigação de fazer. O art. 113 do CTN é expresso em determinar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária decorrente, sendo esta correspondente à multa de ofício.

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa (já que ambos compõem a obrigação principal). Por sua vez, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

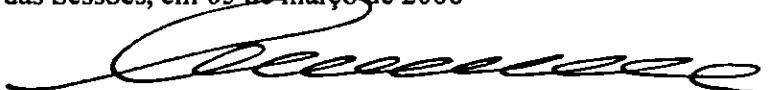
Pelo exposto, entendo que a multa de ofício não paga no vencimento sujeita-se à incidência de juros à taxa Selic a partir do primeiro dia subsequente ao trigésimo dia subsequente à data da ciência do auto de infração.

No que tange à isenção do IRPJ das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, outorgada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, o referido benefício fiscal foi revogado pelo art. 88, XIV da Lei nº 9.430/96. Dessa maneira, ditas sociedades sujeitar-se-ão à tributação do IRPJ pelas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Por fim, a respeito da dedução do IRF e CSL retidos pelas fontes pagadoras, da análise do demonstrativo de cálculo de fls. 49/58, observa-se que a Fiscalização procedeu à correta apuração da receita líquida da atividade, deduzindo-se do IRPJ devido o IRF. Desse modo, deve ser afastada a alegação da contribuinte em sentido contrário.

Isto posto, VOTO no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida em todos seus termos.

Sala das Sessões, em 05 de março de 2008


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

Voto Vencedor

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Redator Designado.

Com a devida vénia, uso discordar do ilustre relator no que tange à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Antes de adentrarmos diretamente na questão posta, vale percorrermos algumas noções tributárias que serão nosso esteio durante o caminho. A primeira diz respeito à diferenciação entre tributo e penalidade; a própria definição de tributo trazida pelo CTN deixa bem clara a separação dos institutos, basta uma breve leitura para percebermos que, como diria o filósofo, uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

No entanto, ao definir crédito tributário, o CTN, em seu artigo 139, explicitou que este decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta; ao percorrermos a obrigação tributária (art. 113 do CTN) encontramos no seu interior tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. Assim, as duas entidades, tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária, pertencem ao crédito tributário:

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

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

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

Pois bem, o artigo 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, o que significa dizer que estes juros recaem tanto sobre o tributo quanto sobre a penalidade pecuniária, vejamos:

"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."

 12

O parágrafo primeiro do mesmo artigo estipula em 1% a taxa de juros a recair sobre o crédito tributário e ressalva a possibilidade da lei ordinária estipular o contrário:

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

Diante de tal autorização, o legislador ordinário editou uma série de normas que modificou inúmeras vezes o regime em relação à aplicação dos juros; peço vénia para tomar emprestado o minucioso trabalho realizado pelo advogado Bruno Fajersztajn em relação à evolução legislativa sobre o tema, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 132:

"Deixando de lado as disposições mais antigas, tomemos como marco inicial da evolução histórica da legislação em questão o Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, cujo art. 16 dispunha que:

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Repare-se que o dispositivo acima transcrito, ao determinar a incidência de juros de mora sobre débitos para com a Fazenda Nacional, referiu-se àqueles "de qualquer natureza".

Em 09 de março de 1989, foi editada a Lei nº 7.738/89, a qual modificou a legislação tributária federal, e em seu art. 23 determinou que os juros de mora deveriam ser exigidos tão-somente sobre os tributos, sem fazer qualquer menção às multas.

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

A Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, praticamente repetiu a redação da lei anterior:

Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

✓-r 13

Posteriormente, essa sistemática foi alterada com a edição da Lei nº 8.218, de 30 de agosto de 1991, que, ao prever a incidência de juros de mora, abrangeu os débitos de qualquer natureza. Confira-se o art. 3º:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; (...).

Posteriormente, foi aditada a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a qual regulou débitos cujos fatos geradores ocorreram a partir de janeiro de 1995. Veja-se o que dispõe o seu art. 84:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna.

Diferentemente daquilo que previram o Decreto-Lei nº 2.323/87 e a Lei nº 8.218/91, que tratavam de "débitos de qualquer natureza", a Lei nº 8.981 referiu-se a "tributos e contribuições".

Em 27 de dezembro de 1996, foi editada a Lei nº 9.430/96, a qual tratou da incidência de juros de mora no art. 61 e no seu parágrafo 3º. Confira-se:

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.
(...)

§ 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.

Como se pode observar nos dispositivos transcritos, a incidência de juros ocorre sobre os "débitos para com a

União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Logo após a Lei nº 9.430/96, o Governo Federal emitiu a Medida Provisória nº 1.542-18, de 16 de janeiro de 1997, que foi sendo reeditada, até sua conversão na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Verificou-se o teor dos arts. 29 e 30 daquela Lei:

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

A norma transcrita tratou da incidência de juros de mora sobre "débitos da qualquer natureza". Tal como no caso da Lei nº 8.383/91, a Lei de 2002 especificou ser aplicável tão somente aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994".

Assim, tem-se que a regra vigente no momento da constituição do crédito tributário no presente caso é a determinada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, a qual regula a incidência de acréscimos moratórios sobre *débitos decorrentes de tributos e contribuições* cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997; daí retiramos nossa conclusão, pois a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, e sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo. Portanto, resta clara a inaplicabilidade da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Por fim, cabe a indagação sobre a possibilidade da incidência dos juros determinados pelo artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício, tendo em vista que esta não foi abarcada pela legislação que determinou a incidência da taxa Selic sobre o tributo ou contribuição.

Ora, o legislador complementar estipulou a taxa de 1% sobre o crédito tributário e determinou que a lei ordinária poderia dispor diversamente; ao determinar que a taxa a ser utilizada era a Selic sobre os tributos e as contribuições, o artigo 61 da Lei nº

9.430/96 não só legislou diferente em relação à taxa mas também em relação à base de cálculo (*o crédito tributário* foi substituído pelos *tributos e contribuições*); o que pretendeu o legislador ordinário foi se utilizar do direito a ele concedido pelo próprio CTN e alterar todo o regime de incidência de juros, não apenas alterando a taxa a ser aplicada como também a base sobre a qual recaem os juros.

Outrossim, mesmo que se entenda ser cabível a taxa estipulada pelo CTN em seu artigo 161, esta deveria constar do lançamento; entender que não é devida a taxa Selic, imputada pelo órgão tributante, e alterá-la para a taxa de 1% determinada pelo CTN significa inovar o lançamento, o que é vedado a este órgão administrativo de julgamento.

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

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2008

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR