



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Recurso nº : 134.548
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1996
Recorrente : W. REPRESENTAÇÃO, COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 19 de março de 2004
Acórdão nº : 103-21.569

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - A falta de comprovação das obrigações que compõem o passivo autoriza a presunção de omissão de receitas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por W. REPRESENTAÇÃO, COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PESS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77

Acórdão nº : 103-21.569

Recurso nº : 134.548

Recorrente : W. REPRESENTAÇÃO, COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA.

I - RELATÓRIO

I.a - Identificação

Trata-se de recurso interposto por W Representação, Comércio e Assistência Técnica Ltda., já devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 1.532/2002 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto-SP (fls. 268).

I.b - Exigência

Transcrevo, adiante, por bem descrever os autos, o relatório integrante do acórdão contestado.

"A empresa em epígrafe foi autuada em relação ao imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ (fl. 3), programa de integração social - PIS (fl. 9), contribuição para a seguridade social - Cofins (fl. 15), imposto de renda retido na fonte - IRRF (fl. 20) e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (fl. 26), para exigência do valor total de R\$132.608,42, encargos legais, inclusive.

A irregularidade descrita nos anexos ao auto de infração *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal*(fl. 04), *Termo de Constatação Fiscal*(fl. 85) e *Termo de Encerramento de Ação Fiscal* (fls. 197/198), em resumo, foi a omissão de receitas decorrente da apuração de passivo fictício em relação aos fatos geradores do ano-calendário de 1995. Valores e enquadramento legal à fl. 4.

Enquadramento legal da multa de ofício e juros de mora à fl. 8.

Em decorrência das irregularidades acima, foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 - Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Foi lavrado o auto de infração de fl. 3, para exigência do IRPJ no valor de R\$45.828,71, encargos legais, inclusive;

2 - Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Foi lavrado o auto de infração de fl. 9, para exigir a contribuição para o PIS, no valor de R\$ 1.367,01, encargos legais, inclusive. Enquadramento legal às fls. 10/11.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

3 - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Foi lavrado o auto de infração de fl. 15, para exigir a contribuição para a Cofins, no valor de R\$ 3.666,36, encargos legais, inclusive. Enquadramento legal à fl. 16.

4 - Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Foi lavrado o auto de infração de fl. 20, para exigir o imposto decorrente da omissão de receitas, no valor de R\$ 63.414,88, encargos legais, inclusive. Enquadramento legal à fl. 21.

5 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Foi lavrado o auto de infração de fl. 26, para exigir a contribuição para a CSLL, no valor de R\$ 18.331,46, encargos legais, inclusive. Enquadramento legal à fl. 27.

Na impugnação, apresentada por seu representante legal, a empresa contestou a exigência formalizada (fls. 199/200), alegando, em resumo, que foram localizados os recibos e duplicatas pagas, referentes aos valores apurados como passivo fictício. Anexou cópias dos documentos às fls. 207/228.

Às fls. 264/265, relatório de diligência fiscal para verificação das provas anexadas pelo impugnante, na qual foram anexadas cópias de documentos (fls. 241/246) e do livro Diário e Razão (fls. 254/262)."

I.c - Decisão de Primeira Instância

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto-SP, por unanimidade de votos dos seus integrantes, julgou o lançamento procedente em parte. A ementa do acórdão se encontra assim redigida, *in verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Constatada a existência de passivo fictício, presume-se a omissão de receitas em igual valor.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

COFINS. IRRF. CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO. PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995

Ementa: CANCELAMENTO.

Cancela-se a exigência da contribuição para o PIS por ter sido constituída com base em dispositivo inaplicável em respeito ao prazo nonagesimal.”

A decisão exonerou a exigência de PIS relativa aos fatos geradores de outubro a dezembro de 1995 e manteve integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, Cofins e IRF.

Ciência do acórdão pela Recorrente em 15/07/2002 (fls. 287).

I.d - Recurso

W Representação, Comércio e Assistência Técnica Ltda. interpôs recurso em 14/08/2002 (fls. 289). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese.

- A multa aplicada “é característico ato de excessiva penalização”;
- “Não se pode cobrar tributo assentado em mera presunção, ainda mais em presunção de homem como aqui levantada pela fiscalização”. Compete ao Fisco demonstrar a prática da infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

- É muito mais grave cobrar tributo sem causa legal do que sonegar tributo devido;
- O tributo não pode ser confiscatório;
- A utilização da taxa Selic como juros de mora é constitucional.

O envio do recurso para julgamento deste Conselho está amparado em liminar concedida na AMS nº 2002.61.02.014481-5 (fls. 407).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

II - V O T O

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

II.a - Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade.

II.b - Fundamentação

Inicialmente, deve-se esclarecer acerca da presunção que respalda a tributação da omissão de receitas com base em passivo fictício, prevista no § 2º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77¹, adiante transcrito:

"Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

(...)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

(...)"

Percebe-se que a presunção não é do tipo simples, comum, ou *hominis*, que resulta das conclusões obtidas por meio da observação criteriosa do que acontece ordinariamente na vida. As presunções *hominis* não encontram respaldo no campo do Direito Tributário, no qual exige-se prova para os fatos alegados pela fiscalização, como já pacificado na doutrina e na jurisprudência.

A presunção de omissão de receitas em função de passivo fictício encontra-se prevista na lei, não é originada apenas da mente da autoridade fiscalizadora, como na hipótese da presunção simples. Em se tratando de presunção legal, o fato presumido, a omissão de receitas, é tido por verdadeiro porque a lei assim o definiu, é a verdade legal. Dá-se, aqui, a inversão do ônus da prova, que, na regra geral,

¹ Art. 228 do RIR/94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

compete ao Fisco, nos termos prescritos pelo § 2º do art. 9º do acima citado diploma legal.

Essa presunção legal é da espécie relativa, a que admite oposição de prova contrária da real ocorrência do fato presumido, por parte de quem suporta o ônus de fazê-lo, no caso, o contribuinte.

Da análise dos autos, observo que os documentos apresentados com a impugnação foram individualmente analisados e corretamente rejeitados para fins de comprovação das obrigações que integram o passivo. Não vislumbro retificações cabíveis na decisão a quo.

A Recorrente afirmou que o tributo não pode ser confiscatório. Nesse ponto, ela conta com a minha concordância. Entretanto, ela não demonstrou a ocorrência dessa hipótese no caso concreto ora sob exame. Trata-se de alegação desprovida de comprovação.

Quanto à multa, foi aplicada corretamente conforme prevista na lei.

A exigência de juros de mora sobre o valor do tributo não pago no vencimento decorre do comando do artigo 161 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN) - que goza do *status de lei complementar*:

"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.
(...)"

A sua incidência independe do "motivo determinante da falta". Os juros de mora estão vinculados ao tributo devido e devem ser indicados no auto de infração mesmo na hipótese de suspensão de exigibilidade em consequência de ordem judicial. A sua exigência está condicionada à do principal (o tributo): a decisão definitiva,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

administrativa ou judicial, conforme o caso, é que definirá se o tributo é devido e, consequentemente, se os juros também são.

A suspensão da exigibilidade implica na impossibilidade de o sujeito ativo adotar os procedimentos legais de cobrança, administrativa ou judicial, do crédito tributário. Entretanto, não interrompe ou elimina a incidência dos juros de mora, conforme claramente disposto no acima transcrito art. 161 do CTN, excetuada a hipótese de existência de depósito do montante integral discutido, por razões que não cabe aqui expor uma vez que não se trata do caso analisado neste processo.

Juros de mora não representam sanção. Têm caráter compensatório decorrente do custo financeiro com o qual o contribuinte onera o sujeito ativo ao pagar o crédito tributário após o vencimento. Hugo de Brito Machado tem esclarecedora lição sobre a sua natureza:

“Os juros, embora denominados juros de *mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte.”² (destaque em itálico consta do original).

A taxa SELIC, correspondente à média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Públicos Federais, do ponto de vista dos seus fundamentos econômicos, exatamente por refletir o custo financeiro de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, adapta-se adequadamente como fator compensatório desse ônus imposto pelo atraso na quitação dos créditos tributários. Também não se deve olvidar que a taxa SELIC é igualmente aplicada sobre tributos restituídos e compensados.

A sua variação reflete as condições de mercado e não representa correção monetária, instituto há muito banido do ordenamento tributário brasileiro. Afirmar-se que a SELIC é novo tributo, ou é aumento de tributo ou ainda, é confisco, não resiste ao cotejo entre esses conceitos legais e o de taxa de juros.

² “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Dialética, São Paulo, 4ª edição, 2000, pág. 141.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

Também é descabida a alegação de ocorrência de *bis in idem* uma vez que para tal pressupõe-se dupla tributação originária do mesmo sujeito ativo e incidente sobre um mesmo fato tributável. O que, no presente caso, não acontece tendo em vista que juros de mora não são tributo.

O art. 161 do CTN fornece o respaldo legal da exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC. Observe-se o que preceitua o parágrafo 1º do citado artigo, a seguir transscrito:

“Art. 161.(...).

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

Esse parágrafo contém uma regra de aplicação subsidiária que determina a aplicação da taxa de 1% desde que não haja lei específica que regule a matéria de maneira diversa. O intérprete atendo entenderá que a taxa de 1% não significa um limite para o legislador ordinário, que, se ultrapassado, caracterizaria uma ofensa ao princípio da hierarquia das normas jurídicas. Trata-se de autorização expressa, concedida pela lei complementar, para que a lei ordinária disponha de modo diverso, como assim fez o art. 13 da Lei 9.065/95:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Portanto, o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de juros, Lei 9.065/95, para fins do que determina o Caput do Art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC, encontra-se em harmonia com a norma complementar à Constituição da República.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

Trata-se de situação diversa da que ocorre com comando semelhante inserido no artigo 150 do Código: "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150). Ali, se a lei ordinária fixar prazo maior, invadirá o âmbito privativo da lei complementar em desrespeito ao comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

A escolha da SELIC pelo legislador para fins do atendimento ao comando do art. 161 do CTN afasta qualquer ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, ao contrário do que alguns propugnam, haja vista a sua criação por intermédio de resolução do Conselho Monetário Nacional. Ilegalidade ocorreria se ela fosse aplicada para os mesmos fins tributários sem existência de lei que previsse tal aplicação.

Falar-se em desrespeito à competência tributária significa repetir-se o mesmo equívoco de interpretação já apontado no parágrafo anterior. Não foi o Conselho Monetário Nacional quem determinou essa exigência, foi a lei, atendidas as regras de tramitação legislativa do Congresso Nacional.

As variações mensais da taxa SELIC não constituem afronta aos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. O elemento aplicado como taxa de juros consta da lei, como exigido pelo art. 161 do CTN, é fixo e previamente conhecido. Variável é o seu percentual por refletir o contexto econômico. Não há, portanto, nenhuma agressão à estabilidade das relações jurídicas.

Tampouco vislumbro desrespeito ao § 3º do art. 192 da Carta Magna, que fixou em 12% ao ano o limite da taxa de juros reais. Observe-se que essa regra está inserida no Capítulo IV do Título VII, o que a torna aplicável ao Sistema Financeiro Nacional e não ao Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). Ademais, esse parágrafo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000669/99-77
Acórdão nº : 103-21.569

Por fim, há muito se encontra pacificado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC para fins do que determina o art. 161 do CTN é legal e constitucional.

II.c - Conclusão

Deve-se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2004

ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA