



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002829/2010-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-004.920 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente CONSULTORIA DE IMÓVEIS SANTA PAULA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

RECURSO DA CONTRIBUINTE IDÊNTICO À IMPUGNAÇÃO

Conforme faculdade do regimento interno desse Conselho mantenho parcialmente a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se como omissão de receitas, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PIS/CONFINS - LEI 9.718/98.

O Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, afastando o alargamento pretendido por este dispositivo e assim restringindo a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins ao faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços. Nesse sentido não se submete-se à incidência de PIS/Cofins, as receitas financeiras.

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme solução COSIT 13/2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento às preliminares de nulidade da autuação e, no mérito, por maioria, dar parcial provimento ao recurso para excluir o PIS e a COFINS incidente sobre as receitas financeiras e o ICMS da base do PIS e da COFINS, mantendo parcialmente o lançamento. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel que negava provimento à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Por bem descrever o caso do autos reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração (fls. 03/46), cuja ciência se deu em 25/08/2010, exigindo-lhe o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 7.587,82, Contribuição para o PIS de R\$ 4.204,22, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 6.829,03 e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 19.404,55, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 79.546,38, em virtude de omissão de receita nos anos-calendário de 2006 e 2007 caracterizada por depósitos e investimentos, realizados junto a instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Conforme Termo de Verificação de Irregularidades Fiscais (fls. 47/51), os procedimentos fiscais iniciaram-se em 08/07/2009 com a ciência do Termo de Início de fls. 08/09 pelo preposto Wagner Jose Rodrigues (contador da empresa), por meio do qual foi a empresa intimada a apresentar: (1) Cópia do contrato social e suas alterações ocorridas nos últimos 5 (cinco) anos; (2) Livro Caixa; (3) Cópia dos extratos bancários de todas contas correntes, poupança, e aplicações financeiras mantidas pela empresa junto as instituições financeiras com as quais mantém ou manteve relacionamento no período acima especificado; (4) Relação por escrito em 2 (duas) vias devidamente firmada pelo representante da empresa, ou procurador legalmente constituído, se for o caso, informando nome da instituição, número da agência e da conta mantida no período em referência; (5) Comprovantes da efetiva origem dos recursos objeto das operações de depósitos e demais créditos efetuados no período, e (6) demais esclarecimentos e informações que a critério julgar de para explicitar os elementos acima solicitados.

Após solicitar prorrogação de prazo por mais 30 (trinta) dias (fl. 101), a contribuinte apresentou em 20/08/2009 o requerimento de fls. 107, alegando que “em relação às informações solicitadas quanto aos extratos bancários, são indevidas, já que impossível se torna a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial”. Juntou a Escritura de Incorporação de Imóveis do Primeiro Cartório de Notas de São Jose do

Rio Pardo-SP, livro de notas 178, fl. 193 V 2 , datada de 29/01/1981; e alterações do contrato social datadas de 30/12/1982 e 30/10/1987 (fls. 113/123).

Em 28/09/2009 foi lavrado o Termo de Ciência e Continuação de Procedimento Fiscal, ciência em 02/10/2009 (fl. 128), pelo qual foi esclarecido à contribuinte de “*que os fundamentos para exame de registros das instituições financeiras, inclusive contas de depósitos e aplicações financeiras, encontram-se claramente definidos e com o devido amparo legal, como transcritos em sua própria argumentação na citação do art. 6º , caput, da Lei Complementar N º 105/2001, art. 2º do Decreto N º 3724/2001*”.

Em razão da não apresentação dos extratos bancários, estes foram solicitados às instituições financeiras as quais encaminharam os documentos solicitados (fls. 139/249).

Com base nos lançamentos constantes nos extratos foram elaboradas as planilhas denominadas "EXTRATO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA" (fls. 257/264), discriminando individualmente as operações efetuadas a CRÉDITO (depósitos, descontos de cheques predatados, TEDs, DOCs, etc.), com a informação de que foram desconsiderados os cheques depositados devolvidos, estornos etc., os quais foram anulados com o registro a DÉBITO (registro "D" na coluna D/C da planilha) e que, dessa forma, foram tão somente considerados os créditos efetivamente computados no saldo.

Em 26/02/2010 a contribuinte foi intimada a apresentar:

1 - Documentação hábil e idônea que comprove a efetiva origem dos recursos empregados nos depósitos e demais créditos efetuados nas instituições financeiras abaixo identificadas, os quais encontram-se devidamente discriminados nas planilhas denominadas "EXTRATO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA", as quais seguem em anexo integrando o presente Termo.

1.1- Banco do Brasil S/A - Agência 0066-3, conta corrente n° 15742-2, movimentação nos anos de 2006 e 2007, e

1.2- Banco Nossa Caixa S/A - Agência 0021-3, conta corrente n° 04.000.442-1, movimentação nos anos de 2006 e 2007.

Em 16/03/2010 a contribuinte apresentou o requerimento de fls. 266 aduzindo que, embora discordando plenamente da quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, presta os seguintes esclarecimentos:

A planilha apresentada em sede de fiscalização não realizou a exclusão de diversas movimentações financeiras que evidentemente equivocadas: (i) — transferência entre contas; (ii) — valores recebidos como liberação de financiamento ou empréstimos; (iii) — cheques devolvidos.

Ora, tais situações não podem ser tributadas, especialmente, por presunção, pois: (i) — transferência entre contas: representa o mesmo dinheiro e não sendo possível tributar diversas vezes; (ii) — empréstimos ou liberação de créditos: não são receitas a serem tributadas como renda, pois se trata de um dinheiro vinculado a uma dívida (passivo), não havendo acréscimo patrimonial; (iii) — cheques devolvidos não são renda.

Como se encaminhou planilha sem exclusão de tais situações, restou de extrema dificuldade pode esclarecer todos os valores lançados. Assim, é de rigor a exclusão de tais situações.

Lembre-se, ademais, que a fiscalizada recolheu tributos, de modo que resta impossível se presumir a totalidade dos depósitos.

Por fim, há de se ressaltar que não se deve tributar por presunção, sendo do Fisco o ônus da prova (art. 142 do CTN).

Em tais condições, requer a V. Sa a exclusão dos itens mencionados, encaminhando-se nova planilha a fim de que seja possível, dentro do prazo de 20 dias, a partir da intimação, realização de novos esclarecimentos e juntada de documentos.

No Termo de Recepção e Continuação de Ação Fiscal, datado de 26/03/2010, ciência em 06/04/2010, a autoridade fiscal assim se manifestou:

Por oportuno esclarecemos que não procedem as alegações efetuadas, tendo em vista que todas exclusões mencionadas já foram devidamente consideradas nas planilhas conforme identificadas nos extratos bancários, e explicado nos esclarecimentos prestados no Termo de Intimação Fiscal acima. Assim, não há outra planilha a ser elaborada, contudo caso haja alguma exclusão não considerada, concedemos o prazo solicitado a partir da data do requerimento para efetuar a devida comprovação através de documento hábil e idônea, reiterando ser o objetivo da Intimação oferecer plenas condições e oportunidades de comprovação, prosseguindo a ação fiscal estritamente em conformidade com os dispositivos legais.

Transcorrido o prazo concedido sem que a contribuinte apresentasse quaisquer outros esclarecimentos ou novos documentos, foram lavrados os autos de infração para exigir os tributos e contribuições decorrentes da omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos termos dispostos no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Inconformada, a empresa ingressou com a impugnação de fls. 410/458 aduzindo como razões de defesa o seguinte:

1 - Nulidade. Cerceamento de defesa. Devido processo legal administrativo.

Alegou ter havido cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o auto de infração foi lavrado com fundamento em depósitos bancários e não houve, juntamente com o auto de infração e termo de verificação fiscal, a apresentação de uma planilha com as contas correntes e os depósitos bancários — um a um — que foram utilizados como omissão de receitas e aplicada a presunção. Não houve o encaminhamento da descrição dos depósitos, razão pela qual há cerceamento ao pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

Acrescentou que a planilha genérica, constante do Termo de Verificação de Irregularidades fiscais, apenas fornece os valores mensais, sem a devida discriminação de datas e valores individuais, o que impossibilita a apresentação de defesa, pois pela demonstração da planilha acima, não é possível a identificação de quais foram os depósitos considerados como omitidos pela fiscalização e sem a demonstração de todos os elementos que serviram de fundamento, um a um, dos depósitos bancários que foram utilizados no lançamento, impede plenamente a defesa do impugnante, principalmente, quando se inverte o ônus da prova em seu desfavor.

2 - Nulidade. Obtenção de prova ilícita por ofensa ao Princípio

Constitucional do Sigilo.

Alegou que todo o procedimento fiscal já nasceu NULO DE PLENO DIREITO porque inobservou direitos constitucionais básicos inerentes ao cidadão, uma vez que houve evidente utilização de prova ilícita, que contamina, conseqüentemente, todas as demais provas e atos decorrentes ("fruits of poisonous tree"), posto que a fiscalização fez tábua rasa do preceito constitucional, adquirindo os extratos bancários diretamente das instituições financeiras, sem ordem judicial, que é o único instrumento legítimo, imparcial e confiável, na avaliação das circunstâncias concretas, ensejadoras de uma possível quebra do sigilo bancário.

Acrescentou que nem mesmo a Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, não tem o condão de tornar o Fisco Federal independente de autorização judicial, ou seja, não pode afastar o prévio exame do Poder Judiciário sobre o cabimento da quebra do sigilo, transferindo tal prerrogativa à própria administração pública, aos próprios interessados na suposta "investigação".

3 - Presunção de Omissão de Receitas

Alegou que o lançamento com base em extratos bancários vem sendo rechaçado pela jurisprudência, pois, como se sabe, no giro bancário, o valor atual contém o valor anterior e, além disso, os valores indicados em extrato bancário correspondem, sempre, à movimentação do dinheiro, e não à "renda" efetivamente percebida, pois é preciso ter em mente que os extratos bancários podem conter empréstimos, valores liberados por cheques especiais, circulação de valores entre bancos, e muitas outras situações que não afetam a renda da Impugnante em cada ano, porquanto não representam "plus". E, exatamente por isso, que o E. Conselho de Contribuintes já pacificou entendimento no sentido de não admitir os depósitos bancários como suposto indicativo de omissão de receita, para fins de lançamento tributário.

Alegou que no Relatório Fiscal integrante do Auto de Infração, o Sr. Fiscal atuante não disfarça o fato de ter se esquecido das despesas, pois, em nenhum momento, faz alusão a elas. Somente por isso, já resta evidente a total inconsistência do Auto de Infração lavrado contra o recorrente.

4 - Tributação Reflexa — PIS. COFINS. CSLL

Além de reiterar todos os argumentos já ventilados, alegou que existem matérias que devem ser discutidas de plano, quais são:

4.1 - Presunção de Omissão de Receitas -PIS/COFINS/CSLL/IPI/INSS - Falta de previsão legal

Alegou que a autoridade administrativa lavrou auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, com fulcro no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, porém este artigo somente permite a presunção para efeitos de apuração de eventual omissão de renda e a conseqüente apuração do imposto sobre a renda, não podendo ser estendida para a tributação do PIS, da COFINS, da CSLL, por falta de previsão legal, o que aconteceu somente com a MP 449, de 03 de dezembro de 2008, em seus artigos 24 e 27.

Concluiu afirmando que é de rigor a insubsistência do Auto de Infração lavrado quanto ao PIS, COFINS, IPI, INSS e CSLL, por falta de previsão legal para presunção de omissão de receitas.

4.2 - Do aumento da Base de Cálculo da COFINS e do PIS

Pelas razões que enumera requereu seja reconhecido o direito da impugnante de recolher o COFINS cobrado nos moldes previstos na Lei Complementar 70/91 reconhecendo-se a inaplicabilidade das disposições constantes da Lei n.º 9.718/98 que alargaram a sua base de cálculo e, acaso seja necessário, requer-se a realização da competente perícia técnico contábil para a correta aferição dos valores devidos.

Acrescentou que em recente julgamento o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a inconstitucionalidade da extensão realizada na base de cálculo da COFINS, consoante art. 32, §1º, da Lei n.º 9.718/98, que possibilitaria no presente caso a tributação das receitas financeiras.

Em tais condições, o lançamento é insubsistente, eis que se pauta em base de cálculo alargada por lei inconstitucional e ilegal, sendo indevida a exigência da COFINS e do PIS sobre as receitas financeiras.

4.3 - Da Indevida Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Alegou que o Supremo Tribunal Federal já manifestou-se no sentido de que o ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas (conforme previsão das Leis Complementares 07/70 e 70/91).

5 - Dos Juros Selic Aplicados

Alegou que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado.

6 - Da Muita Confiscatória Aplicada

Alegou que o valor da multa de 75%, é de evidente irrazoabilidade e confisco, principalmente, em virtude da Impugnante, em momento algum, ter sonogado as informações solicitadas, sendo, portanto, forçoso o cancelamento da multa imposta.

Argumentou que tendo em vista o caráter confiscatório da multa, esta deveria ser reduzida, no mínimo, ao patamar de . 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2, da Lei n.º 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

7 - Da não Incidência de Juros sobre a multa

Alegou que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, conforme ensina Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º vol. Pág. 322), eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal.

A multa lançada diz respeito a uma penalidade aplicada ao devedor, que nada tem a ver com o capital do qual o credor foi privado de utilizar, esse sim passível de incidência de juros.

8 – Do pedido.

Requereu seja conhecida e provida a presente impugnação, especialmente, para reconhecer a improcedência o lançamento tributário relevando-se as questões acima expostas, bem como a documentação acostada aos autos, tendo em vista sua insubsistência como medida de legalidade.

Requeru, outrossim, seja reconhecida a inaplicabilidade da Taxa SELIC, bem como, acaso superado o entendimento acima, seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%, devendo a mesma ser redimensionada para 20% de conformidade com o art. 61, § 2º da Lei n.º 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Finalmente, requereu, quando do julgamento, seja o patrono do recorrente devidamente intimado, para que possa sustentar oralmente as suas razões, sob pena de cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Quando do julgamento da Delegacia de origem, a decisão restou assim emendada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. LEGALIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É incabível a arguição de nulidade do procedimento quando os atos administrativos encontram-se revestidos de suas formalidades essenciais e a infração encontra-se perfeitamente identificada e demonstrada no lançamento constituído em estrita observância aos preceitos legais, afastando-se a hipótese de cerceamento de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARÁTER ABUSIVO DA MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE DA TAXA SELIC. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

Irresignações endereçadas diretamente contra dispositivo legal que define base de cálculo do PIS e da Cofins, contra caráter pretensamente abusivo da multa de ofício instituída em lei, bem como contra suposta ilegitimidade do uso da TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não podem ser apreciadas pelas autoridades julgadoras administrativas. A estas cabe apenas examinar a conformidade do ato de lançamento em face das normas fiscais de regência, já que lhes carecem poderes para apreciar pretensos vícios de leis, prerrogativa esta exclusiva do Poder Judiciário.

SIGILO BANCÁRIO.

A LC 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. As questões da constitucionalidade e da observância de princípios constitucionais levantadas constituem matérias que ultrapassam os limites da competência para julgamento na esfera administrativa, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida na Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

AUTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, implicam na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. A decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada com a decisão, interpôs a contribuinte recurso alegando as mesmas razões da impugnação.

Este é o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Tendo em vista que o recurso é idêntico à impugnação utilizo-me da faculdade do §3º do art. 57 do regimento desse Conselho¹ para fazer das razões da Delegacia de origem as minhas e manter em parte a decisão por seus próprios fundamentos, conforme abaixo:

1 – Da nulidade - Cerceamento de defesa.

Alegou que o auto de infração foi lavrado com fundamento em depósitos bancários e não houve, juntamente com o auto de infração e termo de verificação fiscal, a apresentação de uma planilha com a discriminação das contas correntes, dos valores individualizados dos depósitos e das datas, e que a planilha genérica, constante do Termo de Verificação de Irregularidades fiscais, apenas fornece os valores mensais, razão pela qual alegou nulidade por cerceamento ao pleno exercício do direito de defesa.

A respeito de nulidade assim dispõe o art 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

¹ Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Portanto, se os atos e termos forem lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Evidentemente que o auto de infração deve ser instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, cientificando o sujeito passivo desses atos e documentos, bem assim deve a descrição dos fatos ser precisa e deve haver consentaneidade com o enquadramento legal. O relato pelo representante do fisco deve ser completo de modo a não restringir o pleno conhecimento, pelo atuado, dos fatos que motivaram a ação fiscal, para que este, tomando conhecimento do que lhe está sendo exigido, possa se defender, evitando, inclusive, protelação da lide e aperfeiçoamento da exigência.

Aliás, o Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, art. 9º, já com a redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, requer que o auto de infração seja instruído com todos os termos, depoimento, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, cientificando o sujeito passivo desses atos e documentos.

Referida determinação foi respeitada na elaboração do presente auto de infração, haja vista que os autos estão instruídos com farta documentação que demonstra ter a fiscalização empenhado sensíveis esforços na busca da verdade material, para então poder concluir pelo cometimento de infração, com base num feixe de elementos convergentes para a situação imponível prevista em lei, qual seja, omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada.

A contribuinte foi intimada, sim, das planilhas com a discriminação das contas correntes, dos valores individualizados dos depósitos, os históricos e as datas do crédito/depósito e a intimação para a contribuinte comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias, de forma que a contribuinte conheceu plenamente quais os valores foram levados à tributação. Portanto, ao contrário do que foi alegado pela defesa, a fiscalização demonstrou sim como se chegou à omissão de receita e a apuração se deu, mês a mês, com a identificação individual dos depósitos bancários, tal como é exigido pela legislação de regência.

Além disso, consta dos autos de infração a descrição das irregularidades verificadas e os respectivos enquadramentos legais, bem assim a penalidade aplicada, a descrição do fato gerador, a matéria tributável, o montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, o termo de intimação para o seu cumprimento ou oferecimento de impugnação, conforme exigido por lei, a identificação da autoridade fiscal, incluindo sua matrícula funcional. Portanto, o auto de infração contém as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, qual seja, formalizar o crédito tributário, individualizando-o e dando-lhe a qualidade de exequível, conforme determina o Código Tributário Nacional (CTN), art. 142.

Os diversos diplomas legais citados como enquadramento da infração apontada prestam-se precisamente a consagrar o princípio da estrita legalidade, os quais juntamente com a descrição dos fatos não deixam dúvidas quanto à infração apontada no auto de infração, permitindo, assim, ao contribuinte, amplo conhecimento do que lhe foi imputado, de modo que não se pode cogitar de ter tido sua defesa prejudicada, nem que o auto de infração carece de motivação suficiente.

Uma vez finalizado o procedimento administrativo de lançamento, foi permitido o contraditório que consiste na faculdade da parte se manifestar sobre os fatos e documentos trazidos ao processo pela outra. A autuada possuía a prerrogativa de rebater as acusações, utilizando-se de todos os meios lícitos de provas que julgasse relevantes para elidir o lançamento. Assim, não há que se falar que o lançamento foi efetuado com preterição do direito de defesa do contribuinte, mesmo porque esta só se refere à possibilidade de impugnar o lançamento feito, e esta possibilidade foi dada a interessada, cuja contestação está sendo objeto de apreciação.

Somente há sentido em falar em devido processo legal após a apresentação da impugnação, que instaura o contraditório, quando passam a serem aplicáveis os princípios da ampla defesa e do contraditório. Antes, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

A defesa e o devido processo legal foram garantidos após a lavratura do auto de infração, pois com ela a interessada passou a ter direito à impugnação, alegando tudo o que entendeu cabível, e apresentando as provas que considerou relevantes. Nessas circunstâncias esvai-se qualquer argumentação no sentido de questionar a validade do rito processual que foi implementado.

Em suma, verifica-se que a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as peças impositivas tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando ainda todos os requisitos constantes do artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Evidente também que não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os lançamentos efetuados pela fiscalização, razões pelas quais é de se rejeitar as preliminares suscitadas.

2 - Da nulidade – quebra de sigilo bancário.

Dos fatos alegados pelos impugnantes que poderiam viciar o lançamento e levar à declaração de suas nulidades estaria a obtenção de dados da conta-corrente bancária da empresa fiscalizada sem ordem judicial, por violação de direito constitucionalmente assegurado, constituindo-se, assim, em prova ilícita.

Entretanto, não assiste razão aos impugnantes, eis que as informações financeiras trazidas aos autos foram obtidas em consonância com as normas vigentes no Ordenamento jurídico pátrio, como ficará demonstrado.

Primeiramente, há de observar que a verificação da constitucionalidade do dispositivo legal na qual está fundamentada a requisição de informações junto às instituições financeiras é controle estranho às atribuições deste órgão julgador que faz apenas o juízo de legalidade do ato administrativo. Esta orientação já foi expressada pela Secretaria da Receita Federal, órgão cujos atos normativos vinculam o julgador administrativo em primeira instância de julgamento, mediante o Parecer Normativo CST n.º 329/70, consoante trecho a seguir destacado:

“... a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”

Sem a pretensão em fazer uma análise quanto à constitucionalidade do dispositivo que autoriza a requisição de informações junto às instituições financeiras, há que se proceder, num primeiro momento, ao exame da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 e o parágrafo 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.174 de 09 de janeiro de 2001, dentro dos limites de competência atribuídos aos órgãos administrativos judicantes para apreciação da matéria.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001, dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, introduzindo significativas modificações no instituto do sigilo bancário em relação ao seu anterior disciplinamento, conferido pelo art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, ora revogado.

Assegura a aludida Lei Complementar, no seu art. 1º, § 3º, III, abaixo transcrito, que o fornecimento de informações à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, ou equiparadas, referentes à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, necessárias à identificação dos contribuintes e dos valores das respectivas operações, nos termos do art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 c/ redação dada pela Lei nº 10.174/2001, não constitui violação do dever de sigilo bancário. No mesmo sentido, prescreve a citada Lei Complementar, no seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidas nos seus artigos 2º, 3º, 4º, 5º,

6º, 7º e 10.

“Art. 1º ...

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2o do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expreso dos interessados;

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.”

A relativização do direito ao sigilo bancário em face do interesse da coletividade encontra eco nos nossos tribunais, conforme decisão unânime da Colenda

Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida por ocasião do julgamento do recurso de apelação n.º 2004.61.02.013627-0, com relatoria do Exmo. Juiz Carlos Muta, publicado no DJU de 26/01/2006, à página 250, cuja ementa se transcreve:

“DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SIGILO. DADOS. INTIMIDADE. VIDA PRIVADA. PROCEDIMENTO FISCAL DE QUEBRA. APURAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01. LEIS Nº 9.311/96 E Nº 10.174/01. LEGITIMIDADE DA AÇÃO ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES.

1. A declaração de direitos e garantias fundamentais, em favor da cidadania, não pode inviabilizar e, pelo contrário, deve harmonizar-se com o exercício de competências constitucionais pelo Poder Público, nos exatos limites em que definidas, visando à tutela de interesses sociais de maior alcance.

2. O inciso XII do artigo 5º da Carta Federal não tem o sentido de tutela do SIGILO de dados, para conferir inviolabilidade aos dados bancários, exatamente porque esta interpretação estaria em confronto com ideias básicas da organização da vida social. A interpretação constitucionalmente adequada situa a tutela no SIGILO da comunicação de dados, na segurança do sistema de informação, de modo a coibir a interferência abusiva na transmissão dos dados e não diretamente destes em si, que podem ou não ser tornados públicos, a depender do quanto isto afete uma outra garantia da individualidade, tutelada, em tese, não pelo inciso XII, mas pelo X do artigo 5º da Constituição Federal.

3. A inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas é garantia individual que, por evidente, não possui contornos absolutos porque situado num plano de convivência constitucional com outros princípios e valores, conduzindo, em caso de aparente conflito, à concretização de técnicas de interpretação, específicas do direito constitucional. A intimidade e a vida privada não podem ser visualizadas apenas pelo ângulo da defesa do patrimônio individual, embora este seja essencial, justamente porque, se é verdade que o público torna necessário o privado, como reserva de consciência, de expressão e de desenvolvimento da própria individualidade, tampouco pode ser olvidado que o social conduz à necessidade de conversão, em grau a ser aferido pelo critério da razoabilidade, do segredo absoluto em relativo como consequência e na extensão do rigorosamente necessário à interação do indivíduo com a sociedade a que pertence.

4. Não convence a ideia de que os dados bancários constituem segredo constitucionalmente tutelado e, pois, infenso a qualquer intervenção, mesmo a título de interesse público e social. Pelo contrário, uma vez que tais informações não envolvem típica, necessária e exclusivamente a esfera da atuação íntima do indivíduo (v.g. - religião, relações de família), na qual, de qualquer maneira, sequer pode ser invocada a garantia de proteção absoluta ao seu titular (contra, por exemplo, a investigação de crimes por ideologia religiosa, ou contra a própria família), resta evidente que pode o legislador definir não apenas o SIGILO, mas os seus limites, ou seja, a medida do razoável nesta interação de valores, destinada a permitir que terceiros, devidamente identificados e em condições especificadas, possam acessar os dados bancários para tutelar este ou aquele direito constitucionalmente relevante e que, por isso, legitimamente contrapõem-se ao rigor do segredo absoluto pretendido. Certo, pois, que o SIGILO BANCÁRIO é, acima de tudo, uma garantia legal porque é a lei, afinal, que deve definir os seus exatos contornos, sem que, com isto, possa ser invocado, como discurso de toda ocasião, a ofensa constitucional a uma garantia individual. Esta interpretação - é claro - não se alinha com o entendimento tradicional da "reserva de jurisdição", que impede o legislador de outorgar, a quem quer que seja e em qualquer situação, a iniciativa de qualquer PROCEDIMENTO destinado a romper com o SIGILO BANCÁRIO, sujeitando sempre a autoridade administrativa ao crivo judicial. Porém, o Estado Constitucional de Direitos e Garantias não legitima a ideia de que o Poder

Público esteja alijado da disposição do poder de auto-execução, no exercício regular de suas competências legais e constitucionais, sempre - é claro - sob o regime de controle, a priori, mas igualmente a posteriori, e de efetiva e ampla responsabilidade, seja do próprio ente, seja do respectivo agente.

5. Por evidente, é possível mencionar que a quebra do SIGILO BANCÁRIO foi admitida, na jurisprudência, como possível apenas por autoridade judicial e mediante processo judicial, mas caberia destacar que a legislação, à época, contemplava tal possibilidade, ao contrário da atual que é clara e inequívoca no sentido de prever casos específicos de iniciativa administrativa, sem que com isto possa, ao que parece, ser invocada a lesão a direito de dimensão constitucional. Não se trata, por certo, de reconhecer competência plena à autoridade administrativa ou legislativa para tornar pública, sem menor critério de razoabilidade, a vida financeira e bancária de qualquer indivíduo, mas, ao revés, o que se afirma, como diretriz para a compreensão e solução do problema, é que, ao lado da intimidade e da vida privada, existem outros valores, com igual estatura constitucional, que conduzem à necessidade de formulação de uma solução prática e equilibrada para esta complexa equação de princípios.

6. A Lei Complementar n.º 105, de 10.01.2001, reconhece o SIGILO BANCÁRIO (v.g. - caput do artigo 1º, caput e §§ 5º e 6º do artigo 2º, artigos 10 e 11), define as instituições que se sujeitam a tal dever em suas operações ativas e passivas (§1º do artigo 1º), fixa as hipóteses excepcionais de quebra administrativa (v.g. - § 3º do artigo 1º, §§ 1º a 3º do artigo 2º, artigo 9º), especifica a competência judicial e as situações sujeitas à reserva judicial (§ 4º do artigo 1º, caput e § 1º do artigo 3º, artigo 7º) e - no mesmo sentido - no âmbito parlamentar (artigo 4º).

No que concerne à administração tributária, a LC n.º 105/01 estabeleceu o dever de informação, acerca de operações financeiras, mas restrito ao necessário para a identificação dos titulares das operações e dos montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (§ 2º). Para o exercício desta competência, é que se permite, diante das informações prestadas e da efetiva necessidade/indispensabilidade, apurada em prévio processo administrativo ou PROCEDIMENTO FISCAL em curso, o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras pelas autoridades competentes (artigo 6º). Note-se que, em qualquer caso, as informações prestadas ou os dados apurados pela fiscalização encontram-se amparados pelo SIGILO FISCAL (§ 5º do artigo 5º), ficando a quebra do SIGILO BANCÁRIO fora das hipóteses autorizadas, assim como o uso indevido das informações cobertas pelo SIGILO FISCAL, por servidores públicos, sujeitos à sanção penal, civil e administrativa.

7. Em coerência com a legislação complementar, a Lei n.º 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, permitindo que a Secretaria da Receita Federal, na posse das informações a respeito da movimentação financeira de titulares de contas bancárias, utilize-as para a verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o lançamento de crédito porventura existentes, dentro da técnica de "cruzamento de dados", compatível com a outorga constitucional de competência à administração tributária para identificar a efetiva capacidade contributiva dos administrados, aplicando, na prática, o princípio da isonomia (artigo 145, §1º, da Constituição Federal).

8. O artigo 6º da LC n.º 105/01 foi regulamentado pelo Decreto n.º 3.724, de 10.01.2001, que, dentre outras providências, instituiu o Mandado de PROCEDIMENTO FISCAL (MPF: artigo 2º) e a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF: artigo 4º), e indicou os casos de indispensabilidade para o efeito de exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras (artigo 3º).

9. Como se observa, é possível reconhecer que a legislação foi minuciosa e criteriosa na identificação das situações sujeitas à quebra do SIGILO BANCÁRIO e dos

procedimentos necessários a tanto, resguardando, por meio de SIGILO FISCAL, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, e reservando o seu uso a fins específicos, que não transcendem ao que necessário para o regular, justificado, proporcional e razoável exercício da competência constitucional e legal que possui o Estado-Administração de arrecadar os tributos e fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais.

10. Tampouco procede a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Com efeito, não existe direito adquirido à sonegação de informações ou de tributos ao Estado, mas apenas a possibilidade de invocação de decadência ou prescrição, para impedir a constituição ou a execução, respectivamente, do crédito tributário, quando decorridos os prazos, para tanto, legalmente fixados. Por isso é que se deve compreender que a criação de mecanismos de fiscalização e apuração de crédito tributário por lei nova não impede a sua aplicação mesmo no período anterior, desde que ainda possua o Fisco o poder de imposição, seja constituindo, seja revisando o lançamento efetuado pelo contribuinte.

11. Em casos que tais, não se trata, por evidente, de criação ou majoração de tributo, com alteração da legislação vigente na data do fato gerador, mas apenas e tão-somente de aferição da existência de tributo, devido conforme a lei da época, mas, eventualmente, não recolhido ou não declarado pelo contribuinte: em suma, a legislação impugnada não cria nem majora, em absoluto, qualquer tributo, mas apenas permite que o Fisco combata a sonegação FISCAL, quando e se existente, o que é muito diferente.”

E mais, deixou clara a possibilidade de as autoridades fiscais examinarem documentos, livros e registros de instituições financeiras, sem a prévia autorização do Poder Judiciário, desde que existente processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, conforme se verifica da leitura de seu art. 6º, caput:

“Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

Por sua vez, o Poder Executivo Federal editou o Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001, com vistas a regulamentar o mencionado dispositivo legal.

Registre-se que, inobstante a Lei Complementar n.º 105/2001 fazer uso da expressão “quebra de sigilo”, em quatro ocasiões, não se trata, efetivamente, de violação legal a um direito do cidadão e do contribuinte, eis que, as informações obtidas pelo Fisco têm um escopo específico, amparado no interesse público, qual seja, o de verificar, tão-somente o cumprimento de suas obrigações tributárias. Haveria, assim, não propriamente uma “quebra”, mas uma “transferência de sigilo”, a que estão sujeitos os funcionários das instituições financeiras, para as autoridades fazendárias.

No caso em concreto, a impugnante não questionou os fatos que levaram a Autoridade Fiscal a requisitar às instituições financeiras em que a contribuinte mantinha contas-correntes, informações sobre sua movimentação financeira e os serviços por elas prestados à contribuinte.

No entanto, consoante registrado nos autos, a empresa deixou de atender à intimação para apresentar os extratos bancários, o que caracteriza embaraço à fiscalização, nos termos do art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996. Diante dessa circunstância e considerando, ainda, o fato de não ter apresentado a escrituração, a fiscalização, com base na Lei Complementar n.º 105/2001 e no Decreto n.º 3.724/2001 e na forma da Lei n.º 9.430/1996, solicitou às Instituições Financeiras os extratos bancários (fl. 07), com o objetivo de obter dados imprescindíveis aos trabalhos de fiscalização em curso.

O procedimento fiscal encontra-se arrimo no inciso VII do art. 3º e § 1º do art. 4º do Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001:

“Art. 3º - Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996;

(...)

Art.4º Poderão requisitar as informações referidas no caput do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao(...):”

Por sua vez, o art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996, assim dispõe:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966;

Conclui-se ser equivocada a interpretação dos impugnantes. A quebra do sigilo bancário pela Receita Federal sem a apreciação do Poder Judiciário foi devidamente autorizada pela Lei Complementar 105, de 10/01/2001, regulamentada pelo Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001, conforme discriminado nas Requisições de Informações sobre Movimentação financeira (RMF), dirigidas às Instituições Bancárias, além do que as informações bancárias obtidas regularmente e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário, e estão contempladas pelo ordenamento jurídico vigente, pelo que não podem ser obstadas.

Assim, considerando que todas as determinações, precauções e garantias exigidas pela aludida Lei Complementar n.º 105/2001, com o intuito de garantir a mais perfeita inviolabilidade, por terceiros, dos dados bancários da defendente foram, e estão sendo adotadas, no curso do presente procedimento, há que se considerar perfeitamente lícita e respaldada na lei a utilização dos extratos bancários na apuração do crédito tributário.

Diante do acima exposto não há como anuir às alegações dos impugnantes quanto à quebra do sigilo bancário que só seria possível mediante autorização judicial.

Pelas razões expostas a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

3 - Da tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Conforme se depreende do relatório a exigência tributária é decorrente da tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, verbis:

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

A partir de 01/01/1997 (data em que se tornou eficaz a Lei n.º 9.430 de 1996), a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo. Pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta corrente, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato gerador” (as chamadas presunções legais), a produção de tais provas é dispensada. Neste caso, ao Fisco cabe provar tão-somente o fato indiciário (depósitos bancários) e não o fato jurídico tributário (obtenção de rendimentos).

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido – ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de rendimentos não declarados.

Corroborando com tal entendimento, ensina José Luiz Bulhões Pedreira in “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Apenas como ilustração, cabe evidenciar que este entendimento é reiterado pela Câmara de Recursos Fiscais, conforme trecho/ementa abaixo transcritos:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao Fisco infirmar a presunção, pena de

laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração (Acórdão 1º CC 103- 20.397/00).

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de presunção relativa (*juris tantum*) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao sujeito passivo a sua produção.

Portanto, nada de ilegalidade existe no lançamento feito com base em depósito bancário de origem não comprovada, principalmente na vigência da Lei nº 9.430 de 1996, que é o caso dos autos. Cabe salientar que a presunção não foi estabelecida pelo Fisco e sim pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Tal dispositivo outorgou ao Fisco o seguinte: se provar o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos ou de renda).

E, como dos autos se pode inferir, fez a autoridade lançadora exatamente o que a lei lhe atribuiu como responsabilidade, ou seja, constatada a existência de movimentação bancária, intimou a fiscalizada a comprovar a origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa. Não tendo a contribuinte apresentado provas da origem do numerário depositado, agiu corretamente a fiscalização tributando os depósitos como receita omitida, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, após excluir os créditos que não representavam ingressos de novos recursos.

Também na fase impugnatória a contribuinte não trouxe aos autos prova da origem do numerário depositado em suas contas bancárias, o que respalda o procedimento fiscal, pois configurado está a materialização da hipótese legal.

4 - Da tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS)

4.1 – Da falta de previsão legal.

Quanto à “tributação reflexa”, cabe observar que, nos termos do artigo 113, §1º, do CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador. Assim, para que a Fazenda Pública adquira o direito subjetivo de constituir o crédito tributário basta simplesmente que tenha ocorrido o fato gerador do respectivo tributo.

No caso da denominada “tributação reflexa”, o que ocorre é a existência de fatos do mundo real e jurídico, que são, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, independentes entre si. A exigibilidade de um tributo não é, em verdade, decorrência da exigibilidade de outro tributo, mas da ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de ambos. Uma mesma causa (os eventos) gera vários efeitos (os fatos geradores dos tributos).

Ocorrido o fato gerador do tributo cabe à Fazenda Pública constituir o crédito tributário através do lançamento, específico para cada tributo, que é, nos termos do

artigo 142 do CTN, “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Assim, a ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. A decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, mantida a exigência do IRPJ, o mesmo destino deve ser dado às exigências relativas às contribuições, a não ser que haja alegação ou fato que possa levar à conclusão diversa.

No caso desses autos a contribuinte trouxe algumas alegações que dizem respeito às contribuições e que serão a seguir analisadas.

Alegou que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 somente permite a presunção para efeitos de apuração de eventual omissão de renda e a conseqüente apuração do imposto sobre a renda, não podendo ser estendida para a tributação do PIS, da COFINS, da CSLL, por falta de previsão legal, o que aconteceu somente com a MP 449, de 03 de dezembro de 2008, em seus artigos 24 e 27.

Não procede a argumentação da impugnante porquanto o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que os depósitos bancários para os quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos depositados são considerados receita omitida e, de acordo com o §2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Portanto, nenhuma razão assiste à impugnante.

4.2 - Do aumento da Base de Cálculo da COFINS e do PIS (tópico divergente)

Com relação a esse tópico, apesar de a recorrente não ter alterado a sua manifestação, certo é que realmente foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal que o alargamento da base de cálculo pela Lei 9.718/98 teria sido inconstitucional, conforme ementa abaixo reproduzida:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO INSTITUTOS EXPRESSÕES E VOCÁBULOS SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO
INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à

Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

(Recurso Extraordinário nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio)

Este entendimento do Plenário do STF deve aplicado em relação ao presente caso concreto, com amparo no art. 62, I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que dispõe o seguinte:

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

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

Nesse sentido, as receitas financeiras da recorrente não devem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS, sendo certo que não há necessidade de perícia para que tais valores sejam excluídos da autuação.

Deverá a autoridade fazendária, quando da cobrança desses valores excluir da base de cálculo do PIS e COFINS, as receitas financeiras auferidas pela recorrente.

Nesse sentido, dou parcial provimento ao recurso da contribuinte para excluir da tributação do PIS e da COFINS as receitas financeiras auferidas.

4.3 - Da inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS. (tópico divergente)

Em relação à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Contra a decisão proferida no RE 574.706, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão, pleiteando a modulação temporal dos seus efeitos e realizou outros questionamentos, em especial, se o valor a ser excluído é somente aquele relacionado ao arrecadado a título de ICMS e/ou se o valor a ser excluído da base de cálculo abrange, além do arrecadado, aquele destacado em Notas Fiscais de Saída, sendo que referidos questionamentos aguardam sua análise e julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, em que se pese inexistir trânsito em julgado da decisão proferida pela Suprema Corte, entendo que se tornou definitiva a matéria quanto ao direito do contribuinte ao menos de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS a parcela do ICMS pago ou a recolher, restando àquela Corte apenas decidir se o direito de exclusão será concedido em maior extensão, abrangendo, além do arrecadado, aquele destacado em Notas Fiscais de Saída.

No entanto, para a Receita Federal do Brasil a matéria está incontroversa, em virtude da Solução de Consulta Interna nº 13 Cosit, de 18 de outubro de 2018, emitida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição e o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário no 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;
- d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFDICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos a apuração do referido imposto; e
- e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFDICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei no 9.715, de 1998, art. 2º; Lei no 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei no 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto no 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.252, de 2012; Convenio ICMS no 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS no 9, de 2008; Protocolo ICMS no 77, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição e o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário no 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) considerando que na determinação da Cofins do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;
- d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFDICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos a apuração do referido imposto; e
- e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFDICMS/ IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei no 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei no 10.833, de 2003, arts. 1º, 2º e 10; Decreto no 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.252, de 2012; Convenio ICMS no 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS no 9, de 2008; Protocolo ICMS no 77, de 2008.

Assim, dou provimento parcial ao recurso da Contribuinte para permitir a exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS.

5 - Dos Juros Selic Aplicados

Alegou que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado.

Os juros de mora estão regulados pelo artigo 161 do Código Tributário Nacional, verbis:

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

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

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

O parágrafo primeiro do citado artigo determina que os juros moratórios serão de 1%(um) por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que, valendo-se da faculdade legal, o legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 9.065/1995, artigo 13, determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC. Transcreve-se o citado diploma legal:

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 nº 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. (g.n).

Portanto, a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1 (um) por cento ao mês é a expressa previsão legal, requisito preenchido pela Lei nº 9.065/1995, art. 13.

Ademais, a jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça - STJ é no sentido de ser legítima a aplicação da taxa Selic, conforme os acórdãos a seguir reproduzidos:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. JUROS DE MORA À TAXA SELIC. LEGALIDADE.

...

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, “se a lei não dispuser de modo diverso”, de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexistente ilegalidade na sua aplicação.

3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública”. RESP 267788/PR – 2000/0072506-4 – 1/4/2003, 2ª Turma.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SÚMULA Nº 07/STJ. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

...

II – Quanto à aplicação da taxa SELIC, a jurisprudência desta Corte, consolidou entendimento no sentido de que, a partir de 1º de janeiro de 1996, passou a ser legítima sua aplicação no campo tributário, em face da determinação contida no §4º, do artigo 39, da Lei nº 9.250/95. “AGA 480641/MG – 2002/0140353-5 – 8/4/2003, 1ª Turma”.

Ademais, por estar vinculado à lei, não compete ao julgador administrativo negar a aplicação de lei validamente promulgada. Assim sendo, é de se manter a incidência da Selic sobre os débitos vencidos e não pagos.

Ademais, apenas para não deixar de mencionar, essa matéria encontra-se devidamente sumulada nesse Conselho conforme abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

6 – Da multa aplicada

Alegou que a multa de 75% é confiscatória e que pleiteou a sua redução ao patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

A multa de 75% foi aplicada de maneira correta, em estrita obediência ao determinado pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.488/2007, verbis:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(.....)

Portanto, estando a multa aplicada capitulada em lei, não há o que discutir, em âmbito administrativo, a respeito de confisco já que esta questão relaciona-se ao exame de constitucionalidade de lei em virtude de suposta ofensa a princípios constitucionais, o que não pode ser objeto de apreciação em instância administrativa.

A apreciação de inconstitucionalidade encontra-se reservada ao Poder Judiciário, sendo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste Poder. Os mecanismos de controle de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, o qual detém, com exclusividade, tal prerrogativa.

Totalmente improcedente a pretensão da interessada em ver reduzida a multa para 20%, prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º, pois esta refere-se à multa de mora prevista para os casos de pagamentos espontâneos, porém fora do prazo, enquanto a penalidade em discussão refere-se aos procedimentos de ofício nos quais verifica-se infração à legislação tributária, sendo portanto inerente ao lançamento de ofício. Referida multa deve obedecer ao princípio da legalidade, nos termos do art. 97, V, do CTN, não cabendo à autoridade tributária afastá-la, exceto quando há previsão legal, ou reduzi-la para patamares não previstos na legislação tributária. Deixar de dar validade ao art. 42, I, da Lei nº 9.430, que fundamentou a exigência, equivaleria a concluir pela sua ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, o que está fora da esfera de competência do julgador administrativo.

Ademais, apenas para ratificar as razões expostas acima, a Súmula 2 desse Conselho veda a apreciação da inconstitucionalidade de leis:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

7 - Da não Incidência de Juros sobre a multa

Alegou que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital e eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal, enquanto a multa diz respeito a uma penalidade aplicada ao devedor, que nada tem a ver com o capital do qual o credor foi privado de utilizar, esse sim passível de incidência de juros.

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

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.

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.

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139), retrotranscritos, trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em

razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

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.

Destarte, ao contrário do que alega a impugnante, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 61 dispõe:

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.

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

42. Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

43. Também nesse sentido, trazemos à colação decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC -

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

(5ª Câmara, Acórdão 105-15211, Sessão de 07/07/2005)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22197, Sessão de 07/12/2005)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22290, Sessão de 23/02/2006)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

No entanto, ressalte-se que, no demonstrativo de juros e multa constante do auto de infração, não há ainda o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o tributo. Tal acréscimo será apurado a partir da data do vencimento das multas.

Apenas para ratificar as razões postas no recurso, a matéria também foi sumulada por esse Conselho, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONCLUSÃO

Assim, por todo exposto, nego provimento às preliminares arguidas e dou parcial provimento ao recurso da contribuinte apenas para excluir o PIS e a COFINS sobre as receitas financeiras e o ICMS da base do PIS e da COFINS, mantendo parcialmente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga