



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

Processo nº 10970.000164/2008-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.565 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente SUPORTE DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA - ME
Recorrida 2ª Turma da DRJ/JFA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. LUCRO PRESUMIDO. APURAÇÃO TRIMESTRAL.

Ocorrendo o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Nas hipóteses de apuração pela sistemática do lucro presumido, a apuração do IRPJ e da CSLL é feita em periodicidade trimestral.

PROVA EMPRESTADA. RECEITA INFORMADA EM LIVROS FISCAIS E DECLARADA AO FISCO ESTADUAL. LIVRO APURAÇÃO DO ICMS.

Não ocorre a denominada prova emprestada quando não há utilização de prova produzida em outro processo. No caso presente, ocorreu a utilização de informações prestadas pelo próprio sujeito passivo ao Fisco Estadual, conforme previsão em convênio de cooperação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa

com esse fim. Na situação versada nos autos não está comprovado o dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIÁRIA. 124 CTN. INTERESSE COMUM NÃO CONFIGURADO.

Interesse comum deve ser entendido como interesse jurídico e se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ICMS se inclui na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ.

A exclusão da parcela de ICMS, cobrada do vendedor na condição de contribuinte, não está elencada entre as exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins permitidas pelas normas que regem tais contribuições.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e acolher a decadência, em relação ao IRPJ e CSLL, para os fatos geradores correspondentes aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2003; e em relação ao PIS e COFINS, para os fatos geradores ocorridos até setembro de 2003, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso do coobrigado e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso da pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que votaram por dar provimento parcial ao recurso para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e cancelar a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício; sendo acompanhados nessa última matéria pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto,

Processo nº 10970.000164/2008-89
Acórdão n.º **1402-001.565**

S1-C4T2
Fl. 1.732

Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 1109/1176, 1283/1349), lavrado com multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora, referente aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006, em razão de suposta falta ou insuficiência de recolhimento ou declaração.

Conta-nos o Termo de Constatação Fiscal (fls. 1083/1108, 1193/1220), acerca da dificuldade em intimar a empresa, que não se encontra mais sediada no endereço da matriz. O Termo de Início de Fiscalização foi encaminhado para a filial de Goiânia (recebido em 17/10/2006, fl. 32), bem como para o domicílio da sócia-gerente Maria Cecília Moura Moreira a qual não foi recebida (fl. 33).

Em 29/11/2006 (fls. 115/118), o sócio-gerente da fiscalizada Sr. Elizandro Alves Rocha compareceu à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia para atendimento à fiscalização, providenciando a entrega de livros e documentos fiscais das filiais e posteriormente da matriz (documentos às fls. 34/450, listados no Termo de Constatação Fiscal às fls. 1195/1196).

Também foi informado que a empresa se encontra inativa desde maio de 2006, que a administração era exercida pela sócia Sra. Maria Cecília Moura Moreira e que o Sr. José Luis Bueno prestava serviços de consultor de vendas (fls. 115/116).

Em suma, a autuada apresentou as DIPJ anos-calendário 2003, 2004 e 2005 declarando ter apurado o IRPJ pelo lucro presumido (fls. 34/116), apresentou DCTF, conforme tela do Sistema DCTF às fls. 882/888, tendo efetuado alguns recolhimentos de tributos conforme tela do Sistema Pagamento às folhas 889/912.

No decorrer do procedimento fiscal, a empresa apresentou ao fisco os livros de apuração de ICMS, referente aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 135/385 e 421/450) e o livro razão referente ao ano-calendário de 2005 (fls. 386/420).

Assim, a partir dos valores de receitas registrados no Livro de Apuração do ICMS nos anos-calendário de 2003 a 2005, foram elaborados os demonstrativos às fls. 913/916 (AC de 2003), às fls. 927/930 (AC de 2004), às fls. 941/947 (AC de 2005), para apuração dos valores devidos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Confrontando tais valores com aqueles declarados em DIPJ e DCTF foram apuradas as diferenças relativas aos impostos lançados, constantes nos "Demonstrativos das Diferenças Apuradas pelo AFRFB", às fls. 923/926 (AC 2003), às fls. 937/940 (AC 2004), às fls. 954/957 (AC 2005).

Em relação ao ano de 2006, a empresa entregou apenas o Livro Registro de Apuração do ICMS, deixando de apresentar escrituração contábil ou o Livro Caixa. Da mesma forma, deixou de apresentar a DIPJ/2007 e de efetuar os recolhimentos de IRPJ e CSLL. Intimada e reintimada para apresentar a documentação faltante a fiscalizada não atendeu. Em razão disso, o ano-calendário de 2006 teve seu lucro arbitrado com base na receita escriturada no Livro de Apuração do ICMS.

Especificamente no que tocam às divergências apuradas pela fiscalização quanto aos tributos lançados e quanto à constituição da pessoa jurídica, restou registrado que a empresa autuada:

(i) Apresentou DCTF referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004 (fls.882/886) declarando que os valores apurados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram totalmente pagos com DARF. Entretanto, verificou-se que os pagamentos destes tributos, conforme telas do sistema de pagamentos à Secretaria da Receita Federal (fls. 889/912), eram bem inferiores aos valores apurados;

(ii) Apresentou DCTF referente ao ano-calendário de 2005 (fls. 886/887) declarando os valores apurados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, mas não efetuou nenhum pagamento destes tributos conforme telas do sistema pagamentos da Secretaria da Receita Federal às fls. 889/912;

(iii) Não apresentou DCTF ou DIPJ e não efetuou nenhum pagamento a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano-calendário de 2006, apesar de ter auferido receitas no valor de R\$ 15.128.457,30, conforme demonstrativo às fls. 958/961, elaborado de acordo com os Livros de Apuração de ICMS apresentados pela autuada.

(iv) É constituída por interpostas pessoas, já que sua representação perante bancos, credores e repartições públicas é feita por procuradores (fls. 132/133 e 503/509).

A fiscalização destaca, ainda, que no decorrer do procedimento fiscal foram levantados elementos probatórios de que o verdadeiro administrador da autuada era o Sr. José Luiz Bueno, ainda que esse não conste como sócio gerente, nas alterações contratuais vigentes na época dos fatos apurados.

Enumera os motivos pelos quais entende que o Sr. José Luiz Bueno não se retirou da sociedade em 18/12/2000 (como atesta a 2ª alteração contratual da autuada, fls. 125/126), a saber:

(i) José Luiz Bueno afiançou contratos firmados pela fiscalizada após sua retirada da sociedade (fl. 19/27, 512/514, 515/522);

(ii) recebimento de benefícios indiretos no ano de 2004, através de pagamentos pela fiscalizada de contas de energia elétrica e de linhas telefônicas de empresas em que o Sr. José Luiz Bueno configura ou configurou como sócio (fl. 640, 693/696, 702/786, 793/797, 808/810, 838/850, 855/861);

(iii) recebimento de benefícios indiretos no ano de 2004, através de pagamentos pela fiscalizada de valores à Sra. Márcia Adriane Carrilho Marques, mãe dos filhos de José Luiz Bueno (fls. 617/629, 630/639, 659/660, 702/776);

(iv) recebimento de benefícios diretos por José Luiz Bueno, através de pagamentos pela autuada de parcelas referentes à aquisição de terreno por ele adquirido (fls. 607/612 e 665/672);

(v) recebimento de benefícios diretos por José Luiz Bueno, através de pagamentos pela autuada referentes à aquisição de quotas de capital da empresa “Hotel Lago

das Brisas Ltda”, por ele adquirida (fls. 641/656, 658, 613/616, 681/684, 702/776, 782/786, 808/813, 976).

Da análise dos rendimentos e bens declarados pelos sócios da empresa autuada nos anos-calendário de 2000, 2001 e subsequentes, entende restar evidenciado que Maria Cecília Moura Moreira e Elizandro Alves Rocha, não possuem ou possuíam capacidade financeira e econômica para constituir e gerir a empresa autuada ou para criar as três filiais em distintos estados brasileiros (Minas Gerais, Distrito Federal e Tocantins). Afirma, ainda, que essa situação não se repete para o Sr. José Luiz Bueno, cujos rendimentos, bens e direitos evidenciam capacidade financeira e econômica.

Em virtude disso, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1081/1082) em que o Sr. José Luiz Bueno é caracterizado como responsável tributário solidário quanto aos tributos devidos pela empresa autuada, com fulcro no art. 124 do CTN.

A penalidade foi duplicada (150%) em razão de apurar-se a utilização de interpostas pessoas, a sonegação fiscal, a prática de fraude e conluio.

O Termo de Constatação Fiscal se prolonga listando as empresas em que os sócios da autuada participam ou participaram e indicando todas as pessoas envolvidas.

A autuada apresentou impugnação (fls. 1354/1372) alegando, em síntese, *(i)* a nulidade do lançamento por ter sido lavrado após o prazo de validade dos MPF's, *(ii)* a ilegalidade da utilização do Livro de Apuração do ICMS para a apuração da base de cálculo dos tributos lançados, *(iii)* a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL, *(iv)* a improcedência do agravamento da multa de ofício.

O responsável solidário apresentou impugnação (fls. 1380/1392) alegando, em sede preliminar, que não recebeu nenhum MPF indispensável para a constituição do crédito tributário e, no mérito, que a sujeição passiva de terceiros é medida extrema, exigindo provas robustas e não meros indícios como ocorreu no caso.

Afirma que alienou suas cotas pelo valor de R\$ 380.000,00, a serem pagos R\$ 80.000,00 no ato da assinatura do contrato e o restante em 40 prestações mensais, iguais e sucessivas, conforme Contrato de Compromisso de Compra e Venda de Participação Societária (às fls.1427/1429).

Acrescenta que mesmo não mais fazendo parte do quadro societário, dada sua confiança e amizade com os sócios da empresa autuada, prestou fiança em alguns contratos por ela firmados, como é o caso do contrato de aluguel (fl. 23) e dos contratos para desconto de títulos (fls. 512/514 e 515 a 522).

No mais, alega que como pagamento dos valores devidos pela cotas alienadas para o Sr. Elisandro Alves Rocha, requereu o pagamento de contas diversas, o pagamento de pensão alimentícia à Sra. Márcia Adriane Carrilho Marques e o pagamento de prestação relativa à aquisição de terreno no Residencial Granville.

Requer, por fim, a improcedência do Termo de Sujeição Passiva, uma vez que os supostos benefícios diretos e indiretos que lhe foram imputados pela fiscalização são irrisórios se confrontados à receita supostamente omitida pela autuada, fato que reforça ainda

mais que o entendimento de que ele não teve qualquer ligação com a autuada após a sua retirada da sociedade.

Diante dos fatos, os julgadores da 2ª Turma da DRJ/JFA proferiram o Acórdão nº 0924.002 (fls. 1460/1471), no qual, por unanimidade de votos, consideraram o lançamento procedente em parte, excluindo a aplicação da multa de 150% e mantendo o lançamento das infrações em sua totalidade e a sujeição passiva do Sr. José Luiz Bueno.

O acórdão proferido **(i)** afastou a preliminar de nulidade, afirmando que os autos de infração foram lavrados durante o período de vigência dos MPF's, **(ii)** atestou a possibilidade da utilização do Livro de Apuração do ICMS para a apuração da receita bruta da autuada, já que a fiscalização só considerou as operações representativas de vendas de mercadorias e/ou produtos e devolução de vendas, **(iii)** afastou a exclusão do ICMS das bases de cálculos dos impostos lançados, uma vez que ele deve ser visto como parte integrante do preço pago pelos produtos, mercadorias ou serviços, que, por suas vezes, representam a receita bruta da empresa, base de cálculo dos tributos lançados.

Destarte, entendeu pela inexistência da prova do dolo e de que a utilização de interpostas pessoas, no caso os sócios de direito, foram determinantes para a ocorrência das infrações apontadas, afastando-se, com isso, a multa qualificada.

A partir da análise dos fatos, os julgadores concluíram que o Sr. José Luiz Bueno era, na verdade, sócio da empresa autuada no período em questão, já que só nesta condição ser-lhe-ia possível utilizar recursos financeiros da autuada para pagar obrigações suas e de suas empresas.

A autuada apresentou recurso voluntário (fls. 1487/1498). Intimado via Edital nº. 164/2009 (fl. 1507), o sujeito passivo solidário não se manifestou.

No CARF, a autoridade julgadora apontou questão relevante envolvendo a omissão de formalidade (interposição de recurso de ofício) e devolveu o processo para saneamento (fl. 1512).

A 2ª Turma da DRJ/JFA proferiu novo acórdão (0934.331), confirmando o já decidido. O Presidente da Turma recorreu de ofício, haja vista que a exoneração superou o limite de alçada de R\$ 1.000.000,00 (Portaria MF nº 3/2008).

Novamente intimados, o sujeito passivo solidário e a empresa autuada apresentaram recurso voluntário (fls. 1549/1561 e fls. 1563/1584, respectivamente).

Em seu recurso, o responsável solidário repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

A autuada afirma em sua peça que, **(i)** é nulo o lançamento, já que o primeiro e o segundo MPF instaurados indicavam as mesmas pessoas como auditores fiscais responsáveis, em desacordo ao previsto no art. 15 da Portaria RFB nº. 11.371/2007; **(ii)** decaíram os créditos tributários lançados relativos aos períodos anteriores a outubro de 2003, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; **(iii)** é ilegal a utilização do Livro de Apuração de ICMS para apuração das bases de cálculo dos tributos lançados; **(iv)** o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL, **(v)** é ilegal a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Processo nº 10970.000164/2008-89
Acórdão nº **1402-001.565**

S1-C4T2
Fl. 1.737

Tento em vista que dentre as matérias afetas ao julgamento do presente processo está a inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; e, considerando que essa matéria está submetida a julgamento no STF pelo rito do art. 543-B, o julgamento do processo foi sobrestado até ulterior decisão definitiva nos autos do RE 574706, nos termos do que determinam os § 1º e 2º artigo 62-A do RICARF.

Contudo, em razão, da revogação dos § 1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF nº. 545/13, o processo foi novamente encaminhado para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Preliminares

Inicialmente, a Recorrente afirma que é nulo o lançamento, uma vez que o primeiro e o segundo MPF instaurados indicavam as mesmas pessoas como auditores fiscais responsáveis, em desacordo com o previsto no art. 15 da Portaria RFB nº. 11.371/07.

A ação fiscal foi autorizada pelo MPF nº 06.1.09.00-2006-00232-1, emitido em 01/09/2006, cuja última prorrogação se deu em 23/06/2008 com validade até 22/08/2008 (fl.1/2). Em 10/07/2008, dando continuidade à ação fiscal, foi emitido novo MPF sob o nº 06.1.09.00-2008-00540-9, com prazo de encerramento até 07/11/2008 (fl. 973), podendo ser prorrogado.

O novo MPF foi emitido na forma do art. 20 da Portaria RFB nº 11.371/07, com o objetivo de ampliar os períodos a serem fiscalizados (2003, 2005 e 2006), referente aos tributos e contribuições IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Vejamos o que determinava o art. 20 da Portaria RFB nº. 11.371/07:

Art. 20. Os procedimentos fiscais iniciados antes da vigência desta Portaria que não forem concluídos até 31 de dezembro de 2007, com ciência do sujeito passivo, terão o seguinte tratamento:

I – em relação à matéria fazendária, poderão ter continuidade com base no MPF em vigor, desde que não seja necessário proceder a alteração diversa da prorrogação de prazo;

II – em relação à matéria previdenciária, deverão ser encerrados, e os procedimentos fiscais correspondentes terão continuidade com a emissão de novos MPF, nos termos desta Portaria.

§ 1º A emissão de novo MPF nos termos dos incisos I e II do caput, para a continuidade dos procedimentos fiscais iniciados anteriormente à vigência desta Portaria, convalida os atos já praticados.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo da sua continuidade quando do primeiro ato de ofício praticado após a emissão do novo MPF.

§ 3º Os MPF emitidos antes de 1º de janeiro de 2008, cujos procedimentos fiscais não tenham sido iniciados mediante ciência ao sujeito passivo, deverão ser encerrados e, se for o caso, poderão ser emitidos novos MPF nos termos desta Portaria.

Da atenta leitura do dispositivo transcrito, verifica-se que o procedimento fiscal em comento não estava subsumido à hipótese do art. 15 da citada portaria, mas à hipótese do seu art. 20, que estabelecia diretriz específica para os MPF's iniciados antes de sua vigência.

Com efeito, a emissão de novo MPF para continuidade dos procedimentos fiscais iniciados anteriormente à vigência da Portaria 11.371/07, deveria - como de fato foi - ser realizada pelo Srs. AFRFB anteriormente responsáveis pelo procedimento fiscal, conforme comando normativo, e ausente a necessidade de ser indicado novo AFRFB.

Logo, não merecem amparo as afirmações da Recorrente nesse ponto.

A Recorrente sustenta, ainda, que decaíram os créditos tributários lançados relativos aos períodos anteriores a outubro de 2003, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Vejamos.

A Recorrente tomou ciência da autuação em 29/10/2008, conforme AR às fls. 1177. Além disso, em 11/11/2008, foi afixado, na Delegacia da Receita Federal em Goiânia, o EDITAL SAFIS/DRF/UBE nº 014/2008, intimando o sujeito passivo solidário a pagar ou parcelar o débito, bem assim como tomar ciência do Termo de Sujeição Passiva Solidária e do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (fls. 1189).

Registre-se, também, que no ano-calendário de 2003 a Recorrente optou pela tributação na sistemática do lucro presumido.

Dito isso, importa acrescentar, ainda, que a matéria fora definitivamente julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C da Lei nº. 5869/1973 - CPC), conforme REsp nº. 973.733-SC.

Referida decisão, é vinculante àquelas proferidas por esse Conselho, consoante art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256/2009. *In verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, conforme entendeu o Egrégio STJ no REsp nº. 973.733-SC, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistindo pagamento antecipado, aplica-se o prazo decadencial previsto no artigo 173, I do CTN que, por sua vez, não tem aplicação cumulativa/concorrente com o prazo do artigo 150, § 4º do CTN.

A contrário senso, existindo registro de pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por parte do contribuinte que se caracterize como antecipação, deverá ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN.

No caso vertente, deve ser aplicada a regra do § 4º do art. 150 do CTN, em virtude de a DRJ ter afastado a hipótese de dolo, fraude ou simulação (entendimento que reputo correto, conforme esclarecimentos que farei mais adiante) e de terem ocorrido pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano-calendário de 2003, conforme consignado pela fiscalização nas planilhas de fls. 917/923. Adiciono, ainda, que a decadência dos débitos em relação ao sujeito passivo solidário não será analisada, tendo em vista que a hipótese de responsabilidade solidária também será afastada, conforme análise à frente.

Ou seja, nesse caso, o prazo decadencial contar-se-á a partir da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Nessa linha de raciocínio, para fatos impositivos ocorridos no ano-calendário de 2003 relativos à IRPJ e CSLL, ou seja, até 31.12.2003, a ocorrência do fato gerador deu-se para cada trimestre, respectivamente, em 31.03.2003, 30.06.2003, 30.09.2003 e 31.12.2003. Portanto, os três primeiros trimestres encontravam-se decaídos em 29/10/2008, quando a Recorrente tomou ciência do lançamento.

Já no que tange ao PIS e à COFINS, a ocorrência do fato gerador deu-se para cada mês, respectivamente, em 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003. Dessa forma, apenas as contribuições referentes aos fatos geradores 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003 não estavam decaídas quando a Recorrente tomou ciência do lançamento.

Assim, merece reforma o lançamento, para que sejam excluídos os valores em cobrança relacionados às competências decaídas.

Ainda preliminarmente, a Recorrente sustenta que, é ilegal a utilização do Livro de Apuração de ICMS para apuração das bases de cálculo dos tributos lançados, já que nele estaria contido não apenas as operações de vendas, mas também as saídas por transferências, as demonstrações, etc.

Sobre o tema, é de se ter em mente que ocorre a denominada “prova emprestada” quando há utilização de prova produzida em outro processo.

Contudo, esse não é o caso dos autos. Aqui, para o ano-calendário 2002, ocorreu a utilização de informações prestadas pelo próprio sujeito passivo ao Fisco Estadual, conforme previsão em convênio de cooperação.

Ademais, as receitas tomadas pelo Fisco são aquelas informadas pela própria fiscalizada, por meio dos Livros de Apuração do ICMS pertinentes, e não aquelas decorrentes das conclusões construídas pela Fazenda estadual.

Assim, ao contrário do que aduziu a Recorrente, não houve, *in casu*, a mera utilização de resultados erigidos em outro processo – este, sim, comportamento debatido e analisado, caso a caso, pela jurisprudência do CARF, para fins de análise de sua legitimidade.

A jurisprudência desse conselho corrobora esse entendimento, como se pode ver das ementas a seguir transcritas:

ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITA BRUTA CONHECIDA POR MEIO DE INFORMAÇÕES PRESTADAS AO FISCO ESTADUAL. As informações prestadas nas Giam ao Fisco Estadual, prestam-se à determinação da receita bruta para fins de determinação do lucro arbitrado. (CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.492 em 27/01/2011)

PROVA EMPRESTADA. Não ocorre a denominada prova emprestada quando não há utilização de prova produzida em

outro processo. No caso presente, para o ano-calendário 2001, ocorreu a utilização de informações prestadas pelo próprio sujeito passivo ao Fisco Estadual, conforme previsão em convênio de cooperação. (CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-00.302 em 21/05/2010)

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. É legítimo o lançamento levado a efeito pelo Fisco Federal decorrente de fatos cujas provas foram colhidas em informações prestadas, pelo próprio contribuinte, ao Fisco Estadual. (CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.351 em 09/07/2010).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS AO FISCOESTADUAL. PROVA EMPRESTADA. É legítimo o lançamento, levado o efeito pelo Fisco Federal, decorrente de fatos cujas provas foram colhidas em informações prestadas pelo sujeito passivo ao Fisco Estadual. (CARF 1a. Seção / 3a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.644 em 01/09/2010)

ARBITRAMENTO COM BASE EM INFORMAÇÕES COLHIDAS JUNTO AO FISCOESTADUAL. Não havendo apropriação de conclusões ou inferências desenvolvidas em processos fiscais da fazenda estadual, nem autuação por omissão de receitas verificadas por aquele outro fisco, e tampouco autuação de IRPJ findada em lançamento de ICMS, mostra-se improcedente a alegação de uso de prova emprestada. (CARF 1a. Seção / 5a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1805-00.045 em 27/05/2009).

PROVA.. RECEITA INFORMADA EM LIVROS FISCAIS E DECLARADA AO FISCO ESTADUAL. A receita informada em livros fiscais, ainda que para fins de declaração do ICMS ao fisco estadual, pode ser utilizada como base de cálculo para o lançamento do Simples, tendo em vista a presunção de veracidade da escrituração fiscal. (CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-00.491 em 22/02/2011).

ARBITRAMENTO COM BASE EM INFORMAÇÕES COLHIDAS JUNTO AO FISCOESTADUAL. Não havendo apropriação de conclusões ou inferências desenvolvidas em processos fiscais da fazenda estadual, nem autuação por omissão de receitas verificadas por aquele outro fisco, e tampouco autuação de IRPJ fundada em lançamento de ICMS, mostra-se improcedente a alegação de uso de prova emprestada. Como uma das bases para o arbitramento dos lucros, e a principal delas, é a receita bruta, não restou alternativa à fiscalização federal, diante da postura da contribuinte, senão utilizar as informações que ela própria prestou ao fisco estadual, relativamente às receitas de suas atividades comerciais. (CARF 1a. Seção / 5a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1805-00.046 em 27/05/2009).

PROVA EMPRESTADA. VALORES DECLARADOS AO FISCO ESTADUAL. É lícita a utilização, pelo Fisco Federal, de informações constantes de declarações prestadas

eletronicamente pelo sujeito passivo ao Fisco Estadual, obtidas ao amparo de convênio específico, mormente diante da falta de apresentação da escrita contábil/fiscal e demais documentos fiscais da interessada. O empréstimo é da prova, não de eventuais conclusões. (CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.204 em 28/09/2009).

Vale esclarecer, ainda, que o processo administrativo fiscal aceita todos os meios de prova em direito admitidos, em especial documentos fiscais e a escrituração do próprio contribuinte, que devem retratar com fidelidade as operações de compra e venda de mercadorias e produtos, como é o caso do Livro Registro de Apuração do ICMS.

Além disso, a autoridade fiscal autuante, ao extrair valores do citado Livro, só o fez em relação ao códigos fiscais de operações e prestações - CFOP, que representam vendas de mercadorias e/ou produtos e devoluções de vendas. Portanto, não foi considerado nenhum valor de saída que não representasse receitas de vendas.

Não bastasse isso, é de se notar que a Recorrente não contesta os montantes apurados, apenas a fonte e a forma de cálculo utilizadas no lançamento.

Fica claro, pois, que o procedimento de colação das receitas, para determinação do lucro exacionado, é legítimo.

Mérito

Avançando, a Recorrente argumenta que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL.

Nos anos-calendário de 2003 a 2005 a Recorrente optou pela tributação sistemática do lucro presumido, ao passo que no ano-calendário de 2006 teve seu lucro arbitrado.

Dessa forma, a Recorrente está sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS sob o regime cumulativo, ambas as contribuições calculadas sobre o seu faturamento, nos moldes do que determina o art. 2º da Lei nº. 9.178/98.

No julgamento dos Recursos Extraordinários ns.º 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, o Tribunal Pleno do STF definiu o termo faturamento, assim entendido como a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Ocorre que, a Recorrente vem pagando o PIS e a COFINS calculados sobre o valor das mercadorias vendidas aos seus clientes, incluindo na base de cálculo dessas contribuições a parcela do ICMS que é devida aos respectivos Estados.

Contudo, há de se convir que, apesar de ser este o entendimento do Fisco, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não é legítima, uma vez que o referido tributo não integra qualquer elemento descrito na regra-matriz das contribuições.

Precisamente, o ICMS não se insere no conceito de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Vejamos.

Como se sabe, o ICMS é um imposto de competência dos Estados (art. 155, II), que tem como hipótese de incidência a circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, nada tendo haver com as receitas auferidas pela Recorrente no desenvolvimento de seu objeto social.

A Recorrente inclui no preço das mercadorias vendidas aos seus clientes os valores referentes ao ICMS, e posteriormente recolhe o tributo ao Estado competente. Todavia, o fato de a Recorrente “embutir” o ICMS no preço da mercadoria vendida não significa que tal valor integrará a sua receita: ao contrário, pois estes valores serão imediata e integralmente repassados ao Estado competente.

A propósito, essa é uma situação bastante similar ao que previu o Constituinte no artigo 212, §1º da Constituição, ao considerar que a parcela de impostos transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios não é considerada receita da União. E com bastante razão, pois não se pode considerar receita própria o que apenas foi recebido com o propósito de imediato repasse a terceiros.

Conforme ensinamentos de Geraldo Ataliba, receita é qualquer ingresso que integre o patrimônio de quem a recebe, *literis*:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressou nos cofres de determinada entidade. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe. (in ISS e Base Imponível – Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1978, v.1, pág. 81/85)

Ricardo Mariz de Oliveira também ensina que receita deve causar necessariamente um aumento no patrimônio da pessoa jurídica:

Por outro lado, a receita é considerada, sem qualquer mínima oposição seja de quem for, como um fator de aumento do patrimônio. Este dado, efetivamente, está presente em todas as manifestações contrárias a propósito do tema. Assim, como pode ser extraído dos princípios contábeis e das leis que aludem à receita, se não expressamente, no mínimo implicitamente. (Conceito de receita como hipótese de incidência para as contribuições para a Seguridade Social. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 – nº 01/2001 – Caderno 1 – pág. 43).

Partilhando desse mesmo entendimento, Aliomar Baleeiro, ressaltou a distinção entre meros ingressos e receitas, concluindo que, se não houver incremento patrimonial, os valores não poderão ser caracterizados como receita, verbis:

3. ENTRADAS OU INGRESSOS

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à

restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo. (Conceito de receita como hipótese de incidência para as contribuições para a Seguridade Social. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 – nº 01/2001, Caderno 1, pág. 43.)

Noutro giro, ainda que se busque o conceito meramente contábil de receita, a conclusão alcançada será a mesma: os valores arrecadados pela Recorrente referentes ao ICMS não são receitas. A esse respeito, cite-se o Pronunciamento XIV do IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil) – “Receitas e Despesas = Resultados”:

2. RECEITA correspondente a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividade e que possam alterar o patrimônio líquido.

3. Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, no entanto, não inclui todos os acréscimos no ativo ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro, não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido (grifos não presentes nos originais)”.

Segundo o próprio IBRACON, acréscimo nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que possam alterar a equação final entre bens, direitos e obrigações.

O ICMS, no caso, não se constitui efetivamente um ingresso de nova receita para a Recorrente, mas sim receita dos Estados, que meramente transita pelas contas da pessoa jurídica.

Nesse sentido, destaque-se também a Norma Internacional de Contabilidade - IAS 18, que assim dispõe sobre o tema:

A receita é definida, na Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis, como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada ou incremento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam no aumento do patrimônio líquido, exceto aqueles aumentos decorrentes de contribuição de capital, por parte dos acionistas/cotistas...

(Continuação)

8. A receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade, decorrentes de suas próprias transações. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre as vendas, mercadorias e serviços, e impostos sobre o valor agregado não são benefícios econômicos que fluem para a entidade e não

resultam em aumentos do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita de vendas (receita de vendas deve ser registrada pelo valor líquido de impostos). (Tradução livre do IBRACON).

Percebe-se, com isso, que o ICMS não se agrega ao patrimônio da Recorrente e por tal razão não pode ser confundido com receita da empresa. E isso tudo por uma razão muito simples que vale a pena repetir: a parcela relativa ao ICMS não remunera a venda de mercadorias, tratando-se de receita exclusivamente dos Estados.

Assim, incluir nas bases de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente ao ICMS pago pela Recorrente é desrespeitar o conceito de faturamento da Lei nº. 9.718/98, o artigo 195, I, “b” da CF e o artigo 110 do CTN, uma vez que está se permitindo que a União se locuplete com exações híbridas, que não se ajustam aos moldes de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, outorgou-lhe.

Importa notar também, que o art. 3º, § 2º, I da Lei nº. 9.718/98, quando afirma que se exclui da receita bruta o ICMS-substituição, tem caráter meramente declaratório, isto é, explicita o que estava implícito no nosso ordenamento. Não é o caso aqui, ao contrário do que possa parecer, ao primeiro súbito de vista, da criação de nenhuma isenção tributária. Pelo contrário, é o reconhecimento expresso de mais uma situação de não-incidência.

Destarte, sendo o ICMS uma receita do Estado, é inviável que a União tribute tais valores, incluindo-os na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o instituto da imunidade recíproca veda completamente esse comportamento fiscal (artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF).

Lembrando que, a imunidade recíproca é consequência lógica da eficácia do princípio federativo, pois impõe a igualdade entre as pessoas políticas, preservando a autonomia e competência umas das outras.

Ainda sobre o tema, é preciso dizer, que admitir a inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições ofende o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88), pois a parcela arrecadada pela Recorrente referente ao ICMS não revela uma capacidade tributária no sentido de fato econômico que exprima riqueza ao contribuinte (auferir receita).

Como demonstrado acima, a Lei nº. 9.718/98 e a Constituição Federal contemplam de forma expressa a necessidade do contribuinte auferir receita como pressuposto para a cobrança do PIS e COFINS pela União.

Frise-se, novamente, o ICMS apenas transita pelas contas da Recorrente, não constituindo sua receita própria definitiva, de forma que não pode ser tributado pelo PIS e pela COFINS.

Note-se que esse mesmo entendimento também tem sido reforçado pelo E.STF no julgamento (em curso) do RE nº 240785/2, o *leading case* da discussão acerca da inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS.

Em conclusão: receita passível de tributação pelo PIS e pela COFINS é todo o ingresso que cause algum acréscimo definitivo ao patrimônio do contribuinte, não podendo

ser, como no caso do ICMS, valores que somente transitam pelas contas do contribuinte e que se destinam unicamente aos cofres dos Estados.

Resta evidente, portanto, que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS fere os conceitos de receita e faturamento expressos na Lei nº. 9.718/98, bem como a hipótese de incidência constitucional dessas contribuições, merecendo reforma o lançamento nesse ponto.

A Recorrente afirma que é ilegal a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

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.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabelecerá o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in 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.

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

IRPJE OUTRO - Ex(s): 2001

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000*

*Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.
A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo quê há ser confirmada.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - MOMENTO DO FATO GERADOR.*

*A Lei nº 9.532/1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DECADÊNCIA.
No caso de tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de coligada, o prazo decadencial tem início no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houve a disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.
São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade*

domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada no exterior inclui-se na hipótese de "emprego do valor em benefício" da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL.
Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.
TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO.
A compensação do imposto sobre a renda devido no Brasil, em face da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, só será possível com o imposto sobre a renda recolhido no exterior em razão dos mesmos lucros, independentemente da denominação do tributo no país de origem.
PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.

A adição dos juros decorrentes da captação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário.
LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - CSLL.
Por força do princípio da legalidade estrita, no Direito Tributário só há incidência tributária sob a vigência de norma que estabeleça tal tributação. No caso da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por coligada, a norma instituidora da obrigação tributária foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a vigorar a partir de 01 de outubro de 1999.
JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.
Recurso de Ofício Negado.
Recurso Voluntário Provido em Parte.
Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos

de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação à glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak, (Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: NULIDADE. Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente.

SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.

ATOS NÃO-COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - Os atos praticados por cooperativas que não se configurem como tipicamente cooperativos, estão sujeitos à tributação. Apenas os atos cooperativos, praticados entre associados e com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias não serão tributados.

MULTA E JUROS SELIC - Se a multa de ofício e os juros pela taxa Selic aplicados encontram-se em consonância com a legislação vigente, o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

RO Negado.RV Provido em Parte.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

(Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)

Ementa: AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).

Recurso parcialmente provido.

Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado).

(Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)

Ementa: RECURSO EX OFFICIO

IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador a quo a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

IRPJ – CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri.

(Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais

Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351 ,2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, RECURSO DE DIVERGÊNCIA, Matéria: COFINS, Recorrente: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A.)

Desse modo, entendendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

Há que se analisar, ainda, a questão atinente à redução da multa de ofício de 150% para 75%, objeto de recurso de ofício.

A Lei nº 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº 4.502/64. Os respectivos textos são os seguintes:

Lei nº 9.430/96

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 4.502/64

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma. Para sua configuração como qualificadora, é necessário, portanto, que

haja sonegação e/ou fraude orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Destarte, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja conforme o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Assim, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, temos que a sonegação e a fraude são condutas (ação ou omissão) dolosas.

Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciososa.

Noutra palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Vale notar, que a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, tem sido reconhecida pela jurisprudência mais atual deste Conselho.

Por essa razão, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

No caso presente, não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza.

Pelo contrário, em nenhum momento a fiscalização fundamentou a aplicação da multa agravada, quer seja no termo de constatação, quer seja nas descrições dos fatos. Em síntese, apenas salientou a existência de interpostas pessoas.

Entretanto, nos autos não há prova de que a utilização de interpostas pessoas, no caso os sócios de direito, foram determinantes para as ocorrências das infrações apontadas. O Sr. José Luiz Bueno, pessoa que retirou-se da empresa ficticiamente, visto que continuou se beneficiando do status de proprietário, não foi identificado pela Fiscalização como causador das irregulares apontadas no auto de infração.

Dessa forma, o dolo não restou caracterizado.

Sobre o tema, vale, ainda, trazer à colação jurisprudência deste Conselho:

MULTA QUALIFICADA - A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata não autorizam, por si sós, a qualificação da multa de lançamento de ofício, que somente se justifica

quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64. (CARF, 1ª Seção / 1ª Turma da 3ª Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.026 em 12/03/2009.)

Forçoso concluir, pois, que a falta de declaração de tributos, por si só, não enseja a aplicação de multa qualificada, já que é hipótese de incidência da multa de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº. 9430/96.

Assim, deve ser desprovido o recurso de ofício, mantendo-se, nesse ponto, a decisão recorrida para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

Por fim, é necessário analisar a questão da responsabilidade solidária do Sr. José Luiz Bueno. Segundo consta dos autos, o Sr. José Luiz Bueno manejava a autuada como uma extensão do seu próprio patrimônio, tendo em vista que:

(i) afiançou contratos firmados pela fiscalizada após sua retirada da sociedade;

(ii) recebeu de benefícios indiretos no ano de 2004, através de pagamentos pela fiscalizada de contas de energia elétrica e de linhas telefônicas de empresas em que ele configurou como sócio;

(iii) recebeu benefícios indiretos no ano de 2004, através de pagamentos pela fiscalizada de valores à Sra. Márcia Adriane Carrilho Marques, mãe dos seus filhos;

(iv) recebeu benefícios diretos através de pagamentos pela autuada de parcelas referentes à aquisição de terreno por ele adquirido;

(v) recebeu benefícios diretos, através de pagamentos pela autuada referentes à aquisição de quotas de capital da empresa “Hotel Lago das Brisas Ltda”, por ele adquirida.

Para a materialização da solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso existir interesse comum entre os obrigados solidários.

A doutrina critica o dispositivo pela vagueza da expressão “interesse comum” e converge no entendimento de que essa norma exclui do seu âmbito de incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos, tais como a compra e venda, etc.

Assim, a maioria dos autores entende que o interesse comum é fator decorrente da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário; ou seja, a solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN só seria possível entre sujeitos que figurem no mesmo pólo da relação obrigacional.

Nesse contexto, em havendo confusão entre o patrimônio da empresa e da pessoa física, ambos são solidariamente obrigados pela dívida tributária.

No caso dos autos, ficou provado que há interesse comum na ocorrência do fato gerador, de modo que o sujeito passivo deve ser responsabilizado solidariamente como realizador do fato gerador tributário, visto que ele possui interesse jurídico no fato gerador.

Processo nº 10970.000164/2008-89
Acórdão n.º **1402-001.565**

S1-C4T2
Fl. 1.758

Forçoso concluir, pois, que se mostra correta a solidariedade passiva estendida ao Sr. José Luiz Bueno, com base no art. 124, I do CTN.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para **(i)** excluir do lançamento de IRPJ e CSLL os valores relativos aos períodos de apuração 31.03.2003, 30.06.2003, 30.09.2003 e, do lançamento de PIS e COFINS, os valores relacionados aos períodos de janeiro a setembro de 2003, posto que alcançados pela decadência; **(ii)** excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; **(iii)** afastar a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício; **(iv)** reduzir a multa de ofício para 75%; e **(v)** manter a responsabilidade solidária do Sr. José Luiz Bueno.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator Designado.

1. EXCLUSÃO DO ICMS DAS BASES DE CÁLCULOS DO PIS E DA COFINS IMPOSSIBILIDADE

Com a devida vênia, em que pese os argumentos do ilustre relator, discordo de suas conclusões quanto à possibilidade de exclusão do ICMS das bases de cálculo de PIS e COFINS, bem como a respeito da impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício cominadas.

O tema não guarda novidades e, há muito tempo, pacificou-se o entendimento de que a parcela de ICMS contida no valor das vendas compõe o faturamento. Nesse sentido, cita-se as inúmeras súmulas sobre o tema:

- Súmula TFR nº 258: “Inclui-se na base de calculo do PIS a parcela relativa ao ICM.”;
- STJ – Súmula 68: “A parcela do ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.
- STJ – Súmula 94: “A parcela do ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

Por oportuno, destaco entendimento de fundamental relevância na edição da Súmula 68 do STJ contido no voto condutor do aresto no REsp 16841/DF, de lavra do Ministro Garcia Vieira:

*Estabelece o art. 3º da Lei Complementar 07/70 constituir o Fundo de Participação de duas parcelas, a primeira mediante dedução do imposto de renda e a segunda com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. **O ICM incide sobre valor da mercadoria, compõe o seu preço e integra o faturamento da empresa. Deste faz parte também as despesas com impostos e outras despesas, pagas pelo comprador. Assim, a contribuição social da empresa, calculada com base no seu faturamento, nos termos da citada Lei Complementar nº 07/70, é calculada sobre o total das vendas, de sua receita bruta, composta também do ICM. Se este está incluído no preço da mercadoria, não se pode excluir da base de cálculo do PIS.** [grifo nosso]*

As recentes decisões do STJ sobre a matéria, como não poderiam deixar de ser, traduzem a sedimentação sobre o melhor entendimento da controvérsia:

1ª Turma AgRg no Ag 1069974 PR - DECISÃO: 17/02/2009 (unânime) - Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO.

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. LEGALIDADE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 83/STJ.

I - O acórdão recorrido encontra-se em perfeita consonância com a jurisprudência desta Corte, que firmou o entendimento de que se inclui na base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS, consoante se depreende das Súmulas 68 e 94 do STJ.

II - Incidência do óbice sumular 83/STJ ao trânsito do recurso especial. III - Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1069974/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, 17/02/2009, DJe 02/03/2009)

No mesmo sentido pode-se citar também os acórdãos AgRg no Ag 1005267 RS (1ª Turma), REsp 881370 RJ (2ª Turma), AgRg no Ag 1018355 RS (2ª Turma), todos decididos, de forma unânime, a partir de 2008.

No âmbito do STJ, não há sequer uma decisão, nas últimas duas décadas, em sentido diverso.

Cumpre ainda esclarecer que os dispositivos legais que regem a matéria (Leis números 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003) trazem artigos específicos que tratam das exclusões permitidas para fins de determinação da receita bruta/faturamento, base de cálculo de tais contribuições.

No art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, consta que:

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

§ 1º [revogado]

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

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

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

III - [revogado]

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

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Conforme se observa, o dispositivo legal em comento prevê que a única parcela de ICMS que poderá ser excluída da receita bruta é a que se refere à substituição tributária. Ora, entender que o ICMS cobrado na condição de contribuinte possa ser também excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins por não corresponder ao conceito de receita bruta, implica, a uma só vez, utilizar-se de exclusões não previstas em lei, bem como que interpretar que o legislador empregou “expressões supérfluas” ao permitir a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário, uma vez que, se o ICMS cobrado do vendedor na condição de contribuinte - embutido no preço da mercadoria – não compusesse o conceito de receita bruta, mais razão ainda assistiria a não inclusão do ICMS cobrado em razão da “substituição tributária” na base de cálculo de tais contribuições. Contudo, se o legislador previu expressamente a exclusão do ICMS “substituição tributária” da receita bruta torna-se imperioso entender que tal parcela estaria compreendida em seu conceito, sob pena de considerar tal norma inócua.

É princípio basilar de hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, pois, conforme leciona Carlos Maximiliano, não se presumem, na lei, palavras inúteis (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 8. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

De modo semelhante, não há nas Leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003 dispositivos prevendo a exclusão do ICMS cobrado do vendedor, na condição de contribuinte, das bases de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos (faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

A respeito das questões constitucionais envolvendo a matéria, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que, em regra, não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*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.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Desse modo, voto por negar provimento à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

2. DA INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

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

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. (destacou-se)

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

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

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

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o

pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Isso posto, voto por manter a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado