



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

Processo nº 11030.002465/2008-20
Recurso nº 521.441 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.838 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 29 de março de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente MARPETRO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CRITÉRIOS PARA APRECIÇÃO DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se pretende questionar o fundamento de validade de norma que foi validamente inserida no ordenamento, partindo de uma abstrata conjugação de princípios, como o da capacidade contributiva, da vedação ao confisco etc. Correto o critério adotado pela Delegacia de Julgamento na apreciação dos argumentos relativos à inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

O MPF é mero instrumento de controle administrativo, e, portanto, não subtrai ou limita a competência legal do Auditor Fiscal para o exercício de suas funções, que está definida em Lei, em sentido estrito. As repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o Contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE APURAÇÃO

O percentual de presunção do lucro de 1,6% sobre a receita bruta auferida aplica-se unicamente à atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural. Quando não for possível determinar se os créditos e/ou depósitos bancários não comprovados se referem a essas receitas, deve-se aplicar o percentual mais elevado correspondente às receitas obtidas nas atividades desenvolvidas pelo Contribuinte.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS - TAXA SELIC

Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme os ditames do art. 61, § 3º, e art. 5º, § 3º, ambos da Lei nº 9.430/96, uma vez que se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria - Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA SELIC

O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL, PIS e COFINS

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. A chamada tributação reflexa, relativamente às contribuições sociais, realizada a partir da omissão de receita apurada no âmbito da fiscalização do IRPJ, encontra respaldo no § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, e independe da ampliação da base de cálculo promovida pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Processo nº 11030.002465/2008-20
Acórdão n.º **1802-00.838**

S1-TE02
Fl. 836

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gilberto Baptista, André Almeida Blanco, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme autos de infração de fls. 1 a 53, nos valores de R\$ 210.849,29, R\$ 101.995,45, R\$ 168.601,03 e R\$ 470.750,43, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de 75% e os juros moratórios.

O lançamento está baseado em omissão de receita nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, caracterizada por créditos/depósitos bancários com origem não comprovada. A apuração de IRPJ/CSLL se deu pelo regime do Lucro Presumido.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 18-11.611, às fls. 762 a 777:

Conforme Termo de Intimação Fiscal de fl. 242 e seu anexo (fls. 243-251), o Contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados/depositados no Banco HSBC e Banco Santander.

Em resposta, informou que “vem através desta apresentar a relação de depósitos e declarar que os mesmos se referem a venda de combustível por esta empresa” e apresentou o demonstrativo de fls. 254-263, onde discriminada os referidos valores.

Posteriormente, o Contribuinte foi intimado a confirmar a informação de que os créditos existentes em suas contas-correntes referem-se a vendas de combustível por intermédio das notas fiscais de compra e venda, conhecimentos de frete, contratos ou outros documentos para comprovar tais operações (fl. 264), porém nada apresentou.

Reintimado a apresentar os referidos documentos (fl. 266), em resposta, apresentou cópia de 16 Notas Fiscais de Vendas emitidas por Flórida Distr. de Petróleo Ltda. (fls. 269-284).

Em 28/10/2008 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal de fl. 285, solicitando o Contrato Social e suas alterações, as Notas Fiscais de Saída (vendas e prestação de serviços), o Livro de Registro de Estoque de Combustíveis e o Registro na Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Em resposta, apresentou o Contrato Social e alterações (fls. 287-300), o Registro na ANP habilitando o Contribuinte como transportador-revendedor-retalhista (TRR) a partir de 09 de junho de 2008 (fl. 301), cópias de Notas Fiscais de Venda (fls. 302-654) e o Livro Razão.

A Fiscalização, entendendo que os documentos apresentados não comprovam a origem dos créditos/depósitos bancários relacionados no Termo de Intimação de fls. 243-251, lavrou os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

Os valores dos depósitos bancários de origem não comprovada estão devidamente discriminados no demonstrativo de fls. 696-706.

O Contribuinte apresentou as DIPJ relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006 com base no lucro presumido (fls. 61-113) No ano-calendário de 2004 declarou receita somente no 4º trimestre (R\$7.000,00); no ano-calendário de 2005 declarou R\$2.711,50, R\$24.316,00, R\$53.664,00 e R\$25.809,00 nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres; e no ano-calendário de 2005 não informou nenhuma receita.

(...)

Inconformado com os lançamentos, o Contribuinte apresenta, por intermédio de seu procurador, a impugnação de fls. 715-755, onde faz sua defesa. Os argumentos de defesa, em síntese, são os seguintes:

Da nulidade dos lançamentos do PIS e da COFINS

- Os lançamentos do PIS e da COFINS são nulos, eis que a Fiscalização não tinha autorização para a lavratura, pois o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) autoriza apenas a fiscalização do IRPJ e a CSLL, não abrangendo o PIS e a COFINS.

- O MPF, regulado pela Portaria SRF nº 11.371, de 2007, por tratar-se de verdadeiro instrumento de controle que materializa pressuposto inicial para o desencadeamento de eventuais lançamento de ofício, a ciência do MPF-F e de suas posteriores alterações é condição sine qua non para a válida convalidação dos autos de infração. O procedimento de fiscalização só pode ter seu regular início com a emissão de MPF.

- Para a preservação do direito de defesa e do contraditório, a Fiscalização deveria ter cientificado da alteração do MPF-F, que sequer existiu. É a própria Portaria SRF nº 11.371, de 2007, art. 9º, que determina. Esse documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade de todos os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições fiscais administrados pela RFB. Sobre o assunto, traz a opinião de diversos autores e transcreve ementa de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

- A exigência esta arrimada numa suposta renda auferida, num acréscimo patrimonial presumível, o que permite afirmar, por conseguinte, ressentir-se do suporte material indispensável à sua “perfectibilização”. Os montantes alegados pela Fiscalização

não podem ser considerados como base de cálculo dos tributos, sob pena de promover um verdadeiro confisco e tributar materialidade que extrapola a sua renda/acréscimo patrimonial, não se coadunando com os princípios básicos da legislação do imposto de renda.

- Considerando o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, concluiu-se que os depósitos não comprovados deveriam ser submetidos à regra específica de tributação encartada no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (art. 519, I, do RIR/1999), isto é, hipoteticamente licitude da presunção de omissão de receitas por aqui guerreada, ao percentual de presunção do lucro de 1,6% da receita bruta auferida.

- Impende a esclarecer sobre qual base de cálculo, nos termos legais e constitucionais, recair a exigência do IRPJ, isto é, qual base mensurável apta a permitir o surgimento da hipótese de incidência tributária, com a reunião de todos os elementos que lhe são ínsito, dentre os quais ela ganha especial destaque.

- Para a incidência dos tributos, a aquisição de disponibilidade econômica inédita, equivalendo afirmar que para o seu aperfeiçoamento não basta haverem receitas quaisquer, mas receitas capazes de incrementar a capacidade econômica do sujeito passivo, extraídas as despesas necessárias à manutenção do negócio. Cita ensinamentos de Leandro Paulsen e Schubert de Farias Machado.

- Fixadas essas premissas, é lícito afirmar que o simples somatório bruto dos depósitos lançados jamais poderá corporificar o fato gerador do imposto. Nesse sentido, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, afronta os arts. 146, II, “a” e 153, III, da Constituição Federal e os arts. 43 e 113 do CTN.

- De modo ilegal, a Fiscalização transferiu a impugnante a incumbência de verificar que só a ela competia executar, ou seja, afastou-se da verificação do real fato gerador do tributo, o que colide frontalmente com a hipótese de incidência legal e constitucional desse imposto. Cita ensinamento de Roque Antônio Carrazza e Ives Gandra da Silva Martins.

- A Fiscalização não obedeceu o disposto no art. 142 do CTN, excedendo a base de cálculo permitida pelo texto legal e pelo CTN, deixando de calculá-la no Auto de Infração como devido. Deve o Autuante seguir os ditames legais, sendo correto afirmar que só poderia tributar a renda tal como definida no CTN, ou seja, quando houver acréscimo patrimonial. Transcreve ensinamentos de Edmar de Oliveira Andrade Filho, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Celso Antonio Bandeira de Melo e ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e jurisprudência do TRF 1º Região. Pede que seja aplicado na sua plenitude os precedentes jurisprudenciais citados.

- As exigências assumem características confiscatórias e atentatórias à capacidade contributiva, o que é vedado pela

Constituição Federal. Além disso, permitir a incidência do IRPJ sobre base de cálculo estimada equivale admitir que seja tributada não mais a renda, mas o patrimônio da impugnante, o que não é permitido pela legislação. Sobre o assunto, transcreve ensinamentos de Alexandre Barros Castro e Roque Antônio Carrazza.

- Os lançamentos realizados, distante da verdade material e do legítimo fato gerador do IRPJ, assume inarredável identidade punitiva, que nos termos do CTN é absolutamente proibido. O fato de tributar a soma bruta dos depósitos bancários sob o argumento da hipotética renda que deles poderiam advir, nos leva a concluir que a cobrança aflige o conceito legal de tributo, obrigação não constitutiva de ato ilícito (art. 3º do CTN), impondo uma exigência mais gravosa.

- Os créditos bancários não justificados, quando muito, constituem indícios de omissão de receita, devendo os Agentes Fiscais, por dever funcional e vinculação ao art. 142 do CTN, aprofundar a investigação com vistas a reunir outros elementos que somados possam conferir segurança e certeza a eventual lançamento (art. 113 do CTN), sobretudo em homenagem ao princípio da verdade material. Mas isso não aconteceu, sendo que o comportamento da Fiscalização pautou-se pela superficialidade, estimulada pelo escudo argumentativo da inversão do ônus da prova. Todas essas questões podiam ter sido dirimidas pela própria Fiscalização, o que nada foi feito. Os lançamentos mostram-se inconsistentes, vagos, imprecisos, não tendo condições de subsistir. Deve-se facultar ao Contribuinte demonstrar por todos os meios em direito admitidos, que a soma bruta dos depósitos/créditos bancários não materializa, por si só, acréscimo patrimonial seu, o que repercutiria no cálculo correto do montante dos tributos eventualmente devidos. Sobre o assunto, cita obra de Paulo de Barros Carvalho, de James Marins e Celso Armando Janczeski.

- Casos análogos foram exarados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Transcreve várias ementas de acórdãos desse conselho.

Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

- Por tratar-se de tributação tida como reflexiva dos fatos apurados no lançamento do IRPJ, deixa de repetir os argumentos de defesa nele constante, pedindo que os tenha como aqui transcritos, determinando a improcedência da exação da CSLL.

- Além daqueles argumentos feitos no IRPJ, cumpre que seja observada pela Turma Julgadora a impossibilidade de se alterar a definição, o alcance e o conteúdo de institutos de direito privado para fins tributários (art. 110 do CTN). A acepção “lucro” é de cunho eminentemente técnico, da qual o direito tributário não pode se afastar, quando mais por se tratar de uma ciência, que nas palavras de Roque Antônio Carrazza “encampa conceitos e assimila institutos, tais como lhe são fornecidos por

outros ramos do Direito”. Cita ensinamentos de Misabel de Abreu Machado Derzi.

- Considerando que a base de cálculo da CSLL deve ser calculada do mesmo modo que o IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995), correspondendo a um percentual sobre o lucro, não pode o legislador ordinário, movido por interesses imediatos de arrecadação, alterar o conceito de lucro, sob pena de ofensa frontal ao art. 110 da Lei nº 5.172, de 1966, hierarquicamente superior.

Dos lançamentos do PIS e da COFINS

- A pretensão da Fiscalização em tributar o PIS e a COFINS sobre os depósitos/créditos bancários não encontra amparo legal e constitucional, merecendo a decretação da improcedência dessas autuações. Isso porque o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 só poderia servir ao desiderato de lançar o IRPJ e a CSLL sobre a ficção jurídica que ostenta em seu caput. Jamais poderá servir de esteio ao lançamento das contribuições em pauta, cujo fato gerador escapa à ilação fiscal. Aqui, portanto, não há que se invocar inversão do ônus da prova, cumprindo ao Fiscalizador comprovar que os imputados créditos/depósitos estão ou não relacionados com as atividades própria da impugnante.

- O PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento ou receita possuem sua regra matriz de incidência no art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal. Posteriormente advieram as Lei complementares nºs 07/70 e 70/91, limitando a exação apenas sobre a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”. Assim, é lícito somente tributar o faturamento decorrente das atividades próprias, repugnando qualquer outra “integração” ou “analogia” fiscal aos conceitos jurídicos adotados pela “superlei” (art. 195, I) como hipótese de incidência do PIS e da COFINS, mormente por colidir fortemente com os comandos previstos nos artigos 108, § 1º, e 110 do CTN.

- O STF assentou a invalidade e a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo dessas contribuições, perpetrado pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispositivo que disciplina a cumulatividade invocada pelo AFRFB nos autos. Enfim, a não ser que se veicule a nova hipótese de incidência pela via estreita de Lei Complementar, esses lançamentos são improcedentes.

Da taxa SELIC

- Como a taxa SELIC é de natureza remuneratória, ou seja, atua como pagamento pelo uso do dinheiro e são calculadas em função da variação do seu custo, não pode incidir sobre débitos tributários, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico dos juros moratórios e de ferir mandamentos contido no parágrafo primeiro do art. 161 do CTN e no art. 192 da Constituição Federal.

- Com base no art. 161, § 1º, do CTN e na jurisprudência dos tribunais, concluiu que deve excluído dos autos o valor cobrado acima de 1% ao mês.

Do pedido

Requer que a par dos princípios insertos no art. 2º, da Lei nº 9.784, de 1999, que seja recebida a presente impugnação para que julgue/declare a nulidade dos lançamentos do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, assim como também, diante dos erros formais/materiais/factuais, a improcedência dos mesmos, com o conseqüente arquivamento do processo fiscal.

Alternativamente, se assim não for entendido, proceda a adequação das bases de cálculo, depois de precedidas as exclusões de rigor, às regras específicas de tributação a que alude o inciso I do art. 519 do RIR/1999 (art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995).

Como mencionado, a DRJ Santa Maria/RS considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA

Demonstrado que os Autos de Infração foram lavrados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, garantindo ao Contribuinte o contraditório e a ampla defesa, não há que se acatar o pedido de nulidade apresentado pelo Contribuinte.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA

Sendo o Mandado de Procedimento Fiscal mero instrumento de controle das atividades e de procedimentos de Fiscalização, eventuais falhas na sua emissão e/ou no seu trâmite, ou mesmo na sua falta, não são motivos que justifiquem a nulidade dos lançamentos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS

A partir de 01 de janeiro de 1997, presume-se omissão de receitas, os valores depositados e/ou creditados em conta de instituição financeira, quando o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprova, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL

Quando se tratar de presunções legais, cabe ao Contribuinte o ônus de produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. Meras alegações sem a devida produção de provas não são suficientes para afastar a omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE APURAÇÃO

O percentual de presunção do lucro de 1,6% sobre a receita bruta auferida aplica-se unicamente à atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural. Quando não for possível determinar se os créditos e/ou depósitos bancários não comprovados se referem a essas receitas, deve-se aplicar o percentual mais elevado correspondente às receitas obtidas nas atividades desenvolvidas pelo Contribuinte.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Períodos de apuração: 01/2004 a 12/2006

DECORRÊNCIA

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

OMISSÃO DE RECEITA

O valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

JUROS DE MORA

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

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATOS LEGAIS

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da

constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 13/01/2010, a Contribuinte apresentou em 12/02/2010 o recurso voluntário de fls. 785 a 832, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, em sede de recurso, alega que a DRJ deixou de exercer seu papel fundamental no controle da legalidade dos atos administrativos, sob o pálio da invocada “incompetência” no trato de matérias atinentes à inconstitucionalidade ou legalidade.

Sustenta que a não apreciação destes tópicos maculam o acórdão da mais absoluta nulidade, especialmente por ofender os princípios basilares que informam e impulsionam o processo administrativo-fiscal, ou seja, o “devido processo legal”, a “amplitude de defesa” e o “contraditório”, consagrados nos incisos LIV e LV do art. 50 da CRFB/88 e de inevitável observância na esfera judicante da Administração Pública.

Esclarece que não se está defendendo a subtração ou invasão de competência do Judiciário, e ofendendo, com isso, o princípio da tripartição dos poderes, como chegou a ventilar o Acórdão Recorrido.

Ressalta que seu pedido é para que seja reconhecida, ao invés de “declarada” - esta sim de competência exclusiva daquele Poder - a inconstitucionalidade ou ilegalidade indireta de atos administrativos.

Segundo a Recorrente, não há dúvidas de que os atos fiscais em contenda corporificam enunciado lingüístico-normativo no caso concreto, de modo que se deve submetê-los, face aos vícios reclamados, num processo de pertinência da norma inferior com as diretrizes preconizadas pela norma hierarquicamente superior, estabelecendo, assim, uma subsunção valorativa dos Autos de Infração frente às leis ordinárias, destas em relação às leis complementares (v. g., CTN), e destas para com a Lei Suprema (CRFB/88).

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona junto a este Conselho lançamento para a exigência de IRPJ e reflexos, que foi realizado a partir da constatação de omissão de receita nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, apurada por crédito/depósitos bancários com origem não comprovada, nos termos da presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9.430/1996. O IRPJ e a CSLL foram constituídos pelo regime do Lucro Presumido.

Preliminares de nulidade

Quanto à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por não terem sido apreciados os argumentos relativos à inconstitucionalidade/ilegalidade do art. 42 da Lei 9.430/1996 e também dos dispositivos legais que determinam a cobrança dos juros com base na taxa Selic, precisamos, primeiramente, não deixar de reconhecer a dinâmica no processo de interpretação e aplicação das leis.

Os estudos de hermenêutica revelam, inclusive, a impossibilidade de uma aplicação mecânica de normas, como às vezes se pretende que a Administração Pública o faça, uma vez que o trabalho com as palavras somente é possível mediante processos de interpretação.

Deste modo, quem aplica sempre interpreta, e interpreta à luz da lei maior, no caso do sistema jurídico brasileiro, porque este consagra a supremacia da Constituição. É assim que as normas jurídicas concretas, no caso a caso, fazem repercutir os princípios e regras constitucionais.

Mas isso não implica dizer que o processo de interpretação das leis está livre de limites, porque o Direito, visando a própria estabilidade das relações jurídicas, formaliza e delimita este processo.

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está, na verdade, a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se pretende questionar o fundamento de validade de norma que foi validamente inserida no ordenamento, partindo de uma abstrata conjugação de princípios, como o da capacidade contributiva, da vedação ao confisco etc.

Do contrário, estaria instituído um verdadeiro caos jurídico, na medida em que os Agentes e Órgãos da Administração, ainda que judicantes, pudessem, sob a justificativa de uma determinada interpretação, negar aplicação a qualquer norma emanada do Poder Legislativo ou das instâncias superiores da própria Administração Pública.

Deste modo, correto o critério adotado pela Delegacia de Julgamento na apreciação dos argumentos relativos à inconstitucionalidade/ilegalidade de lei.

Quanto aos alegados problemas acerca do MPF, o antigo Conselho de Contribuintes já pacificou entendimento no sentido de que sua natureza é a de um instrumento meramente administrativo, e que eventual irregularidade em relação a ele não contamina o lançamento que tenha obedecido as regras do Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972, conforme ementas transcritas abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF um instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão 102-4791, de 21/09/2006)

PIS. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento meramente administrativo. Eventual irregularidade em relação ao mesmo não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão 201-77550, de 17/03/2004)

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 201-79542, de 24/08/2006)

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. O MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, na medida em que a competência que o auditor fiscal tem para realizar o trabalho de lançamento decorre da Lei. Ademais, continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nº 1265/1999 e 3007/2001. (Acórdão 108-08696, de 25/01/2006)

Realmente, a competência dos Auditores Fiscais está definida em Lei, em sentido estrito, e as repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

Não bastassem esses aspectos, vale destacar, em relação ao caso sob exame, a regra contida no art. 8º da mesma Portaria RFB nº 11.371/2007 que foi citada pela Recorrente:

Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

(grifos acrescidos)

É justamente o que ocorreu com o PIS e a COFINS, posto que o lançamento destas contribuições se deu a partir das mesmas infração apuradas para o lançamento do IRPJ. Portanto, nem mesmo houve qualquer irregularidade em relação ao MPF, ao contrário do alegado pela Recorrente.

Lançamento com base em Depósitos Bancários

Quanto às alegações de que os fatos geradores dos tributos em questão (renda, lucro e faturamento) não poderiam estar caracterizados por simples somatório de depósitos bancários, cabe primeiramente mencionar que o trabalho fiscal encontra amparo no art. 42 da Lei 9.430/96:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Durante a auditoria fiscal, a Contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, e, não o fazendo, incorreu na presunção legal de omissão de receitas, que deu base às autuações ora combatidas.

Realmente, antes da introdução do dispositivo acima mencionado, era maior o ônus da prova que incumbia à Fiscalização para autuação com base em depósitos bancários. No caso do IRPJ, por exemplo, para que eles configurassem renda tributável, era necessário que fosse comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, por meio de aplicações em imóveis, carros e outros bens próprios, ou em benefício pessoal do contribuinte.

A tributação com fulcro na Lei nº 8.021/1990, de fato, exigia necessários esforços por parte da Fiscalização, capazes de transformar uma presunção em definitiva certeza. Isto porque, até então, os depósitos bancários apenas retratavam indício de omissão, não tendo o condão de caracterizar, por si só, a omissão de receitas.

Assim, na ausência de uma hipótese específica de presunção legal, cabia à Fiscalização demonstrar, de forma cabal, que os valores depositados nas contas bancárias da Contribuinte correspondiam efetivamente a rendimentos próprios, não oferecidos à tributação.

Todavia, a partir da Lei nº 9.430/96, caso o Contribuinte, regularmente intimado para tanto, não comprove com documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, este fato, por si só, já basta para caracterizar omissão de receita, por força da presunção legal.

Deste modo, não procedem os argumentos desenvolvidos na peça de defesa, porque atinentes a um contexto normativo diferente do atual, no qual a valoração da prova em relação à omissão de receitas seguia outros critérios legais.

Em relação às Contribuições, registro que nos casos de tributação reflexa por omissão de receitas, ainda que apuradas por presunção legal, o fundamento legal quanto à base de cálculo está especificamente previsto no § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º 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.

Nesse passo, também são improcedentes os questionamentos relativos ao PIS e à COFINS, fundados na declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, relativamente à ampliação da base de cálculo destas contribuições, posto que a chamada tributação reflexa, realizada a partir da omissão de receita apurada no âmbito da fiscalização do IRPJ, independe deste dispositivo legal.

Coeficiente para a presunção do lucro

Quanto aos questionamentos acerca do coeficiente para a presunção do lucro (8% em vez de 1,6%), cabe destacar que durante a auditoria fiscal a Contribuinte apresentou as notas fiscais de números 001 a 352 (fls.302 a 654), no intuito de comprovar que os depósitos bancários eram provenientes da venda de combustível. Sobre esta documentação, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 54 a 60 traz as seguintes informações:

Em 21/08/2008, a contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação lavrado em 08/08/2006, declarando o seguinte: "vem através desta apresentar a relação de depósito e declarar que os mesmos se referem a venda de combustível por esta empresa".

Em 22/08/2008, 29/09/2008 e 28/10/2008 foram lavrados Termos de Intimação visando obter documentos que possibilitem comprovar que as receitas da empresa efetivamente são provenientes da revenda de combustíveis.

Nas respostas da contribuinte esta apresentou apenas 16 Notas Fiscais de compras de Diesel Industrial emitidas por Flórida Distr. De Petróleo Ltda. e as Fiscais de Vendas emitidas por ela. Dessas notas fiscais de venda apenas as de números 11, 181, 218, 219, 261 e 323 referem-se a álcool combustível. As demais Notas Fiscais referem-se a vendas de lubrificantes. Dessa forma, verifica-se que as notas fiscais de vendas não possuem nenhuma relação com as notas fiscais de compra.

Ainda em sua resposta a fiscalizada informou que não escriturou o Livro Registro de Estoque de Combustíveis.

A fiscalizada apresentou o Registro na ANP. No entanto, a autorização foi emitida em 09/06/2008, portanto, após os períodos fiscalizados.

Dessa forma, tendo em vista os documentos apresentados pela contribuinte, não ficou comprovada a origem dos crédito/depósitos bancários.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, ao analisar os argumentos apresentados pela Contribuinte, fez as seguintes considerações:

Em relação ao pedido do Contribuinte em aplicar a regra específica de tributação prevista no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, 1,6% sobre os créditos/depósitos cuja origem não restou comprovada, esclareça-se que esse percentual é aplicado quando ficar comprovado que a receita auferida se refere à revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural (art. 519, § 1º, I, do RIR/1999).

No caso de não ser possível identificar se a receita omitida (créditos/depósitos não comprovados) se refere à revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante ou gás natural, para fins de apuração do lucro presumido, deve-se aplicar o percentual mais elevado referente às atividades desenvolvidas pelo Contribuinte, em obediência ao disposto no parágrafo único do art. 528 do RIR/1999, a seguir transcrito:

“Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).”

No caso, o percentual de apuração do lucro presumido deve ser de 8%, tendo em vista que o Contribuinte também efetua a revenda de óleo lubrificante, conforme cópia das Notas Fiscais apresentadas (fls. 302-654), atividade essa que não é abrangida pelo percentual de presunção de 1,6%. Também, o Contribuinte informou na DIPJ do ano-calendário de 2004, 4º trimestre, (fl. 67), que auferiu receitas sujeitas ao percentual de 8%. Assim, não tendo comprovado, por intermédio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos movimentados nas referidas contas bancárias, correto o procedimento fiscal em tributar, como omissão de receita, os valores dos depósitos e/ou créditos bancários não comprovados, apurando o lucro presumido no percentual de oito por cento sobre a receita omitida.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte não trouxe nenhum argumento capaz de refutar os fundamentos acima transcritos, pelo que os adoto nesta decisão, para efeito de manter o coeficiente de presunção de lucro em 8%.

Juros Selic

No que toca às alegações da Recorrente acerca da taxa SELIC, cujo acolhimento implicaria no afastamento de norma legal vigente (art. 61 da Lei 9.430/96), por suposto vício de inconstitucionalidade e afronta ao Código Tributário Nacional, cabe ressaltar que falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente..

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal.

O art. 161, caput, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...”, e no seu parágrafo primeiro determina que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês”.

Portanto, a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser definida em percentual diferente de 1%. Basta que uma lei ordinária assim determine.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispôs:

Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de 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 do pagamento.”

E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabeleceu que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Assim, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas, não lhe cabendo a apreciação da alegada inconstitucionalidade ou ilegalidade da taxa SELIC.

Apenas vale frisar que essa mesma taxa de juros é garantida aos contribuintes nos casos de restituição de indébitos. O tratamento, portanto, é isonômico, ou seja, tanto vale para a cobrança, quanto para a devolução de valores, o que reforça a justeza de sua aplicação.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa