



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Recurso nº : 141.354
Matéria : IRPJ e REFLEXOS
Recorrente : RLJ CONTROLADORA LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 28 de fevereiro de 2007
Acórdão nº : 103-22.886

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO QUANTO À HORA E AO LOCAL DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. A previsão contida nos artigos 19 e 21, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes não se estende às delegacias de julgamento, razão por que é descabida a alegação de nulidade da decisão recorrida, ao argumento de que a instância *a quo* não notificou a fiscalizada quanto à hora e ao local da sessão na qual se deliberou sobre as questões impugnadas.

Ementa: INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. O Constituinte de 1988, ao explicitar, na Carta Magna, a competência privativa do Presidente da República, consoante a dicção do inciso VI do artigo 84 em sua feição original, antes, portanto, das mudanças provocadas pela Emenda Constitucional nº 32/2001, reservou ao legislador ordinário o poder de delimitar a atuação presidencial, no tocante à organização e ao funcionamento da administração federal. Imerso nesse ambiente normativo, quando da reestruturação da Secretaria da Receita Federal, o legislador atribuiu competência originária ao Ministro da Fazenda para aprovar o regimento interno daquela Secretaria, segundo o mandamento inscrito no artigo 8º da Lei nº 9.003, de 16



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

de março de 1995. Uma vez fixada sua competência originária, o Ministro da Fazenda delegou ao Secretário da Receita Federal a atribuição de alterar a área geográfica e as matérias sob a administração judicante das repartições julgadoras de primeira instância. Nesses termos, a Portaria SRF nº 1.515/2003, editada sob delegação, decorreu da necessidade de redistribuir os feitos pendentes acumulados nas delegacias do Rio de Janeiro e São Paulo, onde se registra volumosa litigiosidade, para outras unidades localizadas no território nacional, em cumprimento às diretrizes impostas pela eficiência administrativa.

Ementa: DESRESPEITO À PREVALÊNCIA DA INTIMAÇÃO PESSOAL SOBRE A VIA POSTAL. Não havendo comprovação de prejuízo à defesa, não prospera a nulidade suscitada da decisão recorrida ao argumento de que, ao intimar-se a impugnante para cumprimento do acórdão recorrido por via postal, repudiou-se a preferência legal pela intimação pessoal, tendo em vista o disposto no artigo 23, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. A Portaria SRF nº 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto nº 70.235/72, que tem status de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei nº 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo.

Ementa: CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. Não procede a alegação de que a decisão recorrida carece de fundamentação, se restar inequívoco que o julgador apreciou as questões fundamentais ao deslinde da controvérsia posta, não lhe sendo exigido exaurir os argumentos expendidos pela impugnante.

Ementa: PROVAS. SISTEMA DE TARIFAÇÃO. RECIBOS EMITIDOS PELO PRÓPRIO FISCALIZADO. Pela suspeita de que o interessado declare o que lhe convém, o documento redigido pelo fiscalizado não é instrumento apto a comprovar despesas, contas do passivo ou a elidir as presunções de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

omissão de receitas, assim como a simples escrituração da pessoa jurídica não conserva idêntica aptidão, pelas mesmas razões. A interpretação do artigo 9º, § 1º, do Decreto – Lei nº 1.598/77, à luz da razoabilidade, não pode desprender-se do sistema de tarifação de provas, devendo-se compreender, nesse contexto, entre as atribuições do sujeito passivo, o ônus da apresentação de documentos emitidos com o lastro de terceiros para corroborar os fatos lançados em sua contabilidade.

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO. Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: **PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITAS.** A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não se comprova caracteriza não só a omissão de receitas, mas a omissão de receitas tributáveis, a teor da conjunção entre os artigos 40 da Lei nº 9.430/96 e 24, *caput* e parágrafo 2º, da Lei nº 9.249/95, não estando o julgador e o autuante obrigados a indicar a qualificação da receita omitida ou a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

considerar custos e despesas não informados pela recorrente.

Ementa: PASSIVO NÃO COMPROVADO. ARBITRAMENTO. A falta de comprovação de conta do passivo não torna, por si só, a escrita imprestável. Somente as deficiências que maculam o conjunto da escrituração ensejam a desclassificação da escrituração, por obstruir a apuração do lucro real.

Ementa: EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. PASSIVO NÃO COMPROVADO. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. Não é ilegítima a opção pela sistemática de apuração com base no lucro presumido se a autoridade lançadora, em procedimento de ofício, verifica que todo o resultado operacional do sujeito passivo é fruto da equivalência patrimonial, cuja natureza é a de mero ajuste contábil imposto às pessoas jurídicas que mantêm investimento relevante em coligada ou controlada e, além disso, rejeita a comprovação da origem de conta do passivo na qual a autuada registrou a contrapartida da injeção de recursos estrangeiros no caixa. Desse modo, não há a obrigatoriedade de apuração do lucro real com o suposto supedâneo no artigo 1º da Lei nº 9.532/97, pois o argumento do autuante de que há rendimentos oriundos de fontes externas não se sustenta, tendo-se em conta que o agente do Fisco, repudiando a procedência desses recursos financeiros, vislumbrou a existência de receitas omitidas à tributação, com base na presunção que se construiu a partir desse passivo não comprovado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: MULTA DE 150%. PASSIVO NÃO COMPROVADO. A constatação da prática de omissão de receitas, com base em conta de passivo não comprovado, cujos valores são lançados em contrapartida ao caixa, apenas decorre da conversão da situação duvidosa em torno da obrigação em certeza legal de que os recursos injetados são originários de receitas sonegadas à tributação, o que não basta para evidenciar o elemento subjetivo do tipo qualificado, uma vez que a infração descrita é efeito de um juízo do legislador.

Ementa: PIS. COFINS. Na vigência da Lei nº 9.715, de 1998 (originária da MP nº 1.212, de 1995), e da Lei Complementar nº 70, de 1991, a base de cálculo das precitadas contribuições era o faturamento, sem a elasticidade que a Lei nº 9.718, de 1998 conferiu ao conceito deste instituto. Considerando que o objeto social da interessada não se coaduna com a venda de bens ou serviços, ou com a prestação de serviços, não pode prosperar a tese de que a fiscalizada, ao longo do tempo em que o conceito de faturamento era restrito, deixou de recolher o Pis e a Cofins calculados sobre o montante de receitas somente detectado mediante presunção legal. Conclusão diversa é admitida para o período sob a vigência da Lei nº 9.718/98, uma vez que a norma legal, desde então, incorporou às respectivas bases de cálculo a totalidade das receitas, sendo irrelevante, para tal desiderato, o tipo de atividade exercida pela fiscalizada e a classificação contábil adotada para os referidos ingressos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA


Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios sobre o tributo não pago integralmente no vencimento, mesmo durante o período em que a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa, por decisão administrativa ou judicial. EMENTA: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora, na exigência de débitos tributários não pagos no vencimento legal, diante da existência de lei ordinária que determina a sua adoção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RLJ CONTROLADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências de IRPJ e CSLL integralmente; excluir as exigências das contribuições ao PIS e à COFINS, relativos aos fatos geradores anteriores a 1º/02/1999 e reduzir a multa de lançamento *ex officio* majorada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento, que davam provimento integral.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

FORMALIZADO EM: **25 JAN 2008**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e LEONARDO DE ANDRADE COUTO. Ausente, momentaneamente, por motivo justificado o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

Recurso nº : 141.354
Recorrente : RLJ CONTROLADORA LTDA.

RELATÓRIO E VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator.

Retornam os autos deste processo para julgamento, depois de realizado o juízo de seguimento da autoridade preparadora, cumprindo a Resolução nº 103-01.830.

Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente alega que o seu direito de defesa foi cerceado quando da apreciação de sua impugnação pela autoridade *a quo*, porque deixou de notificá-la quanto à hora e ao local da realização do julgamento da impugnação, o que a impediu de assistir pessoalmente à sessão, por seus advogados, para apresentar memoriais ou sustentação oral. Entretanto, as disposições normativas que regulam o funcionamento das delegacias de julgamento repelem a pretensão da interessada, manifestada no pedido de anulação da decisão hostilizada.

O parágrafo 5º do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo artigo 64 da Medida Provisória nº 2.113-30, de 26 de abril de 2001, atualmente gravado no texto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, rebaixando o grau hierárquico da norma, remeteu ao Ministro da Fazenda a disciplina sobre a adequação do julgamento em primeira instância à forma colegiada, então introduzida no ordenamento por força do inciso I do precitado artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, fruto, também, das inovações do aludido artigo 64 da MP nº 2.113-30. Com base nesta autorização legalmente conferida, o Senhor Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, estabelecendo as regras para a constituição das turmas das delegacias de julgamento e o seu funcionamento.

O que a recorrente deseja é a concessão de oportunidades processuais, em primeira instância, somente previstas nos artigos 19 e 21, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, com supedâneo no artigo 37 do Decreto nº 70.235/72. Não há, pois, base normativa que autorize o pleito da fiscalizada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

No mais, não há qualquer referência a fato imputável à Administração que houvesse impedido a recorrente de apresentar os fundamentos de defesa em peça escrita, conforme a regra prescrita no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, diploma que tem *status* de lei, em sentido material, como reconheceu o extinto Tribunal Federal de Recursos, no julgamento da AMS nº 106.747-DF. Além da obediência à tipicidade da reclamação apresentada perante a delegacia de julgamento, nada comprova que a regularidade formal não possibilitou o cumprimento de sua finalidade instrumental. Ao contrário, a longa exposição de seus argumentos confirma que a autuada pôde defender-se. Diante disso, rejeito a nulidade suscitada.

No que se refere à arguição de incompetência da DRJ em Brasília para apreciar o inconformismo da recorrente, este Colegiado deve observar, em primeiro plano, que o Secretário da Receita Federal, com fulcro no artigo 237 do antigo Regimento da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259/2001, transferiu a atribuição do julgamento da impugnação do feito ao órgão de primeira instância localizado na Capital Federal, consoante o disposto no artigo 1º, III, da Portaria SRF nº 1.515, de 2003. Ilumine-se, agora, o dispositivo por meio do qual o superior hierárquico delegou competência ao Secretário da Receita Federal para proceder alterações nas matérias constantes nos anexos ao referido Regimento, *in verbis*:

“Art. 237. Fica delegada competência ao Secretario da Receita Federal para proceder a alterações nas matérias constantes dos anexos deste Regimento Interno”

Integrando o aludido Regimento, o Anexo V tratava da área geográfica e das matérias sob a administração judicante dos órgãos de primeira instância.

Para prosseguir na exposição dos fundamentos que servirão ao deslinde da questão ora debatida, é imprescindível o encadeamento das fontes normativas, desde a matriz constitucional de onde dimana a validade dos atos legais e infralegais que merecerão as lembranças deste relator, além daqueles já indicados em parágrafos anteriores.

De início, assinalo que o Constituinte de 1988, ao explicitar na Carta Magna a competência privativa do Presidente da República, consoante a dicção do inciso VI do artigo 84 em sua feição original, antes, portanto, das mudanças provocadas pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, reservou ao legislador ordinário o poder de delimitar a atuação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

presidencial, no tocante à organização e ao funcionamento da administração federal. Imerso nesse ambiente normativo, quando da reestruturação da Secretaria da Receita Federal, o legislador atribuiu competência originária ao Ministro da Fazenda para aprovar o regimento interno daquela Secretaria, segundo o mandamento inscrito no artigo 8º da Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995. Tal medida revelou-se orientada pelos princípios da razoabilidade e da eficiência, levando-se em conta os elevados encargos constitucionais do Presidente da República, como chefe de governo e chefe de estado.

Uma vez fixada sua competência originária, o Ministro da Fazenda, convenientemente, delegou ao subordinado direto e responsável imediato pela direção do órgão fiscal, o Secretário da Receita Federal, a atribuição de alterar a área geográfica e as matérias sob a administração judicante das repartições de primeira instância. Claro que essas modificações só poderiam justificar-se desde que dirigidas à satisfação das exigências impostas pela eficiência e pelo interesse público. A Portaria SRF nº 1.515, de 2003, publicada no Diário Oficial da União no dia 24 de outubro de 2003, decorreu da necessidade de redistribuir os feitos acumulados nas delegacias do Rio de Janeiro e São Paulo, as maiores capitais e onde se registra volumosa litigiosidade, para outras unidades localizadas no território nacional. O administrador público pretendeu apressar o julgamento de processos estancados, determinando a adoção da medida necessária, possível e compatível com a realidade. Nada disso obstruiu a ampla defesa da interessada. Seu ponto de contato com o órgão julgador é a repartição preparadora do local de seu domicílio, a mais próxima possível, por conseguinte, conforme a previsão do legislador, a teor do artigo 24 do Decreto nº 70.235/72. Esse é o canal disponível à recorrente, a via pela qual a Administração lhe faculta o exercício do direito de peticionar, para a interposição dos recursos cabíveis, a apresentação de requerimentos de vista e cópia dos autos e a juntada de provas, afora os pedidos de fornecimento de certidões, o deferimento de parcelamento de débitos tributários, a regularização de sua situação fiscal etc. Advirta-se, pois, e com ênfase, depois dos esclarecimentos aqui reunidos, que a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo – Derat/SPO - é o órgão incumbido de cumprir o acórdão prolatado pelas instâncias julgadoras administrativas, de acordo com o comando do citado artigo 24 do Decreto nº 70.235/72, o que ilustra a perfeição do ato à fl. 944. Assim, o julgamento deste processo pela DRJ – Brasília - que passou a abarcar, por força da Portaria SRF nº 1.515/2003, os processos pendentes de julgamento nas delegacias de São Paulo, como o presente - é reflexo de providência razoável que não incidiu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

em violação à norma atributiva de competência, pois a autoridade que expediu o ato recebeu delegação ministerial para fazê-lo.

No que tange à alegação de desrespeito à prevalência da intimação pessoal, cumpre registrar o equívoco da recorrente ao erigir tal argumento para afirmar a nulidade dos lançamentos de ofício, em razão do descompasso entre a tese esposada e o enunciado expresso no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, com a redação da Lei nº 9.532/97. A regra que afasta a ordem de preferência preconizada pela interessada conduz o julgador à recusa do pleito formulado, conclusão que não seria possível se a recorrente lograsse êxito nas evidências de que o seu direito de defesa foi cerceado pela adoção da forma utilizada, malgrado sua tipicidade, em reverência à supremacia do preceito constitucional que impõe ao Estado a firme observância ao princípio da ampla defesa. Entretanto, a recorrente não comprova o prejuízo gerado, o que só desautoriza o atendimento ao pedido.

Quanto às irregularidades formais do mandado de procedimento fiscal, reproduzo e adoto a mesma opinião já estampada no voto que proferi, ao julgar o recurso interposto no processo nº 13819.001388/2001-82:

“De início, a preliminar de nulidade suscitada, situada na carência de autorização do agente fiscal para o exercício da fiscalização do IRPJ, tema que, em sede administrativa, já se consolidou na convicção de que o mandado de procedimento fiscal – MPF é mero instrumento de controle administrativo, de reconhecida ineficácia sobre a atuação fiscalizadora, a exemplo do que se consignou nas seguintes ementas:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Preliminar rejeitada.” (Ac. nº 202-14.693, Relatora Ana Neyle Olimpo Holanda, Sessão de 15.04.2003)

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.” (Ac. nº 107-06.797, Relator Neicyr de Almeida, Sessão de 18.09.2002)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

“PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.”(Ac. nº 106-12.941, Relator Luiz Antonio de Paula, Sessão de 16.10.2002)

“FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - A falta do MPF -Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF.” (Ac. nº 105-14.859, Relator Daniel Sahagoff, Sessão de 01.12.2004)

“MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE – O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99, não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato.” (Ac. nº 108-07.523, Relator José Henrique Longo, Sessão de 10.09.2003)

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, prazo estipulado no MPF, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.” (Ac. nº 106-13.440, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Sessão de 13.08.2003)

“NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

inobservância da norma infra-legal relativa ao MPF não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.” (Ac. nº 102-46.662, Relator José Oleskovicz, Sessão de 25.02.2005)

“NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.” (Ac. nº 108-08.101, Relator Nelson Lósso Filho, Sessão de 01.12.2004)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE - A inobservância de normas administrativas relativas ao MPF é insuficiente para caracterizar o alegado vício formal do lançamento de ofício, efetuado em consonância com o artigo 142 do CTN e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Por conseguinte, também não há que se falar em nulidade quanto ao Acórdão de primeira instância, proferido sem violação das normas do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.” (Ac. nº 108-07953, Relator Margil Mourão Gil Nunes, DOU de 16.09.2004).

De minha lavra, assim deixei consignada a seguinte ementa, no corpo do indigitado processo:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. A Portaria SRF nº 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental pois, como é cediço, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

procedimento de fiscalização se curva ao Decreto nº 70.235/72, que tem status de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei nº 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo.” (Acórdão nº 103-22.060, Relator Conselheiro Flavio Franco Corrêa)

Quanto à alegação de que o órgão *a quo* não fundamentou a denegação ao arrazoado resumido nos itens 4.1 e 4.2, às fls. 1.254/1.255, assinalo a total improcedência da tese da defesa, pois, ao contrário, observo motivos bem delineados na decisão guerreada, às fls. 937/939. Ademais, aproveito as luminosas orientações recolhidas da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando assentam que o julgador não é obrigado a manifestar-se acerca de todos os argumentos apontados pelas partes, se já tiver motivos suficientes para embasar sua decisão (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 526145/RJ, Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, DJ de 21.11.2005). De tudo o que reuni, manifesto completa rejeição às preliminares argüidas.

No mérito, percebo que a recorrente não comprovou o passivo relativo a Ventilur. Nesse ponto, valho-me das conclusões do órgão *a quo*, à fl. 938, *verbis*:

“Do Termo de Verificação Fiscal de folhas 584 a 592 se conclui que a fiscalizada manteve no passivo obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, fato este que se demonstra pelos seguintes motivos: (1) a entrada dos recursos foi feita a débito da conta "Caixa" e a crédito da conta "Ventilur Internacional Corporation" com histórico "Empréstimo da Ventilur International". O crédito da conta "Caixa" foi feito com a contrapartida a débito da conta "Adiantamento (ou Distribuição) de Dividendos ao Sr. Roberto Luiz Justus", sócio majoritário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

(2) a própria contribuinte afirma que não tem como comprovar o recebimento dos valores a título de empréstimo, nem os pagamentos realizados ao sócio, visto que concentra os recebimentos e pagamentos na conta Caixa, Sistema de Caixa Flutuante; (3) os Recibos emitidos pela fiscalizada aos provedores dos recursos (Totalcom, Eduardo Fischer, Fischer América e Upgrade) são inidôneos, já que a contabilidade dos provedores e os cheques respectivos são, invariavelmente, destinados ao sócio majoritário Roberto Luiz Justus e nunca à fiscalizada, além de outros que nem foram contabilizados no provedor e quando o foram não são compatíveis, quer em data e valor, quer no teor e no beneficiário dos Recibos; (3) os Recibos a Eduardo Fischer também são inidôneos, pois não constam pagamentos/recebimentos à fiscalizada em sua declaração de renda, nem ao Sr. Roberto Luiz Justus, além disso o Sr. Eduardo Fischer declara que não efetuou pagamentos quer ao Sr. Roberto, quer à RLJ Controladora Ltda.”

Dirijo da decisão hostilizada, no entanto, em relação à mencionada “inidoneidade”, ao menos com o significado de falsidade, conforme se pode concluir pela aplicação da multa majorada. Para ser mais preciso, prefiro afirmar, à vista dos recibos, que estes não se prestam aos fins almejados, como explicarei adiante.

A validade do alegados contratos epistolares de mandato e de mútuo, citados na peça da defesa, não basta para afastar a acusação formulada – passivo não comprovado. A pessoa jurídica pode ter celebrado contratos válidos, o que, por si só, não confirma a respectiva execução.

Também a suposta liquidação por confusão, nos termos do artigo 381 do Código Civil vigente, segundo a informação da defesa à fl. 1.001, em nada socorre a recorrente. O documento às fls. 850/851 explicita que a Companhia Gratinel assumira dívida da RLJ em face da Ventilur, de R\$ 7.718.676,63, enquanto a Gratinel lhe devia R\$ 14.881.665,00. O confronto de tais valores, como insinua a autuada para desejar comprovar a extinção de sua dívida com a controlada, não demonstra a formação do saldo credor de R\$ 7.718.676,73. Ou seja, o ponto crucial da questão em debate se situa nas evidências da geração deste montante registrado em conta do passivo, lançado, em contrapartida, a débito da conta caixa, conforme o relato da acusação. É dizer, a recorrente não juntou qualquer comprovante a tal respeito, pois os recibos aludidos merecem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

inteiro repúdio pela inaptidão que conservam como elementos de prova acerca da gênese do saldo da conta credora.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não se comprova caracteriza não só a omissão de receitas, mas a omissão de receitas tributáveis. Essa afirmativa resulta da conjunção entre os artigos 40 da Lei nº 9.430/96 e 24, *caput* e parágrafo 2º, da Lei nº 9.249/95. O julgador e o autuante não estão obrigados a indicar a qualificação da receita omitida, nem a imputar custos e despesas não informados pela recorrente.

O trabalho fiscal de coleta de provas é digno de elogios. A autoridade fazendária não circunscreveu sua atuação à mera repulsa à eficácia probatória dos recibos entregues pela fiscalizada para demonstrar a veracidade dos ingressos. Indo adiante com o intuito de alcançar a verdade material, o agente fiscal procurou as supostas fontes provedoras para examinar os respectivos registros contábeis e os cheques porventura emitidos à fiscalizada. Nesse momento, importa anotar que Roberto Luiz Justus integralizou capital na RLJ Controladora Ltda com quotas da Totalcom Comunicação e Participações e da Fischer, Justus Comunicação Total (antigo nome da Fischer América Comunicação Total), às fls. 114/115; que Eduardo Fischer e Roberto Luiz Justus foram sócios no capital de Fischer, Justus Comunicação Total, às fls. 532/533, e de Totalcom Comunicação e Participação Ltda, às fls. 237/238; e, finalmente, que Fischer, Justus Comunicação era sócia no capital de F,J Comunicações (nome antigo de Upgrade Comunicação Total). Essas interligações societárias reforçam a idéia de que as pessoas jurídicas cujos nomes aparecem nos recibos poderiam atestar a saída de numerário para o ingresso na mutuária. Assim também Eduardo Fischer, que afirmou não ter efetuado pagamentos à recorrente.

Os recibos não são meios eficazes à comprovação da entrada de dinheiro no caixa da fiscalizada. No ponto, reúno os mesmos fundamentos de que me servi para proferir meu voto no julgamento do processo nº 10235.000727/2002-67, *verbis*:

“Feitos os devidos destaques da doutrina no que concerne aos sistemas de valoração de provas, vale realçar, neste ponto, o que se depreende do art. 9º, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, quando o legislador, ao instituir provas tarifadas, também direcionou a condução da Fiscalização. Eis os dispositivos em referência:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração”.

Diante do texto legal, estas são as referidas regras acerca do sistema de provas do procedimento fiscal e, por linha reflexa, sobre a conduta do agente:

a) em primeiro lugar, a escrituração, elaborada com observância das disposições legais, é prova documental tarifada e preconstituída (Alberto Xavier, ob. cit. pág. 135), tal a imposição de mantê-la, no que se refere à determinação do lucro real (art. 9º, § 1º, 1ª parte);

b) sendo justificável a suspeita de que a pessoa que afirma ou nega um fato, ainda que contra a realidade, queira favorecer um interesse próprio, Aurélio Pitanga Seixas Filho (in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal, 2ª edição, Editora Forense, págs. 56/57), repetindo as lições de Teixeira de Freitas e de Miranda Valverde, anuncia, conforme orienta o primeiro, a regra universal pela qual “todo instrumento particular faz prova contra quem o escreveu”, e, renovando o entendimento acerca do tema, tomando os proveitosos pronunciamentos do segundo autor em que se baseia, ensina que “os registros feitos na escrituração comercial (contabilidade) por ordem do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

comerciante fazem prova contra o mesmo". Sendo assim, não há outro motivo por que a lei não se restringiu à escrituração para a comprovação dos fatos em favor do contribuinte. Para a produção de efeitos favoráveis àquele que promove a escrituração, indo mais além, o preceito legal reclama, ainda, outras provas documentais hábeis, obviamente lastreadas por terceiros, ou definidos em preceitos legais (art. 9º, § 1º, 2ª parte), o que confirma a natureza das provas legais, então estipuladas;

c) cumpridas as regras precedentes, isto é, a manutenção de escrita regular e a existência de documentos hábeis, o conjunto probatório reunido faz prova a favor do investigado, ou seja, configura-se uma presunção relativa de veracidade em benefício deste (art. 9º, § 1º);

d) se o sujeito passivo cumprir os requisitos das alíneas "a" e "b", supra (escrita regular e documentos hábeis relativos aos fatos escriturados), caberá ao Estado a comprovação da inveracidade dos fatos registrados pelo contribuinte (art. 9º, § 2º), socorrendo-se de outros meios para impugnar a veracidade dos fatos registrados, mediante exames em livros e documentos da escrituração do contribuinte, na escrituração de outros contribuintes, em informações e esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (art. 9º, caput);

e) a contrario sensu da alínea "c", a ausência de escrituração regular ou de documentos hábeis não faz prova a favor do contribuinte."

É óbvio que os recibos emitidos pela própria recorrente não podem ser acolhidos. Pela suspeita de que o interessado declare o que lhe convém, o documento redigido pelo fiscalizado não se presta ao fim almejado, da mesma forma que a simples escrituração da pessoa jurídica não é o bastante para o mesmo intento. Desse modo, procede a omissão de receitas, como decorrência da presunção legal.

A falta de comprovação de conta do passivo não torna, por si só, a escrita imprestável. Somente as deficiências que maculam o conjunto da escrituração ensejam a desclassificação da escrituração. Isoladamente, portanto, a inexistência de provas cabais das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

exigibilidades lançadas na contabilidade não obstrui a determinação do imposto de renda e da CSSL, a não ser que tenha por inútil a presunção construída no artigo 40 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, a pessoa jurídica autuada não auferiu lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, consoante a anotação do auditor, à fl. 584. Conforme o apurado, todo o resultado operacional dos anos-calendário de 1998 e 1999 foi fruto da equivalência patrimonial, que não passa de um ajuste contábil imposto às pessoas jurídicas que mantêm investimento relevante em coligada ou controlada, nos termos do artigo 22 do Decreto-lei nº 1.598/77. Todavia, há que se recordar o artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997, realçando-se, particularmente, o que consta nos parágrafos 1º, b, e 2º, em sua redação original, *verbis*:

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior."

Perceba-se que a norma em comento estabeleceu a tributação dos lucros recebidos de coligada ou controlada no exterior, desde que disponibilizados através de pagamentos ou créditos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Na hipótese ora aventada, é obrigatória a tributação dos resultados pela sistemática do lucro real, tendo-se em conta o disposto nos artigos 27 da Lei nº 9.249, de 1995, e 14, III, da Lei nº 9.718, de 1998.

Entretanto, a omissão de receitas em discussão está ancorada em passivo não comprovado. Significa dizer que as autoridades fiscal e julgadora não acolheram a explicação da recorrente, quanto à origem dos recursos injetados no caixa, provenientes do exterior. Sendo assim, não se pode admitir que o numerário tenha como origem a Ventilur, para determinado fim, qual seja, submeter à fiscalizada à obrigatoriedade do lucro real, tomando-se como comprovado justamente o que não se abrigou com o fito de manter a omissão de receitas. Ou se admite a comprovação da origem do numerário ou não se admite. Por tudo o que foi dito até agora, está nítido o repúdio ao argumento de que os documentos exibidos pela recorrente bastam para assegurar que tais recursos derivavam-se de receitas espontânea e anteriormente tributadas. Diante disso e na ausência de outra causa impeditiva à opção pelo lucro presumido, entendo que o autuante deveria ter respeitado a escolha legítima da recorrente pelo regime de tributação adotado. E, diversamente, malgrado a escolha pelo lucro presumido, conforme fls. 642/655, o agente fiscal formulou a exigência do IRPJ com base no lucro real, como se vê às fls. 593/602.

Contudo, se a autuada estivesse sujeita à obrigatoriedade da apuração do lucro real, ainda assim os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSSL não poderiam prosperar. Explico-me: a fiscalizada não escriturou o Livro de Apuração do Lucro Real, a teor da narrativa à fl. 584. Nessas circunstâncias, a existência de assentamentos contábeis regulares remeteria o agente ao caminho da determinação, de ofício, do lucro real ou, se impossível tal procedimento em razão de quaisquer dos obstáculos efetivos, inscritos no artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1985, à submissão ao lucro arbitrado. No caso concreto, o agente fiscal incorreu em erro, ao calcular, de modo simplista,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

o lucro real apenas sobre a receita omitida, deixando de incluir, no cômputo da base de cálculo, os valores contabilizados referentes aos custos, às despesas e às demais receitas, e de proceder aos devidos ajustes de adição, exclusão e compensação previstos e autorizados em lei, em obediência ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1598/77, que prefixou a definição de lucro real. Quero dizer, portanto, que a irregularidade da apuração da base de cálculo enseja a anulação dos lançamentos. Aplicável, na espécie, as Súmulas 346 e 473 do STF.

Quanto ao Pis e à Cofins, sabe-se que, na vigência da Lei ordinária nº 9.715, de 1998 (originária da MP nº 1.212, de 1995), e da Lei Complementar nº 70, de 1991, a base de cálculo das precitadas contribuições era o faturamento, sem a elasticidade que a Lei nº 9.718, de 1995 conferiu ao conceito deste instituto. Pelos autos, considerando o objeto social da interessada, à fl. 827, não me convenci de que a fiscalizada, ao tempo em que a definição de faturamento era restrita, tivesse auferido receitas com a venda de mercadorias ou de serviços, ou com a prestação de serviços. Porém, ao adentrar no período sob a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, os aspectos a que me referi, relativos à restrição da base de cálculo das contribuições destacadas, perderam completamente a importância, pois a ampliação do conceito legal de faturamento, introduzido pela nova lei, incorporou a totalidade das receitas, sendo irrelevante, para tal desiderato, o tipo de atividade exercida pela fiscalizada e a classificação contábil adotada para as receitas. Em suma, no que tange ao Pis e à Cofins, excluo do lançamento os valores referentes a fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999. ✓

No que afeta à multa, creio que houve exagero do autuante. A omissão de receitas é fruto de uma certeza construída pelo legislador mediante a presunção legal já anunciada. Os recibos não são hábeis à comprovação do passivo, porque se tratam de documentos elaborados pela própria autuada. Contudo, assim como não se pode afirmar que os fatos neles registrados são verdadeiros, também não se pode afirmar que são fictícios. Note-se, a propósito, que a acusação não tratou da hipótese de passivo fictício, segundo os contornos dados pelo art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e sim de passivo não comprovado, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430/96. Nesse caso, a constatação da prática de omissão de receitas apenas decorreu da conversão da situação duvidosa em torno da obrigação em certeza legal de que os recursos injetados são originários de receitas sonegadas à tributação, o que não basta para evidenciar o elemento subjetivo do tipo qualificado, uma vez que a infração descrita é efeito de um juízo do legislador. Firmada tal premissa, inverteu-se o ônus da prova a respeito de um fato que, à luz das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

regras do direito probatório, considera-se comprovado, após o fracasso da interessada em reunir as evidências de sua inocorrência.

O atuante asseverou que os recibos em tela não são idôneos¹, qualidade inerente ao que não é próprio ou adequado ao fim a que se destina. Não só em razão da imprecisão da qualidade, que não tem o sentido que justifica a majoração da multa, mas, substancialmente, na dificuldade de vislumbrar o dolo na infração que só se tem por provada com o auxílio de uma presunção legal, divirjo da decisão recorrida, julgando excessiva a sanção para reduzi-la ao percentual normal de 75%.

Quanto à incidência dos juros moratórios, valho-me das mesmas diretrizes que me guiaram no julgamento do processo nº 13838.009574/00-06, *verbis*:

“A decisão guerreada é precisa na diferenciação entre vencimento e exigibilidade, aproveitando as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes², que também reproduzo, in verbis:

“[...] na aplicação dos juros de mora mister se faz lembrar a distinção entre vencimento da dívida e exigibilidade da mesma. O vencimento do crédito tributário tem seu momento certo e dele se devem os juros de mora. Há hipótese em que o crédito tributário, mesmo vencido, apresenta-se ainda inexigível (v.g., casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário), que não tem o condão de suprimir o pagamento do crédito tributário com os seus acréscimos legais, inclusive com o valor dos juros de mora. Em outras palavras, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança (exigibilidade) esteja suspensa ...” (os grifos não estão no original)

Sacha Calmon Navarro Coelho³, ao seu turno, bem delineou as funções dos juros de mora e da multa, assim manifestando:

¹ 1. Próprio ou adequado para alguma coisa. 2. Que tem condições de realizar certos cargos ou realizar certas obras. Aurélio Buarque Ferreira de Holanda, in *Minidicionário da língua portuguesa*, Editora Nova Fronteira, 3ª edição, 1999, pág. 292

² *Compêndio de direito tributário*, vol. II, 3ª edição, pág. 583.

³ *Curso de direito tributário brasileiro*, 6ª edição, Forense, Págs. 696/697



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

“O artigo 161, depois de falar nos juros pela mora, refere-se às penalidades cabíveis, distinguindo os institutos.

Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa o pune. Os juros de mora em Direito Tributário possuem natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas conseqüências). Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo, e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo. Cumulação de penalidades? Os juros não possuem caráter punitivo, somente a multa.”

Perfeita a expressão dos autores, aos quais presto homenagens, trazendo à colação suas judiciosas opiniões sobre o tema.

Do que se destacou, fica cristalino que a finalidade dos juros moratórios é a de compensar o Estado-credor, quando suas expectativas são frustradas na hipótese em que o sujeito passivo, **por qualquer razão**, deixa de cumprir a obrigação principal até o momento do vencimento. Tal é o entendimento que deflui do artigo 161 do CTN, *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.

Seguindo a linha já assinalada pelo Código, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.736/79 ainda é mais claro aos fins que nos interessam, porque se ajusta diretamente ao caso em análise, como se lê, abaixo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

“Art. 5º. A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial”

Este Conselho conserva posição compatível com a descrição literal dos textos legais ora mencionados, como exemplificam as seguintes ementas:

“JUROS DE MORA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. Conforme determina o artigo 5º do Decreto-lei nº 1736/79, os juros de mora são devidos inclusive no período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial. Recurso não provido. 1º Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Acórdão nº 101.93102. DJ de 12.09.2000”.

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. Sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, incidem juros moratórios, mesmo durante o período em que o mesmo estiver com sua exigibilidade suspensa por decisão administrativa ou judicial. 1º Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Acórdão nº 103-20555, DJ 05.06.2001.””

Por fim, no que toca à taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias” (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.

2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.

3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.” (AgrRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005)

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

“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 garantias 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 1% (um por cento) ao mês.” (os grifos não estão no original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

No que importa à argüição de inconstitucionalidade, reitero a opinião já sedimentada a respeito da incompetência deste Colegiado, articulando, mais uma vez, os fundamentos jurídicos expressos no voto que proferi, quando da apreciação do processo nº 10768.032525/97-29, *verbis*:

“Em primeiro lugar, os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a argüição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002075/2002-52
Acórdão nº : 103-22.886

O órgão a quo simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000. “

Diante dos fundamentos reunidos na apreciação do caso concreto, REJEITO as preliminares suscitadas e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso voluntário para anular os lançamentos do IRPJ e da CSSL, excluir as exigências de Pis e Cofins correspondentes a fatos geradores anteriores a 1º de fevereiro de 1999 e redúzir a multa *ex officio* ao percentual normal de 75%.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007


FLÁVIO FRANCO CORRÊA