



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003664-82.2016.4.03.6103/SP

2016.61.03.003664-9/SP

D.E.

Publicado em 14/05/2018

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
 APELANTE : AUSSEL COM/ DE URNAS FUNERARIAS E SERVICOS
 : LTDA -EPP
 ADVOGADO : SP068341 ANTONIO BRANISSO SOBRINHO e outro(a)
 APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
 PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA
 : CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
 No. ORIG. : 00036648220164036103 3 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. ANULATÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO. DEDUÇÃO DE VALORES A TÍTULO DE PROVISÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER PUNITIVO. PERCENTUAL DE 75%.

1. Conforme Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 54/98, foi lavrado Auto de Infração de IRPJ e seus reflexos, com fundamento nos art. 24 da Lei nº 9.249/95 e arts. 249, II; 251 e parágrafo único; 278/280 e 288, do Regulamento de Imposto de Renda, tendo em vista a constatação, por agente fiscal, de receitas escrituradas a ordem de 50% referentes à atividade fim da empresa na conta do passivo exigível a longo prazo denominada "Fundo/Reserva/Associados". Quanto aos gastos, não transitaram na apuração do resultado, mas apenas lançados a débito e, como efetivamente comprovados, foram utilizados como redutor do imposto a pagar.

2. A apelante, por sua vez, alega que não houve omissão de receitas, pois tais valores tratam de provisões para o pagamento de contraprestação futura de serviços funerários e não de disponibilidade econômica ou jurídica para fins de tributação.

3. De acordo com o contrato social (fl. 47) o objeto da autora, ora apelante, consiste, dentre outros, na captação de recursos populares mediante a contra prestação futura de serviços de natureza social e ou a outorga de direitos a bens, a cotas de propriedades (frações ideais ou reais) de terrenos, sítios, edificações, repositórios ou nichos seu objeto social.

4. O Regulamento do Imposto de Renda, nos termos dos arts. 335 e 336, apenas admite a dedução de provisões expressamente nele previstas, a exemplo das técnicas compulsórias das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, devido à exigência da legislação especial que as regulamentam.

5. A Lei nº 9.249/95 veda expressamente a dedução de qualquer tipo de provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, bem como as técnicas, próprias das companhias de seguro e de capitalização e das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida por legislação especial a elas aplicável, que não é o caso da apelante.

6. Considerando a falta de legislação que autorize, são indevidas as provisões efetuadas pela autuada, a ordem de 50% dos valores recebidos de seus associados no ano de 2002 para a prestação de serviços funerários em geral, sem que mereça reparos a bem lançada sentença recorrida.

7. Precedente desta Corte (TRF3, 3ª Turma, Juíza Fed. Conv. Rel. Denise Avelas, AC 2280790/SP, j. 21/02/18, e-DJF3 02/03/18).

8. É consolidada a jurisprudência no sentido de que a multa de natureza punitiva de 75%, prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/1996, não padece de qualquer vício.

9. A cobrança de acréscimo regularmente previsto em lei, impostos aos contribuintes em atraso com o cumprimento de suas obrigações, principais ou acessórias, não caracteriza confisco. Confiscatório é o tributo quando torna impossível a manutenção da propriedade, não se tratando de adjetivo aplicável aos consectários do débito.

10. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 03 de maio de 2018.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040

Nº de Série do Certificado: 11DE180220465C89

Data e Hora: 04/05/2018 13:21:56

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003664-82.2016.4.03.6103/SP

2016.61.03.003664-9/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
APELANTE : AUSSEL COM/ DE URNAS FUNERARIAS E SERVICOS LTDA -EPP
ADVOGADO : SP068341 ANTONIO BRANISSO SOBRINHO e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
MARANHAO PFEIFFER
No. ORIG. : 00036648220164036103 3 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA):

Trata-se de apelação em ação de rito ordinário, com pedido de tutela antecipada, pela qual a autora busca a anulação das CDA's nºs 80.6.16.007109-77, 80.2.16.001645-07, 80.6.16.007110-00 e 80.7.16.003375-48, considerando que ofereceu à tributação toda a sua aquisição e disponibilidade econômica e jurídica, em respeito ao art. 146 da CF e ao art. 43 do CTN, desconstituindo-se os créditos tributários delas decorrentes. Subsidiariamente, caso mantidos os lançamentos, requer a mitigação da multa de ofício aplicada para 20%.

Alega, para tanto, que em abril/2006 foram lavrados autos de infração, Processo Administrativo nº 13864.000056/2006-40, relativos aos anos calendários 2001 e 2002, exigindo IRPJ, CSLL, PIS e

Cofins por falta de comprovação de valores escriturados, bem como por omissão de receitas. Nada obstante, ao contrário do que afirmado pela autoridade fiscal, as despesas contabilizadas estão amparadas por documentos fiscais idôneos, além de devidamente demonstrado que as provisões para pagamento de contraprestação futura não se enquadram como receitas tributáveis.

O r. juízo *a quo* julgou improcedente o pedido, condenando a autora nas custas e honorários advocatícios fixados em 8% sobre o valor da causa, com fulcro no art. 85, § 3º, II, do CPC.

Apelou a autora pleiteando a reforma da r. sentença, com a inversão da verba honorária.

Com contrarrazões, subiram os autos a este Tribunal.

Dispensada a revisão, nos termos do artigo 33, VIII do Regimento Interno desta Corte.

É o relatório.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040
Nº de Série do Certificado: 11DE180220465C89
Data e Hora: 04/05/2018 13:21:50

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003664-82.2016.4.03.6103/SP
2016.61.03.003664-9/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
APELANTE : AUSSEL COM/ DE URNAS FUNERARIAS E SERVICOS LTDA -EPP
ADVOGADO : SP068341 ANTONIO BRANISSO SOBRINHO e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00036648220164036103 3 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA):

Não assiste razão à apelante.

In casu, cinge-se a controvérsia a respeito da caracterização de omissão de receitas no exercício de 2.002 e da abusividade da multa aplicada no percentual de 75%.

Conforme Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 54/98, foi lavrado Auto de Infração de IRPJ e seus reflexos, com fundamento nos art. 24 da Lei nº 9.249/95 e arts. 249, II; 251 e parágrafo único; 278/280 e 288, do Regulamento de Imposto de Renda, tendo em vista a constatação, por agente fiscal, de receitas escrituradas à ordem de 50% referentes à atividade fim da empresa na conta do passivo exigível a longo prazo denominada "Fundo/Reserva/Associados". Quanto aos gastos, não transitaram

na apuração do resultado, mas apenas lançados a débito e, como efetivamente comprovados, foram utilizados como redutor do imposto a pagar.

A apelante, por sua vez, alega que não houve omissão de receitas, pois tais valores tratam de provisões para o pagamento de contraprestação futura de serviços funerários e não de disponibilidade econômica ou jurídica para fins de tributação.

De acordo com o contrato social (fl. 47) o objeto da autora, ora apelante, consiste, dentre outros, na *captação de recursos populares mediante a contra prestação futura de serviços de natureza social e ou a outorga de direitos a bens, a cotas de propriedades (frações ideais ou reais) de terrenos, sítios, edificações, repositórios ou nichos seu objeto social.*

Consoante determina o Regulamento do Imposto de Renda, a teor dos arts. 249 e 251, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve escriturar todas suas operações, com os resultados, rendimentos e receitas apuradas em suas atividades dentro de território nacional, bem como no exterior:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:
I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

A receita da pessoa jurídica corresponde ao produto das vendas de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, com a exclusão das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e impostos.

O resultado da atividade da venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica, por sua vez, é classificado como lucro, devendo ser excluído o custo das atividades.

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica. Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos .

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

De outro lado, provisão é uma reserva de valor para atender a despesas futuras, tratando-se de um fundo de proteção sobre perdas que se esperam ou já ocorreram.

O Regulamento do Imposto de Renda, nos termos dos arts. 335 e 336, apenas admite a dedução de provisões expressamente nele previstas, a exemplo das técnicas compulsórias das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, devido à exigência da legislação especial que as regulamentam:

Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Art. 336. São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

A Lei nº 9.249/95 veda expressamente a dedução de qualquer tipo de provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, bem como as técnicas, próprias das companhias de seguro e de capitalização e das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida por legislação especial a elas aplicável, que não é o caso da apelante:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Desta feita, considerando a falta de legislação que autorize, são indevidas as provisões efetuadas pela autuada, à ordem de 50% dos valores recebidos de seus associados no ano de 2002 para a prestação de serviços funerários em geral, sem que mereça reparos a bem lançada sentença recorrida.

Tal questão, aliás, já foi tratada por essa E. Corte:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA. PLANO DE SERVIÇOS FUNERÁRIOS. DEDUÇÃO DE VALORES A TÍTULO DE PROVISÃO TÉCNICA. SEM PREVISÃO EM LEI. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Caso em que não consta da legislação tributária de regência a hipótese de dedução, a título de provisão técnica, dos valores recebidos pela apelante.

2. Os tributos são exigidos da ora apelante, não se tratando de caso de substituição tributária, com possibilidade de dedução da receita bruta e, por extensão, redução da base de cálculo.

3. A redução de base de cálculo de tributo, na forma do disposto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, depende de lei específica, que regule exclusivamente a matéria objeto do benefício fiscal.

4. A propósito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.116.620, submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, firmou jurisprudência no sentido de que a concessão de isenções exige lei formal, sendo vedada interpretação extensiva, nos termos do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional.

5. A apelante não se desincumbiu do ônus de comprovar que os valores recebidos contratos celebrados a que se refere seu objetivo social constituem renda de imediata disponibilidade, uma vez não existindo na legislação autorização para deduzir a título de provisão técnica o montante equivalente a metade de sua receita, conforme exsurge dos auto.

6. Pretender surgir a exigibilidade tributária no momento da prestação do serviço, ou seja, na ocorrência do óbito do filiado ao plano funerário, confunde-se com o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, nos termos do artigo 1º da LC 116/2003, o que, evidentemente, não se admite.

7. Quanto à pretensão de incidência da CSSL sobre a receita bruta no percentual de 8%, em atenção ao objetivo social da apelante, prestação de serviços funerários, o qual se submete à previsão de alíquota de 32% para a prestação de serviços em geral, a própria apelante declarou costumeiramente na DIPJ apresentada a contribuição à alíquota maior, a qual, como admite a apelante, incide sobre

montante equivalente a metade de sua receita, indistintamente considerada, ou seja, não exsurge dos autos e da argumentação ofertada qualquer conclusão de que deva ser aplicada alíquota distinta.

8. Ademais, quanto à alegação de que a multa de ofício no percentual de 75% teria caráter confiscatório, cabe destacar que, diante da natureza da sanção, que não se destina a sancionar a mora fiscal, mas punir a fraude ou conduta grave praticada pelo contribuinte, servindo de instrumento para coibir novas infrações, percentual mais gravoso, nas várias hipóteses previstas na lei, não tem sido reputado, pela jurisprudência regional, como inconstitucional ou ilegal, quanto mais na alíquota em estudo.

9. Apelação improvida.

(TRF3, 3ª Turma, Juíza Fed. Conv. Rel. Denise Avelas, AC 2280790/SP, j. 21/02/18, e-DJF3 02/03/18)

Melhor razão não assiste à apelante no que se refere ao percentual da multa de ofício.

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

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

É consolidada a jurisprudência no sentido de que a multa de natureza punitiva de 75%, prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/1996, não padece de qualquer vício.

De fato, a cobrança de acréscimo regularmente previsto em lei, impostos aos contribuintes em atraso com o cumprimento de suas obrigações, principais ou acessórias, não caracteriza confisco. Confiscatório é o tributo quando torna impossível a manutenção da propriedade, não se tratando de adjetivo aplicável aos consectários do débito.

De rigor, pois, a manutenção da multa de ofício em 75% (setenta e cinco) por cento.

Nesse sentido, trago à colação os seguintes julgados:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DA CDA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VALIDADE DA MULTA NO PATAMAR DE 75%. BEM DE FAMÍLIA. IMPENHORABILIDADE. LEI 8.009/90. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDAS.

(...)

7. Consolidada a jurisprudência no sentido de que a multa de natureza punitiva de 75%, prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/1996, não padece de qualquer vício, como tem decidido esta Corte. Não se trata, na espécie em exame, de multa punitiva superior ao valor do próprio tributo, vez que cominado em 75%, conforme revelado pelo acórdão da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

8. A multa punitiva, aplicada de ofício, em virtude de grave infração fiscal, justifica o próprio percentual cominado pela legislação, vez que destinada a reprimir e coibir a conduta lesiva ao interesse público. Igualmente, não há que se falar em afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

9. A multa de mora distingue-se da multa de ofício porque esta é imposta sempre que o lançamento do tributo é efetuado de ofício, por omissão do contribuinte com relação à própria obrigação de declarar o tributo devidamente (omissão integral ou parcial) e, pois, com reflexo no recolhimento que, deixando de ser efetuado, com intuito de fraude e sonegação fiscal pode acarretar o próprio agravamento da pena.

10. Caso em que, a multa de ofício, reduzida administrativamente para o percentual de 75%, foi aplicada em auto de infração por omissão de receitas, estando correto o enquadramento, tendo em vista que o contribuinte deixou de pagar o imposto devido, incidindo a penalidade pecuniária prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96.

(...)

15. Apelação e remessa oficial, tida por submetida, desprovidas.

(TRF3, 3ª Turma, Des. Fed. Rel. Carlos Muta, AC 2119815, j. 03/03/16, e-DJF3 10/03/16)

AGRAVO. COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. COBRANÇA DE MULTA. LEGITIMIDADE.

1 - A multa impugnada não pode ser reputada inconstitucional por ofensa ao princípio do não confisco, a teor do que dispõe o art. 150, IV, da CF/88, posto que tributo não se confunde com multa .
2 - Conforme se extrai à leitura do art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda "prestação pecuniária compulsória" que não constitua sanção de ato ilícito, enquanto a multa fiscal constitui "sanção punitiva" aplicada em razão do não cumprimento de obrigação tributária
3 - In casu, verifica-se à vista do auto de infração às fls. 61/667, que a multa de ofício, imposta no percentual de 75%, encontra fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), e decorre do descumprimento de obrigação imposta pela legislação tributária quando do lançamento de ofício. Assim sendo, foi aplicada dentro dos limites previstos e auto rizados por lei, não cabendo ao Judiciário atuar como legislador positivo, reduzindo-a com base em alegada injustiça ou desproporcionalidade do encargo, posto que este decorre de norma legal, no interesse da arrecadação
4 - Agravo não provido.
(TRF3, 3ª Turma, Des. Fed. Rel. Nery Júnior, AC 1247900, j. 09/02/12, DJF3 17/02/12)

Em face de todo o exposto, **nego provimento à apelação.**

É como voto.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040
Nº de Série do Certificado: 11DE180220465C89
Data e Hora: 04/05/2018 13:21:53
