



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

Processo nº 10830.727493/2014-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.340 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUTIBILIDADE.

Incabível a dedução de despesas financeiras referentes a contratos de mútuo, quando o sujeito passivo não demonstra a necessidade e a utilização dos valores mutuados.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis

Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar essa penalidade.

ASSINADO DIGITALMENTE
Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010 nos montantes de R\$ 17.748.027,88 e R\$ 6.417.025,06; respectivamente, aí incluídos multa de ofício exigida junto com o tributo, juros de mora e multa isolada incidente sobre estimativas recolhidas a menor.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a interessada deduziu indevidamente despesas com encargos financeiros referentes a empréstimos contraídos pela sucedida Odebrecht Plantas Industriais e Participações junto ao Banco Itaú BBA, além do IOF devido na formalização do empréstimo.

Não teria sido demonstrada a necessidade da despesas eis que a maior parte dos valores recebidos foi repassada a outras empresas do mesmo grupo através de um sistema de circulação de numerário por contas correntes internas e caixa único, administrados ou pela incorporadora (Construtora Norberto Odebrecht S/A - CNO) ou por outra empresa do grupo (Odebrecht S/A - ODB) sem geração de encargos. Tais valores foram utilizados pelos recebedores para investimentos em participações societárias.

A apuração dos valores tributáveis foi realizada a partir de uma proporcionalidade entre os valores recebidos da instituição financeira e o montante repassado.

Em função da recomposição do resultado foi exigida multa isolada sobre estimativas que deixaram de ser recolhidas e desconsiderada uma dedução indevida de saldo de prejuízos fiscais.

A interessada impugnou o feito iniciando por breve explicação quanto à natureza dos contratos de conta-corrente e de caixa único e ressalta as cláusulas que estabelecem a possibilidade dos valores lá aportados terem origem em recursos financeiros.

Tece exaustivas considerações sobre as diferenças entre os contratos firmados entre as empresas do grupo e os de mútuo, trazendo conceitos doutrinários e jurisprudenciais.

Defende que a OPIP obteve empréstimos em nome próprio para o desenvolvimento de suas atividades e a transferência desses valores ao caixa único não configuraria repasse pois, ainda que confiados à ODB e à CNO na condição de gestoras do caixa único estariam à disposição da OPIP para saque de acordo com as necessidades.

Reclama pela liberdade da gestão empresarial e alega que a caracterização do repasse só poderia ser suscitada se a transferência fosse imediata.

Sustenta, sob a mesma ótica, a dedutibilidade do IOF e afirma que o raciocínio fiscal não se aplicaria à CSLL.

Por fim, questiona a aplicação concomitante das multas e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 12-75.921 considerando a impugnação inteiramente improcedente, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao domicílio profissional do procurador.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DILIGÊNCIA FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos formais previstos no art. 16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que os elementos de prova constantes dos autos são suficientes para formar a convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS INCORRIDAS (DESPESAS DE JUROS E IOF) - EMPRÉSTIMOS REPASSADOS. EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO. DESNECESSIDADE. INDEDUTIBILIDADE

As despesas financeiras (juros e IOF) relativas a empréstimos junto a instituições financeiras repassados para outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, vinculada ou não, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa, porquanto não utilizados na manutenção da sua fonte produtora de rendimentos.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SALDO ACUMULADO.

Deve ser glosada a compensação de prejuízos efetuada no período, se os prejuízos acumulados já foram integralmente compensados em períodos anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as toma indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

BASE NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SALDO ACUMULADO.

Deve ser glosada a compensação de base negativa de CSLL efetuada no período, se as bases negativas acumuladas já foram integralmente compensadas em períodos anteriores.

MULTA DE OFÍCIO MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ E DE CSLL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.

O lançamento da multa isolada devido ao não recolhimento de estimativa apurada de IRPJ e de CSLL é compatível com a exigência de tributo devido ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO *A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.*

Devidamente cientificado o sujeito passivo recorre a esta Corte, ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Em resumo do exposto no relatório, a questão gira em torno da possibilidade de redução das despesas com encargos financeiros referentes a empréstimos contraídos pela sucedida Odebrecht Plantas Industriais e Participações (OPIP) junto ao Banco Itaú BBA, além do IOF devido na formalização do empréstimo.

Não teria sido demonstrada a necessidade da despesas, eis que a maior parte dos valores recebidos foi repassada a outras empresas do mesmo grupo através de um sistema de circulação de numerário por contas correntes internas e caixa único, administrados ou pela incorporadora (Construtora Norberto Odebrecht S/A - CNO) ou por outra empresa do grupo (Odebrecht S/A - ODB) sem geração de encargos.

A interessada concentra a maior parte dos argumentos de defesa na diferenciação entre os contratos de conta corrente, aqui examinados, e os contratos de mútuo a fim de justificar a não contabilização de encargos naqueles.

Na mesma linha da decisão da decisão recorrida, entendo que tal discussão não se mostra relevante no presente caso, pois o cerne da lide é a avaliação da usualidade e necessidade das despesas financeiras incorridas sobre o empréstimo junto ao Banco Itaú BBA e, portanto, sua dedutibilidade.

A avaliação da necessidade de uma despesa vincula-se à atividade por ela exercida e à manutenção da fonte pagadora. Na peça de defesa, para justificar o repasse ao conta corrente dos valores recebidos da instituição financeira a interessada sustenta que:

[...]

Ocorre que a OPIP, após tomar empréstimo junto ao Banco Itaú, não necessitou dos recursos captados imediatamente, tendo em vista a dinâmica de seu fluxo de caixa naquele momento.

[...]

Ora, está-se falando da assunção de uma dívida significativa junto à instituição financeira (R\$ 130.000.000,00) que a seguir mostra-se desnecessária? Por mais estranha que se mostre a explicação, fato é que a desnecessidade da despesa foi assumida textualmente pela recorrente.

Quanto ao repasse, a interessada sustenta que só poderia se caracterizar, para efeito de indedutibilidade, se ocorresse imediatamente. Pois foi exatamente o que aconteceu.

Em 22/07/2009, a OPIP captou o montante de 127.560.550,00 (já líquido do IOF). No mesmo dia efetuou uma transferência financeira de R\$ 5 milhões, e cinco dias depois,

no dia 27/07/2009, conforme Razão, efetuou outra, no valor de R\$ 118 milhões para a ODB, perfazendo o total de R\$ 123.000.000,00, que evidentemente se aproxima do valor contratado. A proximidade de datas e valores é prova material do repasse do empréstimo.

Ressalte-se que não é apenas o fato dos valores terem sido repassados que impede a dedução. Argumentando-se em tese, a empresa que contraiu o empréstimo pode agir como intermediária e repassá-lo a outras empresas do grupo empresarial, DESDE QUE aproprie os rendimentos financeiros decorrentes desse repasse nos moldes dos encargos devidos à instituição financeira.

Não procede a alegação de que a transferência para a conta corrente permitiu que a OPIP também utilizasse os recursos. Conforme levantamento efetuado pela autoridade fiscal, os valores transferidos foram utilizados pela ODB para aumento de capital de empresa domiciliada no exterior.

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal e endossado pela decisão recorrida, o procedimento adotado pelo grupo empresarial teve fins exclusivamente fiscais nos seguinte termos:

[...]

Em consulta as Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da ODB, relativas aos anos-calendário 2009 e 2010, a fiscalização constatou que no primeiro ano ela apurou prejuízo fiscal no valor de R\$ 775 mil, e no segundo ano, apurou também prejuízo fiscal, sendo que nesse ano foi de R\$ 5,960 milhões. Quanto ao interessado, a fiscalização verificou que, no ano-calendário 2009, a dedução do valor das despesas de juros, no montante de R\$ 7,5 milhões, reduziu o seu resultado fiscal, consumindo todo o seu lucro e gerando prejuízo fiscal no valor de R\$ 893 mil. E, no ano-calendário 2010, no período de janeiro a abril, a dedução dessas despesas no valor de R\$ 7,7 milhões reduziu o lucro real para R\$ 429 mil; enquanto, no período de maio a dezembro, a dedução de R\$ 14,7 milhões, também reduziu o seu lucro, só que para R\$ 143 mil.

Desta forma, a opção de o interessado tomar o empréstimo bancário e arcar sozinha com o pagamento dos juros e do IOF, já que nenhuma quantia foi cobrada sobre os valores emprestados por ela às outras empresas, revelou o objetivo de caráter fiscal pretendido pelo Grupo Odebrecht. Como a empresa ODB, que de fato necessitava dos recursos, vinha apresentando prejuízos fiscais no decorrer do ano de 2009, conforme valores apurados em balancetes de suspensão ou redução e informados na Ficha 11 da DIPJ, os administradores decidiram contratar o empréstimo em nome de outra empresa do grupo, que apuraria lucro ao final do ano-calendário, e reduzir tal lucro mediante a dedução das despesas de juros e do IOF. Assim o fizeram, reduziram o resultado tributável do interessado. O interessado, diga-se, não se pronunciou na impugnação sobre esta questão levantada pela fiscalização.

[...]

Do exposto, voto por manter a indedutibilidade das despesas financeiras, o que se aplica aos juros e ao IOF.

Quanto à CSSL, a questão sob exame envolve despesas financeiras que influenciam na apuração do lucro líquido, base de cálculo da contribuição. Correto, portanto, o lançamento reflexo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

***Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Processo nº 10830.727493/2014-13
Acórdão n.º **1402-002.340**

S1-C4T2
Fl. 3.882

CÓPIA