



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

**Processo n°** 10920.002388/2008-11  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.089 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2012  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ  
**Recorrentes** Duas Rodas Industrial Ltda  
 Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. FATO GERADOR MENSAL. Nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o PIS e a Cofins são tributos que têm como critério material da exigência a receita, com aspecto temporal mensal. No caso concreto, quando do lançamento que se efetivou em 26-08-2008, o crédito tributário referente ao PIS e a Cofins, afastado no julgamento da DRJ, efetivamente já se encontrava extinto pela decadência. Ademais, tendo o colegiado afastado a multa qualificada e constatado a existência de pagamentos, igualmente se reconhece a decadência em relação aos tributos de fatos geradores ocorridos em data anterior a 26-08-2003.

PIS E COFINS. RECEITA COMO ELEMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR DESPESAS GLOSADAS COMO BASE DE CÁLCULO. À luz do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o PIS e a Cofins têm como critério material o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

**RECURSO DE OFÍCIO NEGADO PROVIMENTO.**

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. Nos casos de exigência de tributo onde se verificam infrações junto com infrações caracterizadas pelo dolo ou fraude, a multa qualificada e seus efeitos incide somente em relação às exigências decorrentes das infrações dolosas ou decorrentes de fraude. Impossibilidade de se estender os efeitos da qualificação da multa em relação a fatos desprovidos de conduta dolosa ou de fraude.

MULTA REGULAMENTAR. EMPRESAS OBRIGADAS A APRESENTAREM ARQUIVO MAGNÉTICO OU ASSEMELHADO. NÃO ATENDIMENTO ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS. A pessoa jurídica enquadrada nas situações indicadas na lei que deixar de apresentar, em meio

Regulamento do Imposto de Renda, fica sujeita à sanção prevista no artigo 980 do mesmo Regulamento. (Inteligência dos artigos 265, 266 e 980 do RIR de 1999).

GLOSA DE DESPESAS. Glosam-se os valores correspondentes a repasses efetuados a empresas controladoras indiretas e que foram apropriados como despesas operacionais, quando, tratando-se de alegada prestação de serviços técnicos especializados, ficar comprovado que as supostas prestadoras não dispõem de pessoal qualificado para sua execução, e estas alegarem que se trata de remuneração por serviços pessoais de seus administradores, que são os mesmos que administram a autuada.

JUROS SOBRE A MULTA. É entendimento majoritário do colegiado no sentido de que há incidência de juros pela taxa Selic em relação à multa aplicada.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário: I) Por voto de qualidade, para acatar a dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e reconhecer a não incidência do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento em maior extensão para restabelecer a dedução das despesas com prestação de serviços e cancelar a multa regulamentar; II) Por unanimidade de votos, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; III) Por maioria de votos: a) para cancelar a multa de ofício isolada. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto; e b) para estabelecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício ao percentual de 1% ao mês. Vencidos em votações sucessivas nessa matéria os Conselheiros Carlos Pelá, que votou pela não incidência; Leonardo de Andrade Couto, que votou pela manutenção integral do lançamento; e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que votou pela cobrança de juros sobre a multa de ofício com base na SELIC, quando essa taxa mensal for inferior a 1%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio José Praga de Souza.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

*(assinado digitalmente)*

Antonio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de auto de infração relativo aos anos-calendário de 2002 a 2006, noticiado ao sujeito passivo em 22-06-2008, sendo que a autuada Duas Rodas Indústria Ltda, já qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Segundo consta da decisão recorrida, o processo trata dos seguintes autos de infração:

- 1) multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento de CSLL sobre base estimada (fls. 1.965.975);
- 2) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 1.976-2008);
- 3) Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 2.009-2.036);
- 4) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 2.037-2.063); e
- 5) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 2.064-2.087);

Os fatos e circunstâncias determinantes da lavratura do auto de infração se encontram detalhados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.088-2.101.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 2.226 a 2.286, por unanimidade, com a ressalva adiante explicitada, considerou procedente em parte o lançamento, reconhecendo, relativamente às contribuições para o PIS e Cofins, a decadência alusiva aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002. Também exonerou os valores lançados a título de PIS e Cofins sobre despesas glosadas. Com relação ao lançamento da multa de ofício isolada pelo recolhimento a menor de estimativas, foi vencido o julgador Nilton Costa Simões, que acolhia a tese de ser inviável sua aplicação concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual.

Com o reconhecimento parcial da decadência e a exoneração de valores lançados a título de PIS e Cofins sob despesas glosadas e foi excluído da base de cálculo o valor de R\$ 144.909,07 inerente ao PIS e R\$ 480.689,64 relativa à Cofins. Considerando que estas exigências deram-se com multa de 150%, em tendo o valor do tributo e da multa ultrapassado ao limite de R\$ 1.000.000,00 houve recurso de ofício.

Às fls. 3.049 a 3.053 a 3.060 há pedido de desistência parcial do recurso, em que são apontadas as respectivas competências e tributos. À fl. 3.073 há requerimento juntando comprovantes de pagamentos e à fl. 3.083 a contribuinte junta, novamente, relação de débitos pagos e/ou parcelados, com base na Lei nº 11.941, de 2009.

À fl. 3.228 consta informação da autoridade preparadora no seguinte sentido:

**Da análise do pedido de desistência parcial, conclui-se:**

- há débitos parcialmente **pagos** e também **com recurso (de ofício e voluntário e somente de ofício)** 3084-3086;
- débitos recorridos em sua totalidade pelo interessado, conforme informação da fl. 3227.

Assim sendo, houve impossibilidade de ajuste/alocação dos débitos no sistema, antes de enviar ao CARF para apreciação dos recursos de ofício e voluntário. Deixou-se, então, para trabalhar uma única vez o ajuste/alocação dos débitos no sistema, quando a situação de cada um estiver definida quanto a recurso voluntário e de ofício.

O despacho acima deixa claro que a autoridade preparadora, a partir da petição de desistência parcial e relação de competências encontrou dificuldade para especificar em relação a quais matérias houve desistência. Assim, remeteu todos os temas para exame do Carf. Contudo, em 09-05-2012 a parte interessada apresentou memoriais, entregue em sessão, onde relaciona as matérias em relação às quais houve desistência e as matérias cujo recurso permanece.

Por sintetizar as matérias sobre as quais efetivamente houve desistência, para que não ocorra controvérsia na hora da execução, dos memoriais extraio os parágrafos abaixo como forma de delinear os pontos pendentes de exame neste recurso:

*“A ora Recorrente desistiu da discussão administrativa em relação a grande parte do montante autuado, conforme detalhado inicialmente, haja vista as benesses trazidas pelo parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, restando assim, discussão administrativa em relação aos seguintes itens que serão tratados individualmente a seguir:*

- (1) *Decadência de PIS e COFINS alusiva aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002, matéria já reconhecida em sede de julgamento pela 1ª Turma Julgadora da DRJ.*
- (2) *PIS/PASEP e COFINS sobre despesas glosadas, matéria já reconhecida em sede de julgamento pela 1ª Turma Julgadora da DRJ;*
- (3) *Dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL;*
- (4) *Não incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras;*
- (5) *Da glosa das despesas relativas aos serviços prestados pela DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda;*
- (6) *Do afastamento das multas isoladas de estimativas de IRPJ e CSLL;*
- (7) *Do afastamento da multa agravada;*
- (8) *Do afastamento da multa regulamentar;*
- (9) *Da não incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.*

Dos itens acima relacionados e do que foi apontado na sustentação oral fica evidente que desapareceu, por parte da recorrente, interesse de ver apreciado, dentre outros, os seguintes pontos existentes antes da protocolização do pedido de desistência parcial:

I – necessidade de suspensão do processo para aguardar julgamento da autuação relativa à Contribuição Previdenciária que deve ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – nulidade por falta de Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 2.295).

III – nulidade por ausência de motivação, sob o argumento de que o auto de infração não veio acompanhado da correta fundamentação em todas as supostas infrações (fls. 2.297 e 3.001);

IV – insubsistência do lançamento por ter sido realizado com base em presunções a partir de documentos apreendidos pela autoridade policial. Inexistência de qualquer prova que pudesse caracterizar movimentação financeira, não havendo portanto confirmação de omissão de receitas;

V – erro de capitulação legal (fl. 3001);

VI – inexistência de contabilidade paralela (fl. 3004);

VII – inexistência da suposta omissão de receita ou de receita não contabilizada (fls. 3003 e 3.010);

VIII – inexistência de receita financeira omitida (fl. 3.012);

IX – que os ganhos de capital com venda de imóveis e veículos foram oferecidos à tributação (fl. 3.015);

X – inexistência de depósitos bancários em instituição financeira clandestina (fl. 3.017);

XI – insubsistência da autuação a partir da glosa de despesas intituladas como sendo de compra de notas fiscais frias (fl. 2.021);

Em relação aos pontos cujo litígio permanece, a ementa que sintetiza o acórdão recorrido assim está redigida:

#### *DECADÊNCIA.*

*Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial começa a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

...

#### *GLOSA DE DESPESAS.*

*Glosam-se os valores correspondentes a repasses efetuados a empresas controladoras indiretas e que foram apropriados como despesas operacionais, quando, tratando-se de alegada prestação de serviços técnicos especializados, ficar corri-provado que as supostas prestadoras não dispõem de pessoal qualificado para sua execução, e estas alegarem que se trata de remuneração por serviços pessoais de seus administradores, que são os mesmos que administram a autuada.*

*DEDUÇÃO DE PAGAMENTOS SOBRE OS QUAIS INCIDIRAM LANÇAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*A dedutibilidade do pagamento somente pode ser apreciada em face do comprovante respectivo, devido à necessidade de examinar o preenchimento dos requisitos estabelecidos na legislação.*

*DEDUÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS.*

*Não tendo a contribuinte reconhecido a procedência dos valores lançados a título de contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, enquanto persistir controvérsias a respeito do seu lançamento descabe cogitar sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.*

*MULTA REGULAMENTAR.*

*Sujeita-se à imposição da multa regulamentar a escrituração eletrônica cujos registros contábeis omitem o código da contrapartida e o número de arquivamento do lançamento, requisitos indispensáveis à auditoria previstos no Anexo único do ADE COFIS nº 15, de 2001.*

*ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DECISÕES DO STF PROFERIDAS INCIDENTALMENTE.*

*A Lei nº 9.718, de 1998, foi editada com presunção de legitimidade e vige enquanto não for afastada do sistema jurídico brasileiro. Decisões do STF não proferidas em Ação Direta de Inconstitucionalidade beneficiam apenas as partes das ações respectivas.*

*DECORRÊNCIA.*

*Aplicam-se aos lançamentos reflexos, no que couber, o que restar decidido relativamente ao lançamento matriz.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Quanto à tempestividade do recurso, observo que a recorrente foi cientificada em 17-11-2008 (fl. 2.288) e em 05-12-2008 ingressou com o recurso de fls. 2.289 e seguintes.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso de ofício, por exonerar crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido. O recurso voluntário é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço dos recursos e passo ao exame do recurso de ofício e dos seguintes pontos especificados nos memoriais correspondentes ao recurso voluntário, sendo que os primeiros dois já se encontram no recurso de ofício:

- (1) Decadência de PIS e COFINS alusiva aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002, matéria já reconhecida em sede de julgamento pela 1ª Turma Julgadora da DRJ;
- (2) PIS/PASEP e COFINS sobre despesas glosadas, matéria já reconhecida em sede de julgamento pela 1ª Turma Julgadora da DRJ;
- (3) Dedutibilidade do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- (4) Da Reconstituição da base de cálculo do IRPJ e CSLL frente à Autuação Fiscal Previdenciária;
- (5) Não incidência de PIS e Cofins sobre receitas financeiras;
- (6) Da glosa das despesas relativas aos serviços prestados pela DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda;
- (7) Do afastamento das multas isoladas de estimativas de IRPJ e CSLL;
- (8) Do afastamento da multa agravada;
- (9) Do afastamento da multa regulamentar;
- (10) Da não incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

## Do exame do recurso de ofício

### Da decadência parcial do PIS e da Cofins

Nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o PIS e a Cofins são tributos que têm como critério material da exigência a receita, com aspecto temporal mensal. Para estes tributos o lançamento pode dar-se a partir do mês seguinte ao do fato gerador. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro e 30

de novembro de cada ano o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de inexistência de dolo e existência de pagamento antecipado, na data do respectivo fato gerador. Em havendo dolo o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte.

No caso dos autos, ainda que se considere a existência de dolo, em relação ao ano de 2002, para os fatos geradores que ocorreram até 30 de novembro, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2003, findando em 1º de janeiro de 2008. Desta forma, quando do lançamento que se efetivou em 26-08-2008, o crédito tributário em relação a ditos fatos geradores, quais sejam, os que se efetivaram até 30 de novembro de 2002, já se encontrava extinto pela decadência. Em assim sendo, neste ponto, nega-se provimento ao recurso de ofício.

### **Da exclusão do PIS e da e COFINS sobre despesas glosadas**

À luz do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o PIS e a Cofins têm como critério material o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A glosa de despesas se constitui em fator que impacta na apuração do lucro real do imposto de renda, mas não em aumento do faturamento mensal que caracteriza o critério material de incidência do PIS e da Cofins. Desta forma, mantém-se a decisão do acórdão recorrido que excluiu da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores correspondentes às despesas glosadas.

### **Do exame do recurso voluntário**

#### **Da questão relacionada à dedutibilidade do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e CSLL**

No que diz respeito à dedução do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ lançado, tenho que a alegação da impugnante é procedente.

Inicialmente, o posicionamento da administração tributária estava assentado na impossibilidade de se deduzir tributos ou contribuições enquanto não pagos, em consonância com a regra prevista no artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992.

*Art.7º. As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.*

Com o advento da Medida Provisória nº. 812, de 1994, convertida na Lei nº. 8.981, de 1995, que em seu art. 41 instaurou a possibilidade de se deduzir tributos e contribuições na apuração do lucro real, segundo o regime de competência. Tal norma excepcionou, dentre outras, as hipóteses de tributos com exigibilidade suspensa, em conformidade com o art. 151, incisos II a IV, do CTN.

*Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ I. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Da leitura dos dispositivos legais antes citados depreende-se que o entendimento anteriormente adotado, de se permitir dedução dos tributos apenas depois de pagos e contabilizados, em regime de caixa, cedeu lugar para o de que deve se adotar o regime de competência, isto é, procede-se ao registro contábil na época em que ocorre o fato, independentemente de ter sido pago.

Por oportuno, colhe-se a definição do Princípio da Competência, expresso na Resolução CFC n. 750/1993:

*Ari. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

Aqui, como razões de decidir, transcrevo a seguinte passagem do voto condutor proferido no julgamento do processo n. 13924.000022/99-11, citado no processo nº 10865.50035582/2008-96, cujo excerto segue adiante, que a meu sentir, expressa a nova postura adotada pelo legislador, no sentido de que a situação patrimonial deve espelhar os fatos contábeis na época de sua ocorrência, independentemente de pagamento.

A obediência ao regime de competência para a escrituração é fixada pelo art. 177 da Lei 6.404/76, que reza:

*"art. 177 — A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência." (grifou -se)*

O Decreto-lei 1.598/77, com propósito de fazer valer as normas instituídas pela Lei 6.404 no campo tributário, também estabeleceu o regime de competência para receitas e despesas, expressamente ou fazendo remissão ao disposto na lei comercial (arte. 6º § 6º, 70 e 65, XI). Aliás, a Lei 6.404 é o vetor da apuração do lucro da pessoa jurídica, como se vê do art. 220, § I do RIR/94.

O regime de competência deve ser aplicado tanto para receitas como para despesas, para o fim de obter-se a adequada apuração do resultado da empresa. Veja-se a lição da Equipe de Professores da FEA da USP:

*"Uma adequada comparação entre despesas e receitas de cada - exercício, para a apuração de resultado, é conseguida através da adoção do regime de competência de exercícios, que refletirá nas demonstrações Balanço e Resultado do Exercício a situação mais próxima possível do real!"*

Américo Oswaldo Campiglia, fazendo referência a Donald A. Corbin autor do livro "Accounting and economic decisions", elenca os Princípios contábeis, dentre os quais:

*"Competência do exercício. O método de se determinar o resultado do exercício através da apropriação de todas as despesas incorridas durante o período de tempo que lhes corresponda, contra todas as receitas pertinentes a esse mesmo período, quer tenha havido ou não a realização em dinheiro (pagamentos e recebimentos) dos respectivos valores. A imputação periódica é a característica fundamental da conceituação do regime de competência dos exercícios que assim adquire uma individualidade própria, transcendendo, em sua abrangência, a anualidade do calendário civil e o chamado 'regime de caixa'."*

A aplicação do princípio da competência e, portanto, o reconhecimento contábil da despesa incorrida, é excepcionada no caso da CSLL, por expressa previsão legal assentada na Lei n. 9.315/1996, art. I.:

*Art. 1 O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.*

*Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.*

*A vista do que foi exposto anteriormente, perfilho o entendimento de que o PIS e a Cofins devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.*

Porém, é preciso verificar como harmonizar o preceito acima exposto frente ao § 1º do artigo 41, da Lei nº 8.981, de 1995, que prevê a dedução da base de cálculo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151, do CTN., haja ou não depósito judicial.

No caso, a interpretação limitada ao texto da norma, como se esta fosse algo isolado no sistema, não permite resposta ao contido no artigo 43 do CTN, que tem como critério material do imposto de renda a aquisição de riqueza nova. Valor devido a título de PIS e Cofins não pode ser compreendido, em lançamento de ofício, como algo não dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se exigir IRPJ e CSLL sobre o valor das exigências devidas a título de PIS e Cofins. Nesta linha, transcrevo os seguintes precedentes colacionados e grifados pela recorrente:

*[...] OMISSÃO DE RECEITAS - ANOS CALENDÁRIO DE 1996 E 1997- APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAIS- Se o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzi-los para efeito de apuração do lucro real. Devem, porém, ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal. [...] [Recurso: 125916, PRIMEIRA CÂMARA, Processo: 13603.001402/99-33, Sessão: 20/03/2002, Relator: Sandra Maria Faroni, Acórdão 101-93776] [Grifou-se]*

[...] IRPJ E CSL - DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. É de ser aceito o argumento de que os valores lançados a título de PIS e COFINS podem ser deduzidos da base do IRPJ e da CSL, pois se está perante o regime de competência e não de caixa. [...] [Recurso: 135816, SÉTIMA CÂMARA, Processo: 11060.003134/2002-64, Sessão: 16/10/2003, Relator: Octávio Campos Fischer, Acórdão 107-07379]

[...] IRPJ - DEDUÇÃO DO PIS - COFINS E CSLL - Devem ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as contribuições devidas a título de PIS e COFINS. Recurso parcialmente provido. [Recurso: 144693, QUINTA CÂMARA, Processo: 16707.004020/99-19, Sessão: 26/04/2006, Relator: Daniel Sahagoff, Acórdão 105-15641]

#### *PIS e COFINS - BASE DE CÁLCULO - IRPJ - DEDUÇÃO*

*A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS.*

*dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos." (1. CC - Proc. 16707.009636/99-11 - Rec 140.795 - (108-09-526) 8. C. Rel. Karem Jureidini Dias - DOU 20.05.2008 - p. 39).*

A regra contida no artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, aplica-se aos casos em que a exigência de determinados tributos, como pode ocorrer nos casos de importação, não causam impacto na apuração do IRPJ. Interpretação contrária importaria em conflito com o disposto no artigo 43, do CTN.

Em síntese, nos casos de lançamento de ofício em que se exige IRPJ e CSLL as normas, no que dizem respeito à base de cálculo destes tributos, devem ser interpretadas de forma que se dê efetividade ao comando que dispõe que as contribuições para o PIS e a Cofins são dedutíveis da apuração do lucro real segundo o regime de competência. O montante correspondente ao PIS e a Cofins se constitui em grandeza de valor que se deduz na apuração do IRPJ e da CSLL.

Ao efetuar o lançamento a autoridade fiscal deve pautar-se pela legislação em vigor. Se esta prevê como dedutíveis os valores devidos ao PIS e a Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se pode, a um só tempo, exigir ditas contribuições sem deduzir os respectivos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A regularidade da exigência deve ser observada no momento do lançamento. O fato do sujeito passivo apresentar defesa alegando nulidade do lançamento, não permite que se inclua na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores devidos a título de PIS e Cofins.

Neste ponto, dou provimento ao recurso para que os valores que incidiram a título de PIS e COFINS sob a receita omitida, que impactou na apuração da diferença do IRPJ e da CSLL, sejam deduzidos da base de cálculo desta.

### Da alegação quanto à necessidade de reconstituição da base de cálculo do IRPJ e CSLL frente à autuação Fiscal Previdenciária

Destaca a recorrente que paralelamente a fiscalização que deu origem ao auto de infração ora defendido, foi fiscalizada em relação às contribuições previdenciárias, com ciência da notificação em 30/5/2008, sendo que ditas autuações assim se resumem:

Nº Processo	Infração	Base Tributável	INSS Exigido
37.104.968-7	Cota Patronal (20%) - Distribuição de Lucros e Ordenados	8.952.757,90	1.790.551,58
37.104.970-9	20%+ SATs/remuneração segurados	2.250.663,46	517.652,60
37.169.184-2	Contribuição ao FNDE	2.250.663,46	56.266,59
37.169.183-4	Contribuição 3ºs - 0,8%	2.250.663,46	18.005,31
37.104.969-5	Contribuição Segurado Empregado	2.250.663,46	180.053,08
<b>TOTAL</b>		<b>11.203.421,36</b>	<b>2.562.529,15</b>
Nº Processo	Infração	Multa Exigida	
37.104.964-4	Multa - GFIP Incompleta	1.130.539,86	
37.104.967-9	Deixar de preparar folha pgto	3.764,67	
37.104.966-0	Deixar de apresentar doc. Com formalidades legais	37.646,31	
<b>TOTAL</b>		<b>1.171.950,84</b>	

Diz a recorrente que na autuação previdenciária foi autuado valores a título de pró-labore, salários e comissões. Assim, estes valores, na parte que correspondem ao mesmo período desta fiscalização, devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No item anterior destaquei que os tributos devidos a título de PIS e Cofins deviam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se estar exigindo lucro sobre valores devidos a título de PIS e Cofins. O mesmo critério aplico em relação às contribuições previdenciárias, excepcionando, porém, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981, de 1995).

Os valores considerados como pró-labore, ou de natureza salarial, pela autoridade previdenciária, em relação aos quais foi exigido INSS, se constituem em despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Porém, a liquidação do acórdão, neste ponto, passa obrigatoriamente pela aplicação do que for decidido naqueles processos<sup>1</sup>, isto é, somente os valores considerados como pró-labore, em cada período de competência de que trata a exigência deste processo é que podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

<sup>1</sup> Em consulta que realizei no sítio do Carf, na data de 09-04-2012, encontrei informações em relação aos números 10920.002351/2008-92; 10920.002352/2008-37; 10920.002345/2008-35; 10920.002346/2008-80; 10920.002347/2008-24 e 10920.002348/2008-79, que se encontravam na triagem do Carf e o processo nº 10920.002344/2008-91 que está no SECOJ. Quanto ao processo nº 10920.002349/2003-13 não localizei junto ao Carf e nem no Comprot.

**Da alegação de não incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras.**

Ao dispor sobre a exigência do PIS e da Cofins, o artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, previu que estes tributos têm como critério material o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Esta norma não contemplou exigência de PIS e Cofins sobre receitas financeiras, o que foi feito pelo art. 1º, § 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, que tinha a seguinte redação:

*"§ 3º. Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês."*

Porém, ao apreciar os recursos extraordinários 357950, 390840, 358273 e 346084, o STF decidiu pela inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei 9718, de 1998, in verbis: o tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da lei 9.718, de 27 de novembro de 1998 [...].(RE 357950/RS Relator: Min. Marco Aurélio).

Reconhecida a inconstitucionalidade pelo STF da exigência de PIS e Cofins sob a receita financeira o presente recurso, neste ponto, merece provimento para que se exclua da base de cálculo da exigência do PIS e da Cofins os rendimentos decorrentes de aplicação financeira (receita financeira).

**Da análise da glosa das despesas relativas aos serviços prestados pela DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda.**

Inicialmente, sintetizo o quadro social das empresas abaixo nominadas com as planilhas que seguem, elaboradas a partir de elementos contidos à fl. 2092 do Termo de Verificação Fiscal:

Duas Rodas Industrial Ltda		Duas Rodas Adm. de Bens e Participações Ltda.	
Sócios	%	Sócios	%
Duas Rodas Adm. de Bens e Participações Ltda.,	99,14%	KR Representações e Participações Ltda.,	49,74%
Dietrich Hermann Wolfram Hufenussler	0,42%	DR Assessoria, Cons. e Participações Ltda	49,75%
Rudolpho Francisco Hufenussler,	0,42%	Karin Marianne Hufenussler de Leigue	0,06%
		Monika Hufenussler Conrads	0,09%
		Christiane Hufenussler	0,09%
		Brigitte Hufenussler Zipf	0,08%
		Rodolfo Francisco Hufenussler Filho	0,09%
		Paulo André Hufenussler	0,08%
		Rudolpho Francisco Hufenussler	0,001%
		Dietrich Hermann Wolfram Hufenussler	0,001%

KR Representações e Participações Ltda.,		DR Assessoria, Cons. e Participações Ltda	
Sócios	%	Sócios	%
Brigitte Hufenussler Zipf – CPF ...089-68	24,96	Karin Marianne Hufenussler de Leigue	33,33
Rudolpho Francisco Hufenussler,	24,95	Monika Hufenussler Conrads	33,33
Paulo André Hufenussler	24,96	Christiane Hufenussler	33,33
Karin Duwe Hufenussler,	0,00029	Renata Burow Hufenussler,	0,0003
Rudolpho Francisco Hufenussler	25,09	Dietrich Hermann Wolfram Hufenussler	0,0003

Pelo que se extrai do termo de verificação fiscal (fl. 2.092), dois ramos da mesma família, representados pelas empresas KR Representações e Participações Ltda e DR Assessoria, Cons. e Participações Ltda, juntaram-se para constituírem a empresa Duas Rodas Industrial Ltda, que tem em seu Conselho de Administração as seguintes pessoas: 1. Dietrich Hermann Wolfram Hufenussler, 2. Rudolpho Francisco Hufenussler 3. Paulo André Hufenussler, 4. Karin Marianne Hufenussler de Leigue, 5. Leonardo Fausto Zipf, (marido de Brigitte Hufenussler Zipf) e 6. Monika Hufenussler Conrads.

O item 1.2.2 do termo de verificação fiscal tem como título “Despesas sem a comprovação da efetiva prestação de serviços”. Porém, quando se analisa a razão da glosa encontram-se os seguintes motivos:

Também foram glosadas as despesas com serviços prestados pelas controladoras da fiscalizada porque tais serviços foram prestados pelos administradores da Duas Rodas, dentro de suas atribuições como gerentes do negócio e não há comprovação da efetiva prestação dos serviços prestados. Estas despesas estão resumidas na tabela 6. (fl. 2.096)

As razões da glosa estão melhor detalhadas à fl. 2.093, de onde transcrevo a seguinte passagem:

Acontece que, dentre as despesas de serviços da fiscalizada, há um valor significativo originado das controladoras. Ora, se as controladoras e a fiscalizada são administradas pelas mesmas pessoas (sócias das primeiras e contratadas da segunda) como é possível que existam serviços prestados de uma para a outra? Ou, dito de outra forma, como os diretores da fiscalizada poderiam prestar serviços através das controladoras, se são eles próprios os prestadores e já são pagos pela função que desempenham na tomadora?

Nas respostas dadas as intimações feitas a KR Representações e Participações Ltda e DR Assessoria, Consultoria e Participações Ltda há um rol de serviços prestados e apontam como responsáveis técnicos Rudolpho Francisco Hufenussler, e Dietrich Hermann Wolfram Hufenussler, sócios de ambas, diretores de ambas e responsáveis pela administração de ambas.

A confusão entre tomadora e prestadora, personificada na figura de seus administradores, aumenta se considerarmos que as prestadoras funcionam no endereço da tomadora (o endereço constante do cadastro CNPJ e contratos sociais é o dos sócios Rudolpho e Dietrich) e ambas recebem intimações no endereço da controlada.

E por que haveria a geração de despesas na tomadora se estas despesas representam receitas nas prestadoras? Qual seria a vantagem se, o que deixa de ser tributado numa, é tributado nas outras? A vantagem é a faixa de tributação: na tomadora (Duas Rodas) pois qualquer receita adicional sofre a tributação de 25% de IRPJ (15% de IRPJ e 10% de adicional), enquanto que na prestadora, somente 15% de IRPJ. Assim, toda receita transferida para as controladoras representa uma economia de 10% no imposto sobre a renda (IRPJ).

Aparentemente, o termo de verificação fiscal contém contradição, isto é, glosa as despesas porque seriam serviços prestados pelos diretores da empresa e, ao mesmo tempo diz que não há prova destes serviços. Aqui tratam-se de situações excludentes. Ou foram serviços prestados pelos diretores da empresa que para tal valeram-se de outras empresas das quais são sócios e que operam no mesmo endereço ou os serviços não foram prestados. Dado a existência das notas fiscais de prestação dos serviços, recolhimento dos tributos incidentes, serviços que aparentemente seriam necessários à atividade da recorrente, agregado ao maior rigor de detalhes especificados pela autoridade fiscal quando do lançamento, tenho que os serviços foram prestados por empresas nas quais os diretores são sócios e é com esta premissa que enfrento o mérito.

Observadas as normas do artigo 156 da Lei das S/A, não pode a autoridade fiscal, no exercício das atribuições que lhes compete, adentrar nos procedimentos de administração das empresas para definir os limites das atividades desenvolvidas pelos gestores. Nada impede que sócios de uma empresa figurem como sócios de outra destinada a prestar serviços entre si, desde que, evidentemente, a receita e a renda de tais serviços, praticados conforme preços de mercado, sejam oferecidos à tributação, como ocorreu no caso concreto.

Isso posto, neste ponto dou provimento ao recurso para restabelecer a glosa das despesas em face de serviços prestados pelas empresas DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda.

Contudo, se vencido neste ponto, em sendo desconsiderado os serviços prestados pelas empresas KR Representações e DR Assessoria, os tributos provenientes das receitas auferidas junto à autuada, que foram recolhidos pelas citadas empresas, pertencentes ao mesmo grupo, devem ser deduzidos da base de cálculo, sob pena de se desconsiderar a atividade praticada por elas e, ao mesmo tempo, exigir imposto sobre a receita destas atividades.

### **Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, incidente sobre a mesma base de cálculo da exigência do IRPJ e da CSLL**

Constatada Omissão de Receita, foi aplicado multa de ofício multa isolada por falta de pagamento da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL sobre receitas omitidas.

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória 351, de 27 de janeiro de 2007, posteriormente convertida em lei, assim dispõe:

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

*I - de 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;*

*II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;*

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da análise da norma, tem-se que existem três modalidades de multa impositivas ao contribuinte: a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; multa de 50% nos casos de não recolhimento do valor do pagamento mensal; e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório efetua-se o lançamento e aplica-se a multa de ofício que incide sobre o tributo não recolhido. Entretanto, feito o lançamento com a multa de ofício não se pode aplicar sobre a mesma base de cálculo a multa isolada, sob pena de dupla incidência de penalidade em relação ao mesmo fato. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).*

Pelos fundamentos aqui expostos, tendo a multa isolada, no caso concreto, incidido sobre a mesma base de cálculo do lançamento de ofício correspondente à omissão de receita, dou provimento ao recurso para afastar da exigência do crédito tributário a multa isolada constante do lançamento.

### **Da multa qualificada**

À fl. 2.097 a autoridade fiscal qualificou a multa aplicada com base no entendimento de que “a conduta contumaz da fiscalizada de subtrair parcela de sua receita da tributação mediante a manutenção de escrituração paralela (onde registrou vendas sem nota fiscal, compras de notas fiscais frias, subfaturamento na venda de bens do ativo, entre outras) revela evidente intuito de fraude.”

O argumento acima referido, sem especificar os fatos a que estão relacionados, por si só, se visto de forma isolada, não seria suficiente para qualificação da multa. Todavia, em minha proposta inicial de voto sustentei que ditas razões devem ser compreendidas com os demais apontamentos registrados no termo de verificação fiscal, dentre os quais destaquei: a) existência de contabilidade paralela (caixa dois – fl. 2.088); b) notas fiscais de despesas com honorários advocatícios sem que houvesse a respectiva prestação, como o seguinte registro constante das fls. 2.088/2089:

Na minha proposta de voto levada ao colegiado, como razões da qualificação da multa transcrevi o seguinte trecho:

Os documentos apreendidos, fls. 1714 a 1722, são provas inequívocas de compra de nota fiscal de Roslindo Advogados Associados S/C. Na folha 1720, na parte superior, há cópia da nota fiscal nº 3264, de 13/12/2006; na parte inferior, está manuscrito (salvo engano, na caligrafia de Tarcisio Marangoni — gerente financeiro da fiscalizada “valor a pagar p/Roslindo” e descreve a forma de pagamento da nota fiscal, no valor de R\$726.375,00. Na folha 1721, manuscrito pelo mesmo autor da escrita na folha 1720, consta: "Valor a devolver para DRIL", e descreve a devolução de R\$593.681,29, iniciando na parte inferior e terminando na parte superior da página. Os valores devolvidos estão registrados no caixa dois.

Os valores pagos e devolvidos e suas explicações estão planilhados em outro documento apreendido, cuja cópia está na folha 1719. Este inicia com o valor da nota fiscal (R\$750.000,00) — item a do documento, retira os impostos retidos (1,5% de IRRF e 1,65% de PIS/CSSL) resultando em R\$726.375,00 — o valor a ser pago, de acordo com o documento de fi.197; no item b é retirado o valor da prestação de serviços para o ano de 2007 (no valor de R\$50.000,00 de Roslindo para Duas Rodas Industrial — DRIL), líquido dos impostos retidos — R\$48.425,00, resultando em R\$677.950,00, item c. Deste valor é retirado o "custo" de 15%, que corresponde aos tributos descritos no topo do documento como impostos incidentes (15,17%) — item d e a CPMF — item e. No item f foi calculado o valor a ser pago a Roslindo pelos serviços (R\$48.425,00 menos adiantamento de R\$20.000,00), mais o reembolso dos impostos. A planilha termina com o cálculo do valor a ser devolvido a Duas Rodas — R\$593.681,29.

Asseverei ao colegiado que os elementos acima referidos eram suficientes para caracterizar a intenção dolosa da recorrente de omitir receita e, por consequência, ocultar a ocorrência do fato gerador. Porém, durante os debates entendeu o colegiado que nos casos de exigência de tributo onde se verificam simples omissões junto com outras condutas caracterizadas pelo dolo, a multa qualificada somente deve incidir em relação às exigências decorrentes das infrações dolosas.

No caso concreto, considerando que a exigência do crédito tributário pendente de recurso não diz respeito às exigências decorrentes das infrações dolosas, cujos tributos já foram parcelados, há que se dar provimento ao recurso para afastar a qualificadora da multa, sob pena de qualificarmos multa sem a ocorrência, em relação ao tributo exigido, dos elementos necessários para tanto.

### **Da questão relacionada à multa regulamentar de que trata o artigo 265 do RIR/99**

Ao tratar da multa regulamentar aqui referida, os artigos 256, 266 e 980 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 assim dispõem:

**Art. 265. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a um milhão**



*Reintimada a abrir os lançamentos, conforme Termo de Reintimação de fls., apresentou arquivos cujo histórico recomposto.*

*Em declarações, fls 380 a 381, 418 e 419 a empresa fornecedora do aplicativo que dá suporte as informações contábeis ratifica que os arquivos magnéticos não contemplam as exigências do Ato Declaratório Cofis nº 15/2001.*

*O contribuinte afirmou que conseguia gerar o relatório que fosse necessário, mas que não tinha meios de apresentar os arquivos magnéticos na forma de lançamentos individualizados.*

*Como os arquivos magnéticos apresentados, pela forma como estão os registros, não permitem sua utilização para fiscalização dos lançamentos em meio magnético e o contribuinte não dispõe de meios de fornecer os lançamentos individualizados, entendemos ser aplicável a multa regulamentar prevista no art. 980 do RIR-99 (Decreto 3000/99):*

Argumenta a recorrente, por sua vez, que em 14/12/2007, que o auditor fiscal comunicou-se com a empresa, via e-mail reportando que os arquivos de 2004 estavam mais completos do que os anteriormente apresentados, porém ainda faltavam algumas informações e solicitou que a Recorrente entregasse os arquivos magnéticos dos anos subsequentes no formato em que a Recorrente os possuía. A entrega destes arquivos, segundo a recorrente, foi realizada em 17/12/2007.

Prossegue a parte interessada sustentando que os arquivos magnéticos solicitados atendiam as exigências contidas no Ato Declaratório Cofis 15/2001, ressaltando que apenas não atendiam o formato como está a exigir o Agente Fiscal, mas que a Recorrente buscou corrigir tal situação para demonstrar que todas as informações estão disponíveis e sempre estiveram.

O ato Cosit nº 15, de 2001, em seus artigos 1º e 2º contêm os seguintes preceitos:

*Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.*

*§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:*

- I – registros contábeis;*
- II – fornecedores e clientes;*
- III - documentos fiscais;*
- IV - comércio exterior;*
- V - controle de estoque e registro de inventário;*
- VI - relação insumo/produto;*
- VII - controle patrimonial;*
- VIII - folha de pagamento.*

*§ 2º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações*

*Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.*

*Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos. (grifou-se).*

O atendimento da obrigação acessória aqui referida, quando solicitada, se constitui em meio necessário para que a autoridade fiscal possa realizar seu trabalho. Procedimento idêntico ocorre, por exemplo, nos casos em que a autoridade fiscal solicita os extratos bancários. Se o contribuinte não os fornecer, pois na maioria das vezes não dispõe ou não consegue atender a exigência no prazo que lhe é concedido, o agente fiscal tem à sua disposição a prerrogativa de requisitá-los às instituições financeiras para, desta forma, realizar seu trabalho. A não entrega dos extratos bancários não pode ser caracterizada como embaraço à fiscalização visto que esta tem meios adequados para realizar seu trabalho.

No caso dos autos os arquivos aqui solicitados pela autoridade fiscal tinham por finalidade viabilizar o trabalho desta. A contribuinte não os entregou. Entregou, porém, sem atender a todos os aspectos relacionados ao formato. É evidente que um arquivo magnético, sem o formato adequado pode resultar em algo inútil. Contudo, em cada situação há que se avaliar caso a caso, até porque o artigo 2º do ato antes referido prevê que referido arquivo, a critério da autoridade fiscal, **poderá ser apresentado de forma diferente.**

É evidente que precisa haver um critério para aceitação de forma diferente ao previsto na norma. Este critério, a meu juízo, diz respeito à finalidade do arquivo. Sempre que o documento magnético conter o conteúdo adequado, permitindo sua compreensão e utilização aos fins a que se destina, não pode resultar em aplicação de multa. **Na escala de valores o conteúdo deve prevalecer sob a forma.**

Na situação dos autos a autoridade fiscal apontou que “o contribuinte afirmou que conseguia gerar o relatório que fosse necessário, mas que não tinha meios de apresentar os arquivos magnéticos na forma de lançamentos individualizados.”

Na situação concreta, dado o comportamento participativo da recorrente objetivando atender a exigência, tenho que imprecisões de forma ou erros que não comprometem a essência das informações contidas no arquivo, não se constitui em motivo para apresentar a multa regulamentar;

### **Da alegação de não incidência de juros sobre a multa.**

Inicialmente, cabe observar que as multas punitivas<sup>2</sup> objetivam desestimular a prática de infração. São constituídas por lançamento de ofício, consubstanciadas na lavratura de auto de infração e representam sanção negativa, prevista em lei, que tem como suporte fático atos omissivos ou comissivos, praticados por quem violou preceito de conduta obrigatória<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Ao usar o termo multas punitivas não estamos nos referindo às multas de mora, que inobstante o caráter sancionatório, têm a função de induzir o sujeito passivo a cumprir a obrigação até a data certa.

<sup>3</sup> Para o professor Paulo de Barros, no auto de infração encontra-se uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica que é propriamente de fatos, o consequente dessa norma, que podemos denominar de “sancionatória”, estabelecerá uma relação

Conforme lição de Paulo de Barros, o “que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Neste, um fato lícito, em que não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva”.<sup>4</sup>

O artigo 161, do CTN, prevê que 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.

Nos termos do § 1º do artigo acima referido, “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

Por sua vez, os artigos 5º, § 3º, e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, os quais grifei, disciplinam a matéria nos seguintes termos:

*Art. 5º. O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

...

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

...

**Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.**

...

**§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.**

Da conjugação dos dispositivos antes referidos tem-se a incidência de juros pela taxa Selic em relação **aos débitos correspondentes a tributos e contribuições devidos à União**. Aqui, desnecessário apontar a imprecisão terminológica do legislador ao fazer distinção entre tributo e contribuição, como se esta não fosse espécie daquele. Bastava o legislador ter dito: “aos débitos para a União, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos em lei, incidirá juros.”

---

jurídica em que o sujeito passivo ativo e a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título e penalidade. (Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 22a. Edição, 2010, pág. 483.)

Interessa identificar a possibilidade de se incluir as multas como se tributos fossem, pois o 3º do CTN, abaixo grifado, de forma expressa, excluiu do conceito de tributo as penalidades decorrentes de ato ilícito.

*Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

No momento em que o artigo 3º, de forma expressa, não inclui no conceito de tributo sanção decorrente de ato ilícito, necessário que se investigue a natureza da multa aplicada nos casos de lançamento de ofício.

Sempre que houver necessidade de auto de infração é porque o sujeito passivo, de forma dolosa ou não, deixou de observar as exigências da lei. Nestas circunstâncias, além do tributo decorrente do fato gerador, exige-se a multa. Tal multa tem como causa não o fato gerador, mas sim a conduta do sujeito passivo que, por ato omissivo ou comissivo, deixou de cumprir com a obrigação prevista em lei.

Quando se fala em juros sobre a multa não se pode confundir correção monetária, instrumento utilizado para manter o padrão da moeda, com juros. Igualmente, não se pode esquecer que a correção monetária, em matéria tributária, é sempre decorrente de lei.

**Da mesma forma que, em matéria tributária, a correção monetária é sempre decorrente de lei<sup>5</sup>, quanto aos juros tem-se o mesmo critério.** No entanto, a questão aqui analisada não são os juros sobre os tributos, mas sim os juros sobre a multa.

Se o legislador tivesse dito que “sobre os débitos para com a União incidirá juros calculados pela taxa selic”, não haveria dúvidas da incidência destes sobre a multa aplicada. Porém, assim não fez, mas nem por isto deve o interprete ficar limitado ao texto da lei. Há que analisar a norma como integrante de um sistema. Foi nesta linha de pensamento que, em ocasião passada, achei desprovida de qualquer raciocínio lógico a não incidência de juros sobre a multa. No meu entender, naquela ocasião, multa é débito tributário e sobre débito tributário deve incidir juros.

Apesar de decisões do passado, reflexões acerca do tema continuam a me inquietar e refletir quanto a melhor aplicação do direito. Fiz análise comparativa da natureza das multas no direito penal e no direito tributário, para os lançamentos por auto de infração. A conclusão a que cheguei é que ambas decorrem de ação ou omissão que constitui violação de preceito obrigatório, cuja sanção prevista é o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Juridicamente, não vejo distinção entre a pena de multa aplicada no direito penal e a exigência desta nas infrações tributárias.

Se correta a premissa de a multa de ofício prevista no direito tributário e as multas pecuniárias do direito penal decorrem de infração, por ação ou omissão do agente imputado, a conclusão a que se chega é que tanto uma quanto a outra têm natureza sancionatória. O dolo e a culpa não dizem respeito à natureza jurídica da multa, mas sim a doseimetria, ou melhor, ao quantum da multa. Podem haver infrações culposas no direito penal punidas apenas com multa.

Voltando à interpretação sistêmica, quando manifestei-me entendendo incidir juros sobre a multa o fiz com base na premissa de que “se não aplicado juros e nem correção sobre a multa o valor desta corrói-se no tempo.” Porém, reflexões futuras apontaram certa insubsistência neste tipo de argumentação. **Se adotar a tese de que, mesmo sem previsão em lei, a correção e os juros devem incidir como preceito de justiça, ter-se-ia que dizer que, igualmente, devem ser corrigidos os valores recolhidos a título de estimativas, carnê-leão, IRRF etc. Não, não é assim, em matéria tributária correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei.**

Nesta linha de raciocínio, qual seja, de que em matéria tributária a correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei. Tendo o artigo 3º, do CTN, excluído do conceito de tributo as sanções decorrentes de ato ilícitos, tenho que as multas devidas em caso de auto de infração são sanções impostas a quem deixou de observar preceito obrigatório. Assim, a conclusão a que chego é que, sem lei assim prevendo, não se pode cobrar juros sobre as multas decorrentes de sanções tributárias.

Dentre os que pensam de forma diversa, e são maioria, há argumentos de que os juros sobre a multa somente incidem quando esta não é paga no vencimento, isto é, nos trinta dias subsequentes à notificação do auto de infração. Para estes a multa, quando não paga nos trinta dias subsequentes, assume a feição de crédito tributário, devendo incidir juros. O argumento é relevante, lógico e sedutor, mas me parece falho. Explico e exemplifico. Passados quatro anos, por hipótese, de determinado fato, a autoridade fiscal lavra auto de infração exigindo o tributo com juros e correção desde a data prevista para o pagamento. A multa, porém, é exigida sem juros. O argumento para a não cobrança de juros sobre a multa, desde o fato gerador, ao que parece, é que esta não teria natureza tributária, pois se assim fosse aplicar-se-ia o disposto no artigo 5º, § 3º, combinado com o artigo 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, pela tese dos que assim pensam, não pago nos trinta dias subsequentes à autuação, algo que não tinha natureza de tributo, num passo de mágica, sem previsão legal para tal, adquire tal qualidade ou atributo. O argumento, em que pese a autoridade de quem os defende, não me convence.

Para a douta maioria, como a multa prevista no auto de infração deve ser paga no prazo de trinta dias após a notificação, a partir desta data tem-se uma obrigação pecuniária e sobre ela devem incidir juros, sob pena de não cumprir seu efeito inibitório. Porém, se impugnada, não se pode afirmar que o referido valor tornou-se exigível nos trinta dias subsequentes à notificação. Assim, mais uma vez, o argumento me parece insubsistente.

Como não costumo me limitar ao texto da lei, ou melhor, procuro extrair da lei tudo quanto ela possa oferecer ao interprete, sem que este assumo o papel do legislador, no caso, ao ver a expressão tributo e contribuições, me questioneei se seria possível lei extrair do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão multa. Não cheguei a tanto. Vi que o legislador chegou ao ponto de citar contribuições, espécie de tributo. Contudo, incluir multa, que sequer espécie de tributo é, equivale a fazer exigência sem lei. É extrair da lei comando que ela não tem.

Cobrar juros sobre a multa é lógico, razoável e justo, mas para tal é necessário previsão legal, o que não há.

Apesar dos fundamentos acima elencados, assim não entende a douta maioria deste colegiado, razão pela qual sigo o entendimento de reconhecer a cobrança de juros sobre a

Processo nº 10920.002388/2008-11  
Acórdão n.º **1402-001.089**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

multa com base na taxa Selic, limitada ao percentual de 1% ao mês, conforme previsto no artigo 161 do CTN.

**ISSO POSTO**, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência para os fatos geradores anteriores a 26-08-2003; b) reconhecer a não incidência do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras; c) reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%; d) cancelar a multa isolada; e) restabelecer a glosa relativa aos serviços prestados pelas empresas DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda; f) afastar a exigência da multa regulamentar e g) reconhecer a cobrança de juros sobre a multa de ofício, com base na taxa Selic, limitada ao percentual de 1% ao mês.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Antônio José Praga de Souza

O presente voto vencedor diz respeito aos seguintes pontos em que o ilustre relator resultou vencido:

- a) glosa de despesas relativas aos serviços prestados pelas empresas DR Assessoria, Consultoria e Participações e KR Representações e Participações Ltda;
- b) multa regulamentar de que trata o artigo 256 do Regulamento do Imposto de Renda;
- c) os juros sobre a multa de ofício.

Peço vênua para nesta parte, transcrever e adotar integralmente os fundamentos do voto condutor da decisão de primeira instância, que considero irretocáveis:

### **“(…) 13 – Glosa de despesas pela falta de comprovação da efetiva prestação de serviço**

A fiscalização constatou pagamentos significativos realizados, a título de despesas, a duas empresas (DR Assessoria, Consultoria e Participações Ltda e KR Representações e Participações Ltda) que, em conjunto, detêm, de forma indireta, quase 100% do capital da impugnante. Ambas foram intimadas a detalhar os serviços que teriam prestado e seu quadro de funcionários no período (fls. 940, 1.046, 1.142, e 1.164). A empresa ‘DR Assessoria, Consultoria e Participações Ltda’ apresentou as informações relativas a seu corpo funcional (fls. 942-947) e os relatórios das atividades (fls. 1.079-1.090). A empresa ‘KR Representações e Participações Ltda’ também apresentou as informações relativas ao seu quadro de pessoal (fls. 1.144-1.149) e os relatórios das atividades (fls. 1.204-1.217).

A fiscalização, contudo, glosou as despesas, ao entendimento de que os serviços não teriam sido efetivamente prestados. Em contraposição, a impugnante argumenta que seus sócios são graduados em profissões, além da função de administrador, e que nada impede que constituam outras empresas para prestar serviços, inclusive para a controlada, desde que praticados a valores de mercado, e que goza de liberdade para escolher seus prestadores de serviços.

Por óbvio, a dedutibilidade de qualquer despesa com serviço tem por pressuposto elementar a realização do serviço respectivo. Cumpre, portanto, aferir o grau de probabilidade de que tenham mesmo sido prestados os serviços questionados pela fiscalização.

O primeiro ponto a ser ponderado é que **uma pessoa jurídica não executa ou produz, pessoalmente, coisa alguma. Quem produz bens ou executa serviços são**

pessoas físicas, eventualmente a serviço de pessoas jurídicas. Logo, quando uma pessoa jurídica é remunerada por haver prestado um determinado serviço, para que tal remuneração corresponda a uma prestação efetiva, necessariamente uma pessoa física, ou um grupo de pessoas físicas, deverá ter executado o trabalho objeto da remuneração.

Pois bem, no documento de fls. 1.079, a empresa DR Assessoria, Consultoria e Participações Ltda relata que, no ano de 2002, **prestou consultoria à impugnante no desenvolvimento de produtos funcionais para o mercado de alimentos em geral**. Exemplifica que fez pesquisas para *melhorar nosso aroma de fumaça, a fim de obter diferente notas de sabor*. Diz que pesquisou para obter clorofila a partir de folhas da bananeira e carmim cochinha líquido; que pesquisou para obter gelatina hidrolizada para uso em alimentos funcionais: que prestou assessoria para a divisão de desenvolvimento de aromas para desenvolver aroma funcional, para desenvolver bases concentradas ligth com sinergia de edulcorantes para aplicação em bebidas, etc., etc.

No documento de fls. 1.080, informa que, no ano de 2003, pesquisou tendências de mercado, necessidades de clientes e pesquisas próprias para desenvolver 151 aromas. Diz que fez relações públicas junto a clientes na busca de projetos específicos, deu orientação aos clientes, que selecionou, orientou e desenvolveu equipe de treines, que selecionou e está treinando equipe de flavoristas; e que orientou em melhorias de processos e barateamento de produtos, etc. etc.

Nos demais relatórios, as informações são similares. No documento de fls. 1.090, resume que *“foram prestados serviços profissionais pela DR Assessoria envolvendo novos produtos e melhoria dos já existentes, acompanhamento de testes industriais e processos de fabricação, novas tecnologias, assessorias e treinamentos a flavoristas.”* Adiciona que *“os serviços foram prestados pelo sócio gerente da DR Assessoria, Sr. Dietrich Herman Wolfram Hufenussler”*.

Existe, portanto, o reconhecimento explícito de que os serviços não teriam sido prestados por equipes componentes da pessoa jurídica, e sim apenas pelo Sr. Dietrich Herman Wolfram Hufenussler, que é, simultaneamente, administrador da DR Assessoria e presidente do conselho de administração da impugnante (fls. 13).

Indago: existe lógica na suposição de que o Sr. Dietrich Herman Wolfram Hufenussler, na condição de engenheiro químico e diretor da empresa DR assessoria, prestou assessoria a si mesmo, Sr. Dietrich Herman Wolfram Hufenussler, na condução do conselho de administração da impugnante, fornecendo subsídios a ele próprio e aos demais membros do conselho de administração para o desenvolvimento de novos produtos e melhoria dos já existentes? Ou mesmo no acompanhamento de testes industriais e processos de fabricação, etc. etc.?

É óbvio que uma grande empresa com atuação no ramo da impugnante necessita, constantemente, pesquisar e desenvolver novos produtos e melhorar os já existentes. Esse é um fato inegável. O que está em questão é se esse trabalho foi executado pessoalmente pelo presidente do conselho de administração da impugnante e, nessa hipótese, se ocorreu remuneração específica por tal trabalho, além daquela que já percebe pelo desempenho das atividades inerentes ao cargo que ocupa, ou se esse trabalho é executado pela própria impugnante.

O sítio (home page) da impugnante na internet (<http://www.duasrodas.com.br/duasrodas/content/view/full/230>) informa que possui **formidável estrutura destinada à pesquisa e desenvolvimento de produtos, com**

ênfase para o seu “CPA – Centro de Pesquisas e Análises”. Naquela página são exibidas as seguintes fotografias, com os respectivos textos informativos:



*“CPA - Centro de Pesquisas e Análises. Os olhos do cliente dentro das Duas Rodas.*

*Análises Físico-Químicas e Microbiológicas; Análises Físico-Sensoriais; Análise de Aplicação de Produtos; Cromatografia. O CPA foi feito para ser os olhos do cliente dentro das Duas Rodas. É através dele que o cliente tem garantia de qualidade, desde os fornecedores de matéria-prima até o produto final.”*



*“É nele que são realizados: controle de qualidade, apoio à pesquisa e desenvolvimento em análise de produtos e processos, análises de áreas de utilidades, qualificação e aprovação de fornecedores, substituição de matérias-primas, desenvolvimento de novas metodologias analíticas, tratamento das reclamações de clientes, disposição de produtos e matérias-primas... enfim,*

*profissionais qualificados e tudo o que há de mais moderno e eficaz em análises o CPA tem.”*

Na página (<http://www.duasrodas.com.br/duasrodas/content/view/full/513>), destinada à Divisão de Soluções Integradas, a impugnante presta a seguinte informação:

*“A divisão de Soluções Integradas é a área onde os talentos se reúnem e criam soluções inovadoras e práticas para nossos clientes.*

*Ingredientes especialmente combinados criam mixes de sabores e cores que formam receitas de sucesso e conquistam consumidores.*

*A divisão de Soluções Integradas da Duas Rodas busca constantemente a aplicação de novas tecnologias para o desenvolvimento de produtos direcionados às aplicações industriais e food service.*

*Abrange o desenvolvimento de produtos feitos sob medida, os chamados taylor-made, que iniciam a partir do direcionamento do perfil de produto que o cliente deseja, com a criação de fórmulas especiais desenvolvidas exclusivamente para cada cliente.*

*Uma reunião de todos os ingredientes necessários à elaboração do produto, que possibilita às empresas otimizar o processo produtivo com a redução de itens no estoque, o tempo de produção, entre outros.” (Grifei).*

É inequívoco, portanto, que a impugnante possui uma formidável estrutura destinada exclusivamente ao desenvolvimento de novos produtos e melhoria dos já existentes, o atendimento de necessidades específicas de clientes, etc. Nesse contexto, soa absolutamente implausível que o presidente do seu conselho de administração seja remunerado por prestar, pessoalmente, assessoria no melhoramento do aroma de fumaça, pesquisar para obter clorofila de folhas de bananeira, treinar flavoristas, elaborar pesquisa de tendência de mercado, etc. Não é verossímil que tenha prestado, pessoalmente, qualquer serviço nesse sentido.

Voltando os olhos a empresa KR Representações e Participações Ltda, constato que, a teor do documento de fls. 1.217, teriam sido prestados serviços consistentes na elaboração de pareceres orientativos sobre: a) a situação econômica e financeira da impugnante; b) políticas da empresa; c) racionalizações de serviços e processos administrativos; e d) análises sobre orçamentos para exercícios futuros. Também teriam sido efetuadas pesquisas quanto ao mercado externo e de novos negócios e oportunidades. Todos esses serviços teriam sido executados pelo Sr. Rudolpho Francisco Hufenüssler, bacharel em ciências econômicas.

Indago mais uma vez: Existe lógica na suposição de que o Sr. Rudolpho Francisco Hufenüssler, na condição de engenheiro bacharel em ciências econômicas e diretor da empresa KR Assessoria, prestou assessoria a si mesmo, Sr. Rudolpho Francisco Hufenüssler, na condução do conselho de administração da impugnante, fornecendo subsídios a ele próprio e aos demais conselheiros para o exercício das funções precípuas daquele conselho?

Constato que, nos termos do § 5º da Cláusula 6ª do Contrato Social da impugnante (fls. 12-13), o conselho de Administração, além das funções gerais de administração da sociedade, tem como atribuições: **o planejamento estratégico da empresa e a fixação das normas gerais da administração, a contratação de auditores independentes e de assessorias especiais.**

Ora, a contratação de qualquer assessoria pressupõe sejam agregados novos saberes, de pessoal externo. Quando uma pessoa é contratada para uma determinada função – com ênfase para as que ocupam os cargos de presidentes e vice-presidentes – obriga-se pela totalidade de sua capacidade laboral, incluindo suas competências técnicas. Soa absurda a hipótese de a impugnante nomear para o cargo de vice-presidente do conselho de administração o bacharel em ciências econômicas Rudolpho Francisco Hufenüssler e, posteriormente, remunerar o mesmo cidadão para assessorá-la, pessoalmente, em assuntos econômicos.

A hipótese ganharia alguma plausibilidade caso tivesse sido alegado que a empresa KR Representações e Participações Ltda fosse uma entidade autônoma, desvinculada da impugnante, com corpo técnico especializado, e que esse pessoal altamente qualificado tivesse realizado os trabalhos dos quais teriam resultado os pareceres orientativos. Entretanto, não é essa a alegação. E nem poderia, uma vez que a própria empresa admite que seu corpo funcional é composto por apenas uma supervisora e duas encarregadas de serviços gerais, todos com salários pouco superiores ao mínimo nacional.

A impugnante argumenta que o presidente e o vice-presidente do seu conselho de administração são graduados em profissões, e que nada os impede de constituírem empresas para prestar serviços, desde que praticados valores de mercado. Ora, a toda evidência, não se trata de remuneração suplementar aos Sr. Rudolpho Francisco Hufenüssler e Dietrich Herman Wolfram Hufenussler, uma vez que as pessoas jurídicas beneficiárias não são empresas criadas para atender seus exclusivos interesses pessoais, e sim as duas controladoras indiretas da impugnante, detentoras da quase totalidade de seu capital social. Não faz sentido, portanto, sob qualquer ângulo que se examine a questão, pagamentos da impugnante para suas controladoras, a título de trabalhos pessoais do presidente e do vice-presidente do seu conselho de administração.

Não se questiona que os pagamentos foram feitos, ou o direito da impugnante de repassar parte de seu patrimônio às duas empresas que, em conjunto, detêm quase 100% de seu capital. Isso não está em discussão. O que se questiona é o título pelo qual a impugnante repassou os valores para suas controladoras indiretas. Provavelmente, esse repasse se refere a uma espécie de adiantamento de lucros. **Contudo, o ponto relevante é que, seja qual for o título, não constitui despesa dedutível do IRPJ e da CSLL. Indevida, portanto, a dedução realizada pela impugnante.** Logo, procede a glosa levada a efeito pela fiscalização.

Contudo, exclusivamente com relação às glosas de despesas - e por razões diversas daquelas apontadas pela impugnante – é procedente seu inconformismo contra o lançamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Ocorre que, como visto, todas as despesas glosadas se referem a **serviços, e os lançamentos ocorreram na modalidade de incidência não-cumulativa** (PIS/PASEP, fls. 2.030-2.034; e COFINS, fls. 2.059-2.062). Por conseqüência, tendo em vista que a contribuição não incide sobre despesas, e sim sobre receitas, o lançamento haveria de contemplar eventual crédito que a contribuinte tivesse aproveitado na modalidade não-cumulativa.

Com relação ao PIS/PASEP, o direito ao aproveitamento de créditos sobre dispêndios com serviços se encontra autorizado no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, mas restrito aos **serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, *verbis*:

**“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

**I - (...)**

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);”** (Grifei).

O mesmo ocorre com relação à COFINS, por força do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *verbis*:

**“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

**I - (...)**

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);”** (Grifei).

O fato é que, em pesquisa realizada nos sistemas internos da SRFB, especificamente nas DIPJ e nas DACON apresentadas pela impugnante, se constatou que não foi informado o aproveitamento de créditos sobre **serviços**. Logo, não se pode glosar um aproveitamento que não houve. Além do mais, o auto de infração não deixa inequívoca a forma de incidência das duas contribuições lançadas. Isso se evidencia na argumentação da impugnante, que partiu da premissa de que os lançamentos se referiam a incidência direta sobre as despesas, e não à glosa do crédito.

Deve, portanto, ser reconhecida a improcedência do lançamento das duas contribuições sobre todas as glosas de despesas.

#### **14 – Da reconstituição da base de cálculo do IRPJ frente à autuação fiscal previdenciária e Da Tributação Reflexa de PIS e COFINS sobre a base de cálculo de IRPJ e CSLL**

A alegação da impugnante é que, tendo a fiscalização previdenciária sido concluída antes da lavratura dos autos de infração aqui apreciados, o Fisco deveria ter deduzido, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tanto os valores referentes a pró-labore e salários sobre os quais incidiram as exigências previdenciárias, como as próprias exigências formuladas naquela ação fiscal. Na mesma linha, alega que foram lançados PIS e COFINS decorrentes da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pleiteia, também, a dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos aludidos valores. Para tanto, traz à colação (fls. 2.189-2.190) o magistério de Hiromi Higuchi, *verbis*:

**“... Entendemos a decisão correta porque mesmo com a exigibilidade suspensa por impugnação e recurso, a dedução da despesa de PIS e COFINS não ocorre na**

*apuração do lucro contábil, pois a dedução é feita exclusivamente no processo fiscal. Se na decisão final a autuação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, for procedente, os valores devidos a título de PIS e COFINS terão que ser deduzidos na apuração de IRPJ e CSLL.” (Grifei).*

Como se vê, a própria impugnante demonstra que sua pretensão não comporta ser analisada neste momento, posto que somente poderia ser deferida **na decisão final**. Com efeito, em qualquer momento anterior a esse, enquanto persistir controvérsia a respeito do lançamento das contribuições, poderia ocorrer de ser deduzida contribuição que, em instâncias posteriores, venha a ser reduzida ou exonerada. Isso tendo em vista que a impugnante não confessou qualquer débito relativo àquelas exações.

Aliás, recorro que no tópico anterior foi reconhecida a improcedência de contribuições lançadas sobre as despesas glosadas. Pois bem, caso o autuante tivesse deduzido tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, constatar-se-ia agora que essa dedução fora indevida e que seus valores deveriam compor a base imponible do IRPJ e da CSLL. Logo, ocorreria distorção, uma vez que este Colegiado não dispõe de competência para alterar o lançamento com vistas a majorar a base de cálculo, nela incluindo valores excluídos pela fiscalização.

Ademais, o atendimento da pretensão da impugnante se encontra vedado expressamente na Lei nº 8.981, de 20/01/1995, *verbis*:

*“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.” (Grifei).*

Tem-se, portanto, que a pretensão de deduzir da base de cálculo do IPRJ e CSLL a contribuição previdenciária e as contribuições para o PIS e COFINS não encontra condições de ser acolhida.

A mesma conclusão, por múltiplas razões, se impõe com relação à pretensão de se deduzirem os valores referentes a pró-labore e salários, da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Ocorre que, por força das normas enfeixadas no art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas que sejam, simultaneamente: **a) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e b) usuais ou normais do tipo de operações ou atividades da empresa.**

Ora, conforme se vê no “Relatório Fiscal do Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.104.968-7”, às fls. 1.933, as parcelas mais expressivas que compõem a base de cálculo das exigências ali formuladas referem-se a valores englobados sob a rubrica “D1 ORDENADOS E GRATIF PARA A DIRETORIA”:

CONTA	2006	2005	2004	2003	2002
ORDEN. GRAT. DIRETORIA	1.902.919,00	1.053.689,06	1.250.160,34	1.047.301,26	2.002.991,12

Ocorre que as parcelas mais significativas dessas despesas foram creditadas, por meio dos seguintes lançamentos:

Data	Título	Valor	Fls.
02/01/03	Gratificação p/ acionistas e diretores	692.216,36	1.507
30/04/04	Gratificação ref. 2003 aos diretores, corrigido de 01/01/04 a 30/04/04	710.925,92	1.584
29/04/05	Pg.gratificação sobre resultado de 2004, aos diretores	632.983,28	1.639
28/02/06	Gratificação para diretoria, ano base 2005	1.117.521,96	1.669

O histórico dos lançamentos deixa inequívoco que os pagamentos se referem a gratificações sobre os resultados obtidos no ano imediatamente anterior. E em assim sendo, são indedutíveis, a teor do art. 303 do RIR/99, *verbis*:

*“Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).”*

Ainda a título de exemplo, voltem-se os olhos para as despesas enfeixadas sob a rubrica “Comissões”. O “Demonstrativo do Resultado – Dezembro de 2003” (fls. 1.559) acusa o pagamento, naquele mês, da importância de R\$ 21.012,97. Por seu turno, o Caixa Dois veicula o seguinte detalhamento das despesas:

Data	CO D	HISTÓRICO	ENTRADA	SAÍDA
05/12/03	D5	Pg.ajuda de custo p/Israel de Carvalho – CI-VFRI		3.350,00
08/12/03	D5	pg.ajuda de custos P/Sr.Newton Caldeira – aut.Sr.Hilton		5.000,00
08/12/03	D5	Pg.comissão ref. Idem (Pedidos de Bebida Poty)		232,50
08/12/03	D5	Pg.comissão ref. Idem (pedido de Vendranelli)		86,76
17/12/03	D5	Pg.comissão ref.idem (pedido de Brasilton)		218,60
17/12/03	D5	Pg.comissão ref.idem (pedidos de AR ULIANA)		698,25
18/12/03	D5	Pg.comissão ref.vendas p/Bela Vista		799,27
19/12/03	D5	Pg.comissão ref. Idem (pedidos Cerv.Kilsen)		115,15
23/12/03	D5	Pg.serviços prestados p/Vitor Saraiva – VFR		2.400,00
29/12/03	D5	Pg.comissão ref.idem (pedido AR ULIANA)		180,44
29/12/03	D5	Pg.comissão sobre dupls.da Cervejaria Malta, acertadas por fora (Izanor Repres. Ltda)		1.840,00
29/12/03	D5	Pg.comissão sobre dupls.da B.Brasil, acertadas por fora (Ivo Trevisan repres.Ltda)		6.048,00
29/12/03	D5	Pg.comissão ref.idem (pedido Cerv.Malta)		44,00
		<b>TOTAL</b>		<b>21.012,97</b>

Indago: 1) a quem teriam sido pagas as comissões relativas aos pedidos de Bebidas Poty, Vendranelli, Brasilton, etc., cujos lançamentos omitem por completo os nomes dos beneficiários? 2) quem seriam as pessoas referidas por Israel de Carvalho e Newton Caldeira? 3) Como identificá-las de forma inequívoca? Onde estão os comprovantes, que permitiriam aferir a natureza da ajuda de custo que lhes foi fornecida, bem como a necessidade para as atividades da empresa, e ainda delas exigir o imposto de renda respectivo? Como considerar dedutíveis tais pagamentos?

Continuo exemplificando; desta vez, com a rubrica “Despesas Diversas”. O “Demonstrativo do Resultado – Dezembro de 2003” (fls. 1.559), acusa o pagamento, naquele mês, da importância de R\$ 46.127,50. Por seu turno, o Caixa Dois veicula o seguinte detalhamento das despesas:

Data	COD	HISTÓRICO	ENTRADA	SAÍDA
01/12/2003	d4	pg.despesas c/veículo próprio - Fernanda Voltolini		19,80
02/12/2003	d4	idem - Marcos Savulski		70,20
02/12/2003	d4	pg.aluguel para Ana Cristina, durante sua estada no Chile		7.540,00
08/12/2003	d4	pg ajuda p/Centro de Cultura Alemã		660,00
17/12/2003	d4	pg.gratificação p/advogadas da Paco (US\$2.000,00)		5.900,00
16/12/2003	d4	estorno de débito efetuado incorretamente na c/c de Lina Boder		1.200,00
18/12/2003	d4	pg.despesas c/liberação de R\$ 20.000,00 na Roger Câmbio		600,00
18/12/2003	d4	pg.saldo comissão p/Márcio Imobiliária - (venda imóvel)		30.000,00
18/12/2003	d4	pg.despesas c/uso de veículo particular(Thomas)		90,00
30/12/2003	d4	pg.materiais p/enfeites natalinos no CTA, sem NF, (Brighite)		47,50
		TOTAL		46.127,50

Mais uma vez, indago: 1) como aferir a imprescindibilidade dos pagamentos por utilização de veículos próprios? 2) em que medida o aluguel pago no Chile para Ana Cristina é necessário e contribui para a geração de receitas da impugnante? 3) aliás, quem é Ana Cristina? 4) quem é Paco, e quem são as advogadas que auferiram a gratificação de dois mil dólares? Qual a necessidade dessa gratificação para a geração de receitas da impugnante? Essa despesa é usual na atividade? 5) como comprovar a despesa dos enfeites adquiridos sem nota fiscal por Brighite? 6) em que medida a ajuda para o Centro de Cultura Alemã é necessária e contribui para o incremento das receitas da impugnante? Onde estão os comprovantes de todas essas despesas?

Prossigo exemplificando; desta vez, com a rubrica “Salários Diversos”. O “Demonstrativo do Resultado – Dezembro de 2003” (fls. 1.559), acusa o pagamento, naquele mês, da importância de R\$ 77.755,00. Por seu turno, o Caixa Dois veicula o seguinte detalhamento das despesas:

Data	COD	HISTÓRICO	ENTRADA	SAÍDA
10/12/2003	42	Estorno lanç.12/08 e 19/09 ref.pgto.p/Rodrigo V. Hernandez	11.860,00	
18/12/2003	D2	Pg.sal. e 13º para Tarcísio		480,00
19/12/2003	D2	Pg.gratificação p/Dr.Paulo e Dr. Bianchi		5.900,00
29/12/2003	Ds2	Pg.gratificação p/colaboradores		83.235,00
		VALOR LÍQUIDO DA DESPESA		77.755,00

Formulo as mesmas indagações: 1) Como identificar, de forma inequívoca, os beneficiários das gratificações? Como descobrir suas funções, com vistas a aferir os parâmetros de dedutibilidade?

Por derradeiro, constato (fls. 1.687), que no dia 01/08/06 foi paga “gorjeta no Ministério do Trabalho para acompanhamento de processo trabalhista – Dr. Luiz Roslindo.” Seria proveitoso que a impugnante apresentasse o comprovante desse dispêndio, não apenas para viabilizar o aferimento de sua dedutibilidade, mas também e principalmente, para que se possa identificar o prestativo servidor do Ministério do Trabalho que tem se desdobrado no acompanhamento de processos trabalhistas de interesse da impugnante, mediante aludida contraprestação pecuniária.

Após analisar cada uma das rubricas, constato ser inequívoco que os pagamentos ocorreram. Contudo, a simples existência de um dispêndio, por si só, não basta para torná-lo dedutível para fins de IRPJ e CSLL. O ideal é que seja devidamente contabilizado, na escrita oficial, permitindo assim a imediata identificação de sua natureza, dada a estruturação sistêmica do plano de contas. Contudo, à míngua da regular contabilização na escrita oficial, imprescindível se faz a apresentação dos

comprovantes originais das despesas, preferencialmente acompanhados de esclarecimentos adicionais, o que permitiria sua classificação inequívoca, mormente para os fins de dedutibilidade. Ademais, o documento original permitiria também a verificação da regularidade dos recolhimentos dos tributos e contribuições devidos, como o imposto de renda na fonte.

O “Relatório Fiscal do Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.104.968-7” noticia (fls. 1.934) que, mediante Termo de Intimação para Apresentação de Documentos e Esclarecimentos – TIAD, datado de 12/03/2008, solicitou à impugnante a apresentação dos comprovantes das despesas. Contudo, a impugnante não se interessou em apresentá-los, ou sequer se pronunciou a respeito. Nessas condições, não existindo condições mínimas de aferir o preenchimento dos parâmetros de dedutibilidade dos gastos, não há como deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores que serviram de base impositiva dos lançamentos das exações previdenciárias.

### **15 – Da impossibilidade concomitância de aplicação da multa de ofício com a multa isolada**

Não partilho o entendimento de que estejam sendo aplicadas multas de ofício sobre a mesma infração. Em realidade, são infrações distintas, perpetradas em momentos diversos. Com efeito, a impugnante tinha o dever legal de antecipar o tributo calculado sobre o integral valor de suas receitas. Contudo, não o fez. Valendo-se de artifício doloso, consistente na contabilidade paralela, omitiu receitas substanciais. Infringiu, portanto, o comando que determinava a antecipação do recolhimento do tributo. Essa é uma infração.

Em outro momento, já apurado o tributo, com base naquele que deveria ser o seu lucro real anual, recolheu a menor – e até poderia sequer ter recolhido, caso apurasse prejuízo. Nesse instante, ao fazer o tributo incidir sobre base da qual haviam sido escamoteadas receitas, implementou o recolhimento em valor menor do que o devido. Logo, deverá recolher a diferença, devidamente acrescida pela multa de ofício.

É de se concluir, portanto, que foi imposta uma multa para cada infração, o que se coaduna com a legislação vigente. Nenhuma irregularidade, portanto.

### **16 – Da multa qualificada**

A impugnante enfatiza que a ‘farta documentação’ entregue à fiscalização demonstraria a legitimidade de toda a sua movimentação financeira, e que a contabilidade paralela utilizada para embasar a autuação nenhuma ligação teria com sua realidade.

A impugnante insiste em tangenciar o fulcro do lançamento. Nenhum questionamento recai sobre o movimento regularmente escriturado em sua contabilidade oficial. Logo, a documentação respectiva é impertinente para a solução dos pontos controvertidos nestes autos.

O ponto relevante é que a contabilidade paralela comprova à exaustão que existiu uma movimentação paralela, subterrânea, sobre a qual estão incidindo as exações lançadas.

É inequívoco que a movimentação existiu e se perpetuou ao longo de todo o período, composta por operações recorrentes e habituais. Inequívoco, também, o caráter de

clandestinidade das operações, como a realização de vendas por meio de pedidos que eram posteriormente cancelados formalmente, com vistas a evitar incidência tributária, o envio e manutenção de recursos custodiados em instituição financeira clandestina, a maior parte em moeda estrangeira, a compra de notas fiscais de despesas ‘frias’, etc., etc.

O simples fato de que toda essa movimentação financeira era rigorosamente controlada – contendo, inclusive, classificação de contas patrimoniais, receitas, despesas, e apuração mensal de resultado - evidencia a intenção inequívoca de segregá-la do movimento oficial ofertado à tributação. O mesmo dolo transparece na reiterada apresentação de DIPJ anuais com movimentação sabidamente escamoteada e resultados adulterados em razão de despesas ‘frias’ e receitas omitidas. E dolo não apenas da pessoa jurídica, como também de todos os seus administradores, uma vez que estes, em conluio, recebiam valores por meio do caixa dois, omitindo assim rendimentos próprios, além de praticarem todas as demais operações registradas na contabilidade paralela.

A multa qualificada deve alcançar, inclusive, o tópico descrito pela impugnante (fls. 2.185) como “Despesas sem comprovação da efetiva prestação”. Ocorre que, como visto, os pagamentos por ela feitos às suas controladoras indiretas se fizeram, indevidamente, a título de serviços que não foram prestados. Significa, portanto, que também aqui ocorreu conluio entre a impugnante e suas controladoras, com o objetivo de viabilizar a dedução, a título de despesas operacionais, de repasses que não fariam jus a essa dedução, em face da legislação fiscal. Ao maquiagem os repasses, objetivaram inequivocamente redução indevida da carga tributária, conforme demonstrado pela fiscalização, valendo-se de artifício tendente a obstar ou dificultar o conhecimento, pelo Fisco, da sua verdadeira situação fiscal.

### **17 – Da multa regulamentar**

O Termo de Verificação Fiscal exterioriza (fls. 2.099-2.100) as razões determinantes da imposição da multa regulamentar, *verbis*:

*“Intimada a apresentar os arquivos magnéticos (...), apresentou o arquivo com os lançamentos totalizados por dia, e os lançamentos correspondentes num diário auxiliar. Acontece que o diário auxiliar é um conjunto de lançamentos de módulos independentes tais como ‘caixa/bancos’, ‘clientes/fornecedores’, ‘estoques’ e ‘folha de pagamento’ e que não representam todos os lançamentos contábeis da empresa:*

- a. os registros são diferentes na apresentação (leiaute);*
- b. os registros são diferentes no conteúdo.*

*Os relatórios de acompanhamento de fls. 1883 a 1921 e as cinco primeiras folhas do contendo os lançamentos do diário auxiliar, fls. 1922 a 1926, repetidas com todos os campos em fls. 1927 a 1931, ilustram bem a questão.*

***Os lançamentos do diário auxiliar têm códigos no histórico e não apresentam as contrapartidas, nem número de arquivamento ou centro de custo. Assim, por exemplo, nos arquivos magnéticos apresentados não há conta com o nome dos fornecedores ou clientes, não há menção a clientes ou fornecedores individualizados no histórico dos lançamentos no diário geral e no diário auxiliar, não há histórico que individualize os lançamentos para clientes ou fornecedores.***

*Reintimada a abrir os lançamentos, conforme Termo de Reintimação de fls., apresentou arquivos cujo histórico recomposto.*

*Em declarações, fls. 380 a 381, 418 e 419 a empresa fornecedora do aplicativo que dá suporte as informações contábeis ratifica que os arquivos magnéticos não contemplam as exigências do Ato Declaratório Cofis nº 15/2001.*

*O contribuinte afirmou que conseguia gerar o relatório que fosse necessário, mas que não tinha meios de apresentar os arquivos magnéticos na forma de lançamentos individualizados.*

*Como os arquivos magnéticos apresentados, pela forma como estão os registros, não permitem sua utilização para fiscalização dos lançamentos em meio magnético e o contribuinte não dispõe de meios de fornecer os lançamentos individualizados, entendemos ser aplicável a multa regulamentar prevista no art. 980 do RIR-99 (Decreto 3000/99).” (Grifei).*

Contudo, a impugnante argumenta que em momento algum ela ou a fornecedora do aplicativo responderam no sentido de que as informações contidas nos arquivos magnéticos não contemplam as exigências do Ato Declaratório Cofis nº 15/2001. Aduz que, na verdade, a fornecedora informou que o aplicativo atende as exigências contidas no normativo, ressaltando que apenas não atende o formato como está a exigir o Agente Fiscal.

Adiciona que o art. 2º do Ato Declaratório **faculta** ao servidor fiscal o recebimento em forma diferente daquela por ela estabelecida, mas enfatiza que **em lugar algum o autoriza a exigir de maneira diferente da já prevista na legislação**. Arremata afirmando estar claro que o aplicativo por ela utilizado estava em total conformidade com o exigido pelo Ato Declaratório Cofis nº 15/2001.

Início a análise ponderando que o Ato Declaratório Executivo nº 15, de 23/10/2001, da Coordenação-Geral de Fiscalização da SRFB, em seu art. 1º, estipula que os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos negócios e atividades dos contribuintes deverão ser apresentados com observância das orientações constantes do Anexo Único daquele normativo. De sua parte, o § 1º do mesmo artigo estipula que as informações alusivas a (I) **registros contábeis** e (II) **fornecedores e clientes deverão ser apresentadas em arquivos padronizados**.

Com relação aos **registros contábeis**, o aludido Anexo Único fixa as seguintes instruções:

#### *“4.1 Registros Contábeis*

*A estrutura deste arquivo deve ser utilizada para os lançamentos registrados no Livro Diário Geral e em Diários Auxiliares. Havendo escrituração de Diários Auxiliares, estes deverão ser apresentados em arquivos distintos.*

*Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3)*

##### *4.1.1 Arquivo de Lançamentos Contábeis*

*O registro no arquivo de lançamentos contábeis será considerado como partidas simples. Desta forma, tem-se*

- no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo “Código da Contrapartida” deve ser preenchido em ambos os registros;

- no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo “Código da Contrapartida” no registro correspondente ao débito.

Na seqüência, encontra-se reproduzido no Anexo Único o seguinte **quadro demonstrativo dos elementos que devem compor os arquivos de lançamentos contábeis**:

Item	CAMPO	Posição Inicial	Tamanho	Formato	OBSERVAÇÕES
1	Data do Lançamento	1	8	N	
2	Código da Conta Analítica	9	28	C	Conforme Tabela de Plano de Contas (4.9.2).
3	Código do Centro de Custo / Despesa	37	28	C	Conforme Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3).
4	Código da Contrapartida	65	28	C	Conforme Tabela de Plano de Contas (4.9.2).
5	Valor	93	17	N	Valor do lançamento, sem sinal, pontos ou vírgulas e com 2 casas decimais.
6	Indicador de Débito ou Crédito	110	1	C	Preencher com “D” ou “C”.
7	Número de Arquivamento	111	12	C	Destinado à identificação e localização do documento lastreador da operação.
8	Número de Lançamento	123	12	C	Destinado à identificação do CONJUNTO DE REGISTROS representativos do lançamento, assim considerados todos os débitos e seus respectivos créditos.
9	Histórico	135	150	C	Histórico completo

Existem, portanto, instruções inequívocas acerca das informações que obrigatoriamente e de forma padronizada devem constar dos arquivos de lançamentos contábeis. Nenhuma necessidade existe, portanto, de se indagar do fornecedor do software se este atende ou não as exigências do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo nº 15, de 2001, uma vez que cada interessado tem plenas condições de extrair suas próprias conclusões, o que se fará na seqüência.

Destaco que a própria impugnante, por meio do expediente de fls. 108, atendendo questionamento do Fisco, pronunciou-se de forma inequívoca a respeito de cada um desses elementos. Afirmou peremptoriamente que se encontravam atendidos (OK) os requisitos dos seguintes campos: “1 – Data de Lançamento”; “2 – Código da Conta Analítica”; “3 – Código do Centro de Custo/Despesa”; “5 – Valor”; “6 – Indicador de Débito ou Crédito”.

Com relação aos demais elementos, a impugnante prestou as seguintes informações:

#### **“4 – CÓDIGO DA CONTRAPARTIDA**

*Segundo nosso fornecedor de Software o sistema não trata este campo. Eles estão trabalhando em alterações para que na hora do lançamento o sistema grave este campo, desta forma será possível trazer esta informação no diário auxiliar.*

#### **7 – NÚMERO DE ARQUIVAMENTO**

*Ok – No diário auxiliar entregue anteriormente este campo não estava sendo tratado. Foi alterado o software para trazer o número do documento correspondente a operação.*

#### **8 – NÚMERO DE LANÇAMENTO**

*Segundo nosso fornecedor de software o sistema não trata este campo. Eles estão trabalhando em alterações para que na hora do lançamento o sistema efetue a gravação de um número chave conforme consta na legislação, desta forma será possível trazer esta informação no diário auxiliar.*

*Hoje está trazendo neste campo o mês e ano do lançamento.*

#### **9 – HISTÓRICO**

*Ok – No diário auxiliar entregue anteriormente este campo não estava atendendo as necessidades. Hoje, após alterações no software é possível trazer o histórico completo de todos os lançamentos.”*

É inequívoco, portanto, que a própria contribuinte afirma que os campos “4 – Código da Contrapartida” e “8 – Número de Lançamento”, não constam de seus registros contábeis, e que trabalhos em andamento permitirão – **apenas para os lançamentos futuros** – o conhecimento dessa informação. Aliás, a própria contribuinte reconhece que o número de lançamento é exigido pela legislação, *verbis*: “Eles estão trabalhando em alterações para que na hora do lançamento o sistema efetue a gravação de um número chave **conforme consta na legislação**, desta forma será possível trazer esta informação no diário auxiliar”.

Acrescento que os registros contábeis da contribuinte **além de não preencherem** os requisitos do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo nº 15, de 2001, **também não atendem os critérios e procedimentos estabelecidos pela “NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.”** Aprovada pela **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.020/05, de 18 de fevereiro de 2005**, *verbis*:

##### **“2.8.1. DISPOSIÇÕES GERAIS**

**2.8.1.1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.**

**2.8.1.2. A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos que atendam às NBC T 2.1, NBC T 2.2, NBC T 2.3, NBC T 2.4, NBC T 2.5, NBC T 2.6 e NBC T 2.7 e aos requisitos adicionais estabelecidos nesta norma.**

(...)

##### **2.8.2. CONTEÚDO**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 18/

04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE

SOUZA, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.8.2.1. Para fins desta norma, a expressão “em forma contábil” de que trata o item 2.1.2 “b” da NBC T 2.1 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu na entidade;

b) conta(s) devedora(s);

c) conta(s) credora(s);

d) histórico que represente o verdadeiro significado da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso, baseado em tabela auxiliar, inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) número do lançamento para identificar, de forma unívoca, todos os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

2.8.2.2. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.8.2.3. Na escrituração contábil em forma eletrônica, o lançamento contábil deve ser efetuado com:

um registro a débito e um registro a crédito; ou

b) um registro a débito e vários registros a crédito; ou

c) vários registros a débito e um registro a crédito; ou

d) vários registros a débito e vários registros a crédito.” (Grifei).

É relevante destacar que o próprio Conselho de Federal de Contabilidade ressaltou, na alínea “f” do item 2.8.2.1, que o número do lançamento é essencial para identificar, de forma unívoca, todos os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil. Também relevante é destacar que, ao estipular que o registro contábil deve conter, no mínimo, a conta devedora e a conta credora, também torna obrigatório o estabelecimento do vínculo da contrapartida do lançamento.

Outro aspecto relevante foi suscitado pela fiscalização já no Termo de reintimação fiscal (fls. 76), *verbis*:

“(…) e considerando que os arquivos magnéticos apresentados não permitem individualizar os lançamentos para determinado cliente/fornecedor pois:

1 – não há conta com o nome dos fornecedores/clientes nem no diário geral, nem no auxiliar;

2 – não há menção a clientes/fornecedores individualizados no histórico dos lançamentos do diário geral;

3 – no diário auxiliar, não há histórico que individualize os lançamentos para clientes/fornecedores;” (Grifei).

A impugnante se pronunciou a respeito, na parte final do seu esclarecimento de fls. 108, *verbis*:

*“Estamos gerando arquivos do período solicitado com o cumprimento dos campos 1, 2, 3, 5, 6, 7 e 9, possibilitando desta forma que a Auditoria seja feita, tendo em vista que é possível localizar pelo histórico todos os lançamentos de um Fornecedor/Cliente.”* (Grifei).

Pretende a impugnante, portanto, que a fiscalização realize a auditoria, pesquisando no histórico de cada lançamento eventuais referências a determinado fornecedor/cliente. Entretanto, não é assim que as coisas funcionam. Conforme visto, o aludido ADE COFIS nº 15, de 2001, determina que as informações relativas a fornecedores e clientes **deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, compondo um sistema** (§1º do art. 1º), na forma constante do seu Anexo, *verbis*:

#### 4.2. Fornecedores e Clientes

*Serão indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores. Assim, cada operação será objeto de um registro, devendo ser fornecidos arquivos distintos para fornecedores e clientes. Desta forma, tem-se:*

*- o pagamento de um título com desconto será representado por um registro que informe o valor líquido no campo ‘Valor da Operação’ e o valor sem desconto no campo ‘Valor Original do Título’;*

*- a emissão de uma duplicata será representada por um registro que informe o valor da mesma nos campos ‘Valor da Operação’ e ‘Valor Original do Título’.*

**Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1) e da Tabela de Plano de Contas (4.9.2).**” (Grifei).

Na seqüência, encontra-se reproduzido no Anexo Único o seguinte **quadro demonstrativo dos elementos que devem compor os arquivos de Fornecedores/Clientes**:

Item	CAMPO	Posi-ção Inicial	Tama-nho	For-mato	OBSERVAÇÕES
1	Código da Conta Analítica	1	28	C	Conforme Tabela de Plano de Contas (4.9.2), deve corresponder ao código da conta do cliente ou do fornecedor.
2	Código do Participante	29	14	C	Conforme Arquivo de Cadastro PJ/PF (4.9.1).
3	Data da Operação	43	8	N	Data da efetiva operação.
4	Histórico	51	50	C	Descrição da operação.
5	Valor da Operação	101	17	N	Valor sem sinal, pontos ou vírgulas e com 2 casas decimais.
6	Tipo de Operação	118	1	C	Preencher com “C” para cadastramento inicial do título; “P” para pagamento; “R” para recebimento; e “B” para outras baixas.
7	Tipo de Documento	119	3	C	Duplicata, Recibo, Nota Promissória, etc. (de forma abreviada).
8	Número do Documento	122	12	C	Número ou código identificador do

					documento.
9	Valor Original do Título	134	17	N	Valor sem sinal, pontos ou vírgulas e com 2 casas decimais.
10	Data de Emissão do Documento	151	8	N	
11	Data do Vencimento	159	8	N	
12	Número de Arquivamento	167	12	C	Destinado à identificação e localização do documento que comprova a operação.

Procede, portanto, a assertiva fiscal de que os arquivos magnéticos apresentados, pela forma como estão os registros, não permitem sua utilização para auditoria dos lançamentos. E não permitem porque desatendem, simultaneamente, os requisitos do ADE COFIS nº 15, de 2001, e os critérios e procedimentos enfeixados na NBC T 2.8, aprovada pela Resolução CFC Nº 1.020/05. Logo, correta foi a imposição da multa regulamentar, cujo lançamento deve ser mantido.

(...)"

No que concerne aos juros de mora sobre a multa de ofício, exigida junto com o tributo, peço vênha para adotar os fundamentos do ilustre conselheiro Leonardo Couto sobre o tema, a seguir transcritos.

“ (...) Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

*Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito

tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º e 142, a obrigação e o crédito

tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

*Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.*

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*

*Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.*

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

*II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:*

(.....)

*§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício*

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

*§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30)

*Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

(...)

*Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional

fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

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

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

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>6</sup> (todos os destaques não são do original):

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

*b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

*Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.*

Pois bem.

Com base nas explanações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

(...)

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

(...)”

Em relação aos demais pontos não examinados neste voto vencedor permanece o entendimento consubstanciado no voto do ilustre Relator.

### **Conclusão**

Registro a decisão final do colegiado quanto a este processo: I) negar provimento ao recurso de ofício e II) dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) acatar a dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ii) reconhecer a não incidência do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras; iii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; iv) para cancelar a multa de ofício isolada..

**É este o voto condutor do presente acórdão.**

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado.