



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10920.002388/2008-11
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.996 – 1ª Turma
Sessão de 07 de agosto de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS E MULTA REGULAMENTAR
Recorrente DUAS RODAS INDUSTRIAL LTDA e FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL e DUAS RODAS INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

MULTA REGULAMENTAR PELA ENTREGA DESCONFORME DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

A exoneração da multa regulamentar seria possível se a distinção entre os arquivos magnéticos entregues e exigidos se referisse à sua forma, de modo que não prejudicasse o atendimento da necessidade fiscal, o que não se verifica quando se demonstra que a desconformidade alcançou seu conteúdo, atingindo a contabilização exigida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer

parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas (i) quanto à insurgência com relação à multa regulamentar e (ii) quanto à não incidência de juros sobre a multa. No mérito, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos, com relação à multa regulamentar, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (ii) por voto de qualidade, quanto aos juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à dedutibilidade das despesas com PIS e Cofins da Base do IRPJ e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela DUAS RODAS INDUSTRIAL LTDA e FAZENDA NACIONAL em face do acórdão n. 1402-001.089, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso de ofício interposto pela DRJ de origem e, quanto ao voluntário, deu provimento parcial, para (i) acatar a dedução da despesa com Contribuição ao PIS e COFINS, lançados de ofício em face de receitas omitidas, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ii) reconhecer a não incidência do

PIS e da Cofins sobre receitas financeiras; (iii) cancelar a multa isolada; (iv) exonerar a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%, e, (v) conseqüentemente, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 26 de junho de 2003.

De outro lado, votou o colegiado pela manutenção (vi) da glosa de despesas relativas aos serviços prestados pelas empresas DR Assessoria e KR Representações, (vi) da multa regulamentar de que trata o artigo 256 do RIR/1999, bem como (vii) dos juros sobre a multa de ofício, em decisão que restou assim ementada:

“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 magnético ou assemelhado, os arquivos indicados no artigo 265, do 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.”

No que lhe interessava, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial insurgindo-se contra (i) a dedutibilidade das despesas com a Contribuição ao PIS e a Cofins lançados de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apresentando como paradigmas os Acórdãos n. 108-05.766 e 108-05.397; (b) a multa qualificada, propugnando pela aplicação do artigo 173, I, do CTN, de modo que a decadência alcançasse apenas os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2002, utilizando como paradigma para restabelecimento da multa o acórdão 103-23.495.

A contribuinte, por sua vez, interpôs recurso especial quanto (i) à multa regulamentar, em face da falta de apresentação de arquivos magnéticos, apresentando como paradigma o acórdão n. 103-23.335; e (b) aos juros sobre multa, indicando como paradigma o acórdão n. 3403-003.271, sendo todas as matérias descritas recepcionadas pelos despachos de admissibilidade.

Passa-se, então, à apreciação dos recursos.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio – Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2)

decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se ao concreto, identifica-se, primeiramente, que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional teve como objeto: (i) a dedutibilidade das despesas com Contribuição ao PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL e (ii) a qualificação da multa de ofício e correspondente aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

A esse respeito, registra-se que embora o despacho de admissibilidade tenha dado seguimento aos dois pontos, não se conhece o recurso nesta oportunidade com relação à qualificação da multa, porque o acórdão recorrido deixou de mantê-la em razão do pagamento do débito no Refis com relação à matéria principal, conforme o voto vencido do acórdão recorrido. Assim, na impossibilidade de apreciação do recurso especial quanto a este tema, fica prejudicado o pleito de mudança da contagem da regra de decadência.

Por essa razão, vota-se por conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, restringindo-se a sua apreciação ao primeiro ponto da dedutibilidade.

No que se refere ao Recurso Especial da contribuinte, este teve como objeto a (i) decadência da multa regulamentar relativa ao ano calendário 2002, (ii) insurgência específica quanto a esta penalidade, e (iii) não incidência de juros sobre a multa.

Ao seu turno, a Fazenda Nacional sustentou em suas contrarrazões que a segunda matéria não poderia ser conhecida por falta de similitude fáctica, já que no caso em questão o dispositivo violado trataria da ausência de apresentação de arquivos magnéticos e não entrega em desconformidade.

Nesse sentido, pensa-se que dois pontos se destacam nessa análise de conhecimento. O primeiro deles seria a respeito da possibilidade de conhecimento da matéria decadência de ofício. No entanto, como entendo que a matéria não foi presquestionada, porque no recurso especial se trata da decadência com relação à multa, enquanto o acórdão recorrido – no caso, integrado pelo acórdão dos embargos de declaração – se referia à decadência da Contribuição ao PIS e da Cofins. Isso me parece suficiente para não conhecer o primeiro ponto do recurso da contribuinte.

Com relação à multa regulamentar, entendo preenchidos os requisitos para o seu conhecimento, não obstante o entendimento pontuado pela Fazenda Nacional, discussão que considero pertencer ao mérito, com a análise do caso concreto, da mesma forma que admito o julgamento acerca da incidência de juros sobre multa.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER PARCIALMENTE os Recursos Especiais interpostos pela contribuinte e a Fazenda Nacional.**

Mérito

I. Dedutibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL constituídos de ofício

As despesas com tributos, com ressalva da despesa com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por expressa vedação legal, e da despesa com o próprio Imposto de Renda, são dedutíveis na apuração do lucro real e na determinação da base da CSLL quando da ocorrência do fato gerador.

Nesse contexto, a circunstância de o lançamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, no caso concreto, haver sido realizada pela fiscalização em procedimento de ofício não invalida a regra, eis que a exigência das contribuições se verificaram justamente em face da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e devem seguir o regramento aplicável ordinariamente aos tributos em questão.

Afinal, se é certo que os tributos não estavam contabilizados como despesas, justamente em face da infração praticada, não menos certo é que em razão da ação da fiscalização os créditos constituídos pela contribuinte, nos chamados “lançamentos por homologação”, foram revistos, daí porque, de ofício, foram em parte constituídos. E a ação da fiscalização, nesse particular, representa a perfeita (re) apuração das bases de tributação, não havendo porque, pois, nos lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL negar-se a dedutibilidade das contribuições constituídas na mesma ação fiscal.

Nesse sentido, mantém-se o acórdão ora recorrido, que deu provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. Leia-se:

“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, procedese 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:

Art. 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. 13924.000022/9911, citado no processo nº 10865.50035582/200896, 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 (art. 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, § 1º 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. 1º:

Art. 1º 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 ADICIONAISSE o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzilos 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: 13603.001402/9933, Sessão: 20/03/2002, Relator: Sandra Maria Faroni, Acórdão 10193776]
[Grifouse]

[...] 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: 11060.003134/200264, Sessão: 16/10/2003, Relator: Octávio Campos Fischer, Acórdão 10707379]

[...] 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: 16707.004020/9919, Sessão: 26/04/2006, Relator: Daniel Sahagoff, Acórdão 10515641]

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-cálculo de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos." (1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8a 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, aplicase 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.”

Assim sendo, quanto à dedutibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

II. Multa Regulamentar

Passando-se então às matérias veiculadas no recurso especial da contribuinte, a primeira delas refere-se ao pedido de exoneração da multa regulamentar. Ocorre que, em meu entender, isso seria possível se a distinção entre os arquivos magnéticos entregues e exigidos se referisse à sua forma, de modo que não prejudicasse o atendimento da necessidade fiscal. Ocorre que, nos termos como ponto o TVF, seguido pelo acórdão recorrido, demonstrou-se que a divergência não se limitou à forma, mas alcançou também seu conteúdo. Por essa razão, adota-se, como razões de decidir, os termos da decisão da DRJ, mantendo-se o acórdão recorrido:

“17 – Da multa regulamentar

O Termo de Verificação Fiscal exterioriza (fls. 2.0992.100) 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 RIR99 (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 sequência, encontra-se reproduzido no Anexo Único o seguinte quadro demonstrativo dos elementos que devem compor os arquivos de lançamentos contábeis:

(...)

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 sequência.

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 document 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

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. 08, 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 sequência, encontrase reproduzido no Anexo Único o seguinte quadro demonstrativo dos elementos que devem compor os arquivos de Fornecedores/Clientes:

(...)

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.

(...)”

Com essas anotações, compreende-se que embora a contribuinte sustente que tenha se mantido disponível para fornecer os arquivos, indica-se não possuir condições de apresentar a contabilização individualizada, não se tratando, ao que demonstra a autuação e não foi infirmado, não se tratar de mera questão de formatação.

Por essa razão, vota-se por negar provimento ao recurso especial da contribuinte com relação à multa regulamentar.

III. Não incidência de juros sobre a multa

Alcançando o último tópico do presente voto, passa-se à manifestação sobre a incidência de juros sobre a multa.

Inicialmente, pensa-se que o artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional concede autorização para que lei ordinária imponha juros sob taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

Registra-se, primeiramente, que se compreende que a expressão crédito tributário se refere ao objeto da relação jurídica o qual concede um direito de recebimento por parte do Estado, englobando tanto aqueles valores correspondentes aos tributos, como decorrentes da aplicação de penalidades pelo seu não pagamento, em conformidade com a forma que se lê o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no mencionado artigo 161, não se consegue dar essa alcance ao termo “crédito” como utilizado pelo legislador para alcançar as multas, porque a redação, após mencionar que este pode ser acrescido de juros se não integralmente pago no vencimento, faz a ressalva: *sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*.

Neste caso, seria ilógico se inferir, portanto, que as multas então estariam compreendidas na expressão crédito, de modo que a interpretação possível que se consegue alcançar a partir deste enunciado é a de que, muito embora ele autorize a imposição de juros, e num patamar diverso de 1% caso haja previsão legal específica, não alcança as penalidades aplicadas em função do não pagamento integral no vencimento.

A partir dessa norma geral, entende-se-se que se deve considerar legítima a fixação de seus índices próprios pela legislação federal e que a leitura das demais regras que envolvem o tema deve ser feita dentro dessa moldura que estabeleceu, como sói ocorrer com artigo 61 da Lei n. 9.430/96:

“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. ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))
§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ([Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998](#)) ([Vide Lei nº 9.716, de 1998](#))”

O que, num momento inicial, poderia indicar duas interpretações possíveis, no sentido de a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” abarcar tão somente estes ou também as multas a eles relacionadas, parece restar reduzida apenas à primeira leitura, justamente em face do alcance permitido pela regra geral do artigo 161 do Código Tributário Nacional que não engloba as penalidades.

Portanto, por falta de autorização legal do artigo 161 do Código Tributário Nacional, muito embora a legislação federal possa impor suas penalidades pelo não recolhimento de tributos (leia-se, impostos e contribuições) e possa fixar seus próprios índices de correção dos valores, como a Taxa Selic, não há autorização para determinar a incidência de juros sobre a multa de ofício, quando exigida juntamente àquele pagamento.

Por essas razões, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, este colegiado divergiu em relação aos seguintes pontos: (i) dedutibilidade das Contribuições PIS e COFINS, lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, também constituídos de ofício; (ii) incidência de juros sobre a multa de ofício.

1. Dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL constituídos de ofício

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, *antecipadamente*, o direito de deduzir como despesa os

tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos *a priori*, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi *omitida* da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento *antecipado* ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas *poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier)* a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém *obrigatoriamente* teria de considerar esta despesa como *indedutível do IRPJ*, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos *potencial*, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então *irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional*. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o *reformatio in pejus*, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

| Dedução do PIS no lançamento de IRPJ | Decisão Final Administrativa | Efeitos Decorrentes | Comentário |
|--------------------------------------|------------------------------|--|---|
| NÃO | Pis é devido | Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ | Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda |
| | Pis não é devido | Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura) | Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda |
| SIM | Pis é devido | Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ | Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível |
| | Pis não é devido | Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o <i>reformatio in pejus</i> | Prejuízo irreversível à Fazenda |

Por oportuno, salienta-se que esse quadro serve inclusive para decisões em sede de CSRF, porque somente com o reconhecimento expresso e final do contribuinte (por meio da efetiva contabilização, como despesas, dos valores do PIS e da COFINS devidos), é que passará ele a ter direito a deduzir tais despesas dos seus tributos cuja base de cálculo é o lucro apurado (IRPJ e CSLL).

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

Voto, portanto, por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, na parte conhecida.

2. Juros de mora sobre a multa de ofício

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em julgado de 14/06/2016, proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros desta 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir expendidas. O mesmo posicionamento foi subscrito pela Turma em julgados posteriores (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

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 art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”, dispondo o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "*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*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

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 texto a 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.

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro

de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprir observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

De outra banda, é irrelevante o fato destacado pela Recorrente de o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não fazer parte do capítulo dessa lei que versa os "procedimentos de fiscalização". Se esse dispositivo se encontra no capítulo que versa sobre "acréscimos moratórios", trata dos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", o que abarca, como se viu, a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§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.

Não deve, portanto, também com relação a este ponto, ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, voto por CONHECER parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO, e

Processo nº 10920.002388/2008-11
Acórdão n.º **9101-002.996**

CSRF-T1
Fl. 2.950

por CONHECER parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego