



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 10920.004065/2005-19
Recurso nº 156.988 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - Exs.: 2001, 2002
Acórdão nº 107-09561
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente TEMAV MANUTENÇÃO ELETRÔNICA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000, 2001

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Emerge nos autos com clareza a completude do suporte fático dos fatos jurídico-tributários, levantado pelos autuantes, com pormenorizada especificação dos elementos probatórios e das acusações de atos infracionais. Inexiste eiva de nulidade do lançamento; não houve cerceamento ao direito de defesa e do contraditório.

“NOTAS CALÇADAS” – OMISSÃO DE RECEITAS

Os autuantes especificaram com detalhes a diferença entre os valores lançados nas primeiras vias das notas fiscais e os contabilmente escriturados que correspondem aos valores registrados nas segunda e terceira vias das notas fiscais, carreando robustos elementos probatórios. Em contrapartida, a contribuinte não logrou comprovar a insuficiência nem a inexistência do suporte fático levantado pela fiscalização. Mantido o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO – RECOLHIMENTOS NO SIMPLES COM O VALOR LANÇADO

Devem-se abater os valores recolhidos indevidamente sob o Simples com os valores do lançamento. A moralidade e a eficiência administrativas, e o princípio da legalidade impõem essa conclusão, quer na fase administrativa do lançamento, quer em sua fase processual, e aqui se aplica com plenitude a verdade material. A bem ver, não se trata de compensação, mas de mero abatimento, como corolário do exposto.

NG

MULTAS DE OFÍCIO DE 75% E DE 150%

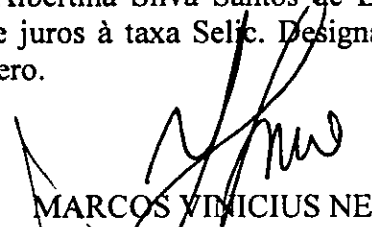
Cabimento da multa de 75% sobre receitas escrituradas. Cabimento da multa qualificada. O comportamento iterativo da contribuinte na prática da conduta recriminada ("notas calçadas"), ao largo de dois anos-calendário consecutivos, inibe a conclusão de ausência de dolo para a conduta evasiva do art. 71 da Lei 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA

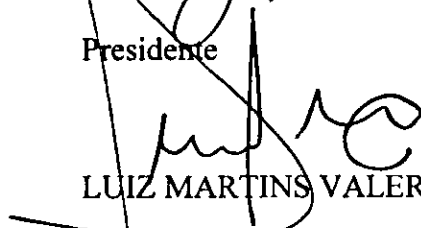
Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEMAV MANUTENÇÃO ELETRÔNICA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a parcela relativa aos pagamentos de simples e os juros sobre a multa de ofício no que exceder a 1%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (relator) e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada), que excluíam integralmente os juros de mora e Albertina Silva Santos de Lima e Selene Ferreira de Moraes, que mantinham a exigência de juros à taxa Selic. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


LUIZ MARTINS VALERO

Redator-Designado

24 MAR 2009

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: Hugo Correia Sotero e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente, a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Cuida-se de lançamentos a título de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, anos-calendários 2000 e 2001, cientificados ao sujeito passivo em 12/12/2005. Os créditos tributários estão assim distribuídos nos autos de infração, com multas de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) ou 150% (cento e cinquenta por cento) (fls. 220 a 269):

Descrição	Principal	Multa de Ofício	Juros	Total
IRPJ	59.887,13	55.801,71	50.294,57	165.983,41
CSLL	19.230,48	16.421,73	16.272,53	51.924,74
Cofins	54.122,22	46.261,57	46.493,90	146.877,69
PIS	11.726,39	10.023,23	10.073,46	31.823,08
Total	144.966,22	128.508,24	123.134,46	396.608,92

1. Da exclusão da opção pelo Simples

O INSS intentara ação fiscal, em que se constataria que a contribuinte emitira notas fiscais de serviços com divergências de valores entre as primeiras e as demais vias (notas fiscais calçadas), nos anos-calendários de 1994 a 1999. O INSS endereçou representação fiscal à Receita Federal – RFB, com vistas à exclusão da contribuinte do Simples (fls. 04 a 12).

Consequência da representação do INSS foi a exclusão da interessada do Simples, por meio do Ato Declaratório Executivo – ADE nº 77 (fl. 13), de 08/08/2001, da DRF em Joinville-SC – DRF/JOI, com efeitos a partir de 1º/01/1997 (Processo Administrativo nº 10920.000853/2001-11). Contra a decisão proferida no ADE nº 77/2001, a recorrente apresentou Solicitação de Revisão da Exclusão da Opção pelo Simples, apreciada como manifestação de inconformidade, que foi indeferida pela DRJ de Florianópolis, conforme Acórdão DRJ/FNS nº 1.788, de 14/11/2002. Da decisão colegiada de primeiro grau, interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que teve seu provimento negado, nos termos do Acórdão nº 302-36.577 (fls. 23 a 27), cientificado à contribuinte, via postal, com Aviso de Recebimento – AR, em 29/03/2005 (fl. 29).

2. Da ação Fiscal (Termo de Verificação Fiscal fls. 209 a 219)

Omissão de Receitas – Notas fiscais calçadas

Iniciada a ação fiscal em julho de 2005, a contribuinte foi instada a apresentar seus livros fiscais/comerciais e outros documentos.

A empresa Embraco S.A. foi intimada, em setembro, à apresentação de cópias das notas fiscais emitidas pela Temav Ltda., no período de 1996 a 2001, porquanto a Embraco S.A. fora citada na representação feita pelo INSS como adquirente dos serviços prestados pela recorrente (fls. 67 a 80).

De posse dos documentos fiscais apresentados pela Embraco, a fiscalização detectou que em diversas notas fiscais os valores consignados nas primeiras vias divergiam das demais. Para provar esse fato, os auditores fiscais juntaram cópias das notas fiscais que comprovam as divergências, anos-calendários 2000 e 2001 (fls. 92 a 140).

Como a fiscalizada registrou em sua escrituração contábil valores das 2ª/3ª vias das notas fiscais, inferiores aos valores reais dos serviços prestados, foi a diferença considerada como omissão de receitas apurada materialmente.

A fiscalizada foi intimada, mais de uma vez, a apresentar escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais, para fins de apuração do lucro real nos anos-calendários de 2000 e 2001, porquanto fora excluída do Simples, com efeitos retroativos a 1º/01/1997. Em 30/08/2005, a intimada, limitou-se a declarar que (fl. 65):

"NÃO TEM CONDIÇÕES DE ELABORAR A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DE ACORDO COM AS LEIS COMERCIAIS E FISCAIS, PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, NO PERÍODO DE 01/2000 A 12/2001"

Em face da falta de apresentação dos livros relativos à escrituração contábil para determinação do lucro real (Livro Razão, Livro Diário, e Livro de Apuração do Lucro Real), procedeu a fiscalização ao arbitramento do lucro, nos anos-calendários de 2000 e 2001, com base na receita auferida pela recorrente (receitas omitidas e receitas escrituradas).

Assim, os valores devidos de Cofins e Pis, incidentes sobre a receita bruta escriturada no Livro de Registro de Serviços (ISS) e Livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 333 a 416) também foram exigidos por meio de auto de infração, com multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), vez que a contribuinte só apresentara Declarações Simplificadas para os anos-calendários de 2000 e 2001.

Por fim, os auditores fiscais, entendendo que os fatos descritos configuram, em tese, crime contra a ordem Tributária, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, e de sonegação fiscal (Lei nº 4.502/64), elaboraram Representação Fiscal para Fins Penais, Processo Administrativo nº 10920.004065/2005-19.

3. Da impugnação

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou, em 11/01/2006, por meio de advogado (procuração fl. 310), a impugnação de fls. 282 a 309, alegando, em síntese, que:

- i. ao autuar a requerente por suposta infração, sem especificar, de forma válida, os elementos probatórios de tal convicção, e ao fazer acusações de forma incompleta e mesmo obscura, o ato fiscal interdita a interessada criar obstáculos para que a interessada a exercer o legítimo direito de defesa constitucionalmente prestigiado;
- ii. mesmo que considerados válidos os lançamentos, ainda assim não merece prosperar o auto de infração, uma vez que a requerente efetuou adesão ao Paes (Parcelamento Especial), conforme recibo à folha 329, e, posteriormente, solicitou revisão dos débitos consolidados no Paes,



incluindo preventivamente valores a título de IRPJ, conforme comprovante em anexo (fls. 330 e 331);

- iii. o montante em que está sendo exigido o tributo lançado viola o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF, o que representa verdadeiro confisco, violando, assim, o princípio contido no art. 150, IV, também da CF. Cita doutrina a respeito do tema;
- iv. a multa exigida viola os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, o que torna sua cobrança inválida, malgrado prevista em lei. Discorre longamente sobre o tema, citando doutrina e jurisprudência, que entende aplicáveis ao caso;
- v. a cumulação da multa por infração com os juros de mora configura *bis in idem*, ferindo, também, o princípio da capacidade contributiva, em razão da sua absurda desproporção;
- vi. é indevida a aplicação da Selic como taxa de juros, eis que possui natureza financeira e não pode ser aplicada pelo Fisco, devendo sua aplicação ser restrita. Por afrontar o princípio da legalidade, e por representar real majoração tributária, os créditos tributários da Fazenda Pública devem estar sujeitos apenas à correção monetária pela Ufir, à taxa de juros de 1% ao mês (art. 161, parágrafo único, do CTN);
- vii. em relação à representação fiscal para fins penais, não agiu com dolo, mesmo que em tese. Não obstante, caso assim não entenda o digno julgador, referida representação fiscal deve aguardar o final deste procedimento administrativo fiscal, para, então, ser encaminhada ao Ministério Público Federal;
- viii. requer, ao final, que as intimações das decisões sejam endereçadas em nome de um dos advogados subscritores, conforme procuração anexa aos autos.

4. Da Decisão da DRJ

Submetida à apreciação da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ – de Florianópolis/SC, 06/10/2006, a impugnação foi rechaçada *in totum*, conforme o Acórdão DRJ/FNS nº 07-8.860, fls. 569 a 581.

No decisório *a quo* é acentuado que, para além de os autuantes informarem sobre a representação do INSS, quanto à exclusão da contribuinte do Simples de forma definitiva, já decorrente de “notas calçadas”, descreveram pormenorizadamente o procedimento pelo qual restou comprovada tal prática (“notas calçadas”). Como os valores da 1ª via, que estavam com os clientes, eram bem superiores aos constantes nas vias das notas fiscais em poder da fiscalizada, foi oportunizada à contribuinte a apresentação de sua escrituração contábil, de modo que, sem tal apresentação, resultou inconcussa a caracterização da omissão de receitas em relação às diferenças detectadas. Ainda:

Aliás, o autuante se prestou, inclusive, a elaborar “Demonstrativo de Apuração da Receita Omitida – Anos-calendário: 2000 e 2001” (fls. 207 e 208), no qual informa o período, o número das notas fiscais, o

valor das 2ª/3ª vias, o valor da 1ª via e a diferença apurada, cujo somatório corresponde ao montante da receita omitida no período, refletida nos lançamentos a título de IRPJ, CSLL, Cofins e Pis. Cópias das referidas vias das notas fiscais foram juntadas aos autos (fls. 92 a 140); diante disso, nada alegou a contribuinte.

Nessa toada, proclama ser indisfarçável a materialidade da infração, pois não é crível o fato de ter a contribuinte se equivocado ao longo de dois anos-calendários consecutivos, na medida em que as notas fiscais de prestação de serviços foram preenchidas manualmente e, como nos autos se comprova, as vias em poder da defendente apontam valores muito inferiores àqueles consignados nas primeiras vias, em poder dos clientes da fiscalizada. Desse modo, não há dúvida de que a recorrente teve deliberada intenção de omitir receita, tipificando, em tese, a hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64, o que torna perfeitamente aplicável a multa de ofício de 150%, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, e a multa de ofício de 75% em relação às receitas escrituradas e declaradas, nos termos do precitado dispositivo legal.

Atesta que as alterações solicitadas pela recorrente nos débitos do Paes, conforme doc. folha 330, foram requeridas em 11/01/06, *i.e.*, na mesma data da apresentação da impugnação, e dizem respeito ao IRPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001, que correspondem exatamente aos débitos decorrentes das infrações descritas no autos de infração como “002 – Receitas Operacionais (Atividade não imobiliária) – Venda de Produtos de Fabricação Própria” (fls. 222 e 223) e “003 – Receitas Operacionais (Atividade não imobiliária) – Prestação de Serviços Gerais” (fls. 223 e 224), para as quais foi aplicada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Adverte que, outrossim, tais valores de IRPJ incluídos no Paes implicam a concordância da contribuinte com as exigências, até porque os débitos incluídos na Declaração Paes constituem confissão de dívida, de forma irretratável e irrevogável, nos termos do § 2º do art. 1º da Lei 10.684/03, combinado com o § 1º do art. 5º do Decreto-Lei 2.124/84. E que, em face disso, resultam incontrovertidos os valores de IRPJ abaixo:

Trimestre/Ano	IRPJ	Fl.
1º/2.000	2.909,61	227
2º/2.000	6.291,78	227
3º/2.000	2.928,85	227
4º/2.000	13.459,90	228
Total/2.000	13.459,90	228
Total/2.000	25.590,14	
1º/2.001	3.707,47	229
2º/2.001	3.595,06	229
3º/2.001	7.863,74	230
4º/2.001	4.615,52	230
Total/2.001	19.781,79	

Sobre a aplicação da taxa Selic, assenta que não há lugar para juízo de validade nas instâncias administrativas sobre o ato legal que, usando a faculdade outorgada pelo art. 161 do CTN, impôs essa taxa aos juros de mora, conforme o art. 13 da Lei 9.065/95 e o art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Pontua que a autoridade julgadora não tem ingerência sobre a representação fiscal para fins penais, e que, segundo as normas de regência, deve o auditor fiscal responsável

NC

formalizar processo apartado do principal, ao qual fica apenso até a decisão final do litígio na via administrativa.

É a síntese do assentado no acórdão *a quo*.

5. Do recurso voluntário

No recurso voluntário, essencialmente, são repinchadas as mesmas alegações instadas na impugnação. Pugna ser nula a decisão por ser exarada sem a feitura da perícia solicitada. Aduz que, contrariamente ao veiculado no decisório, na medida em que os autuantes lançaram valor superior ao que a recorrente declarara no Paes, permanece o litígio sobre a questão. Acresce que os valores declarados pela recorrente na Solicitação de Revisão de Tributos Consolidados no Paes, apresentada em 11/06/06, devem ser excluídos do lançamento. Deduz também que os valores de IRPJ incluídos espontaneamente no Paes pela recorrente deveriam ter sido excluídos da exigência exacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro - MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

O processo havia sido baixado em diligência, mediante a Resolução nº 107-00.689, de 06/12/07. A diligência fora requerida para que, em relação aos períodos de apuração objeto do lançamento, a repartição de origem informe os valores que, a título de Simples e de IRPJ, a recorrente recolheu ou incluiu no Paes, respectivamente, devendo indicar também a data do recolhimento ou inclusão, além de informar se estão disponíveis para alocação (se já não foram, de alguma forma, utilizados pela contribuinte).

Ademais, o primitivo Relator, o nobre Conselheiro Jayme Juarez Grotto, entendeu que os pagamentos realizados indevidamente sob o regime do Simples deveriam ser abatidos do valor exigido, contrariamente ao que decidiu o órgão julgador de origem. Invoca os princípios da moralidade e da eficiência administrativas para tanto, e ressalta que não se trata, a bem ver, de compensação, mas de mero abatimento.

Ab initio, rejeito as preliminares de nulidade informadas na invalidade do ato de lançamento, cerceamento ao direito de ampla defesa e do contraditório.

Emerge nos autos com clareza a completude do suporte fático dos fatos jurídico-tributários, levantado pelos auditores fiscais, com pormenorizada especificação dos elementos probatórios e das acusações de atos infracionais.

Nota-se que o fato jurídico-tributário foi detectado a partir da representação do INSS à Receita Federal, que resultou na exclusão da recorrente do regime simplificado,

justamente pela prática da chamada “nota calçada”, exclusão que se aperfeiçoou após o esgotamento do devido processo administrativo fiscal, na instância superior (Conselho de Contribuintes). A partir de então, os auditores-fiscais coletaram as primeiras vias das notas fiscais emitidas pela recorrente, as quais divergem dos valores lançados nas segunda e terceira vias, valores esses registrados em sua escrituração contábil.

E, ainda no curso da ação fiscal, a recorrente foi intimada a apresentar a escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais (vale dizer, os livros razão, diário, Lalur e auxiliares) relativos aos anos-calendários objetivados no lançamento (2000 e 2001), ao que declarou não possuir a escrituração contábil nessa consonância. Também, os auditores fiscais elaboraram “Demonstrativo de Apuração da Receita Omitida – Anos-calendário: 2000 e 2001” (fls. 207 e 208), em que se informa o período, os números das notas fiscais, os valores das segunda e terceira vias e a diferença detectada, cujo montante representa a receita omitida nesses períodos, suporte fático para o lançamento de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, com cópias das vias das notas fiscais acostadas aos autos (fls. 92 a 140).

Resulta nítido, por conseguinte, que não há hostilização ao direito de ampla defesa e do contraditório, tampouco cerceamento ao direito de defesa, nem eiva de nulidade do lançamento.

Passemos ao juízo de mérito.

Liminarmente, é de se ver que, conforme o atendimento à diligência requerida, a DRF de origem constatou que os débitos de IRPJ incluídos no Paes, reclamados pela recorrente, são de 1998.

Logo, é de se repudiar a alegação alvitrada pela recorrente sobre não se considerar os valores de IRPJ por ela incluídos espontaneamente e não abatidos do valor apurado para o lançamento.

Ainda, consoante a repartição de origem, em relação aos recolhimentos indevidos feitos pela recorrente sob o Simples, foram detectados os valores descritos na folha 644 e que se encontram alocados a débitos informados nas declarações simplificadas.

Cabe, nesse passo, o juízo sobre a possibilidade ou não de se compensar ou abater tais recolhimentos do valor apurado pela fiscalização.

Sobre esta questão, não hesito em comungar com o entendimento proferido pelo primitivo Relator. Impõem-se abater os valores do recolhimento indevido sob o Simples com o valor apurado pelos autuantes. A moralidade e a eficiência administrativas assim exigem. Também, o princípio da legalidade que governa a exigência exacional, quer na fase do lançamento, quer na fase administrativa processual, sentenciam a mesma conclusão. Nessa toada, a verdade material se aplica aqui em sua plenitude. Na mesma linha de raciocínio, não se trata rigorosamente de compensação, mas de mero abatimento, como corolário do exposto, e como bem deduzido pelo primitivo Relator.

Por conseguinte, dou provimento ao recurso sobre essa questão, devendo os recolhimentos indevidos serem alocados para os débitos lançados de ofício, com o cancelamento dos débitos informados nas declarações simplificadas.

Enfrentadas as questões conseqüentes à diligência, prossigo no exame de mérito.

Como predescrito, os autuantes especificaram com detalhes a diferença entre os valores lançados nas primeiras vias das notas fiscais e os contabilmente escriturados que correspondem aos valores registrados nas segunda e terceira vias das notas fiscais, carreando robustos elementos probatórios. Essa diferença demonstrada constitui o suporte fático da omissão de receitas, vale dizer, do fato jurídico-tributário de omissão de receitas, com exigência de IRPJ e exações reflexas (CSL, PIS e COFINS).

A recorrente não logrou comprovar a insuficiência nem a inexistência do suporte fático levantado pelos autuantes, tampouco a descaracterização do fato jurídico-tributário da omissão de receitas. Ela não trouxe aos autos na impugnação, tampouco no recurso voluntário, contraprova a derruir o suporte fático e o fato jurídico-tributário especificados e demonstrados pelos auditores-fiscais na forma já indicada.

De tal feito, a omissão de receitas provocada pela prática de “notas calçadas” resta inconcussa, de modo que nego provimento ao recurso contra os tributos exigidos sobre tal valor.

Nesse diapasão, suponha-se que tais receitas não houvessem sido omitidas. Em tal caso, elas iriam compor naturalmente a base de cálculo do IRPJ, da CSL, do PIS e da COFINS. Quiçá, seriam até mesmo requeridas à inclusão no Paes, tal como se deu em relação a outras receitas não omitidas, também objetivadas no lançamento em dissídio. Ora, como dizer, quanto às receitas omitidas, que se infirmam os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco? Se há desprestígio a tais princípios relativamente às receitas omitidas, igualmente haveria quanto às receitas não omitidas, sobre as quais as exações exigidas, a propósito, foram requeridas à inclusão no Paes pela recorrente, vale dizer, imposições confessadas de fato e de direito, nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei 10.684/03.

Dessarte, não há como se falar em desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco sem que se coloque em discussão as normas legais impositivas – que a propósito, são as mesmas aplicadas para exigência dos tributos incluídos pela recorrente no Paes, como confissão de dívida.

E tal discussão escapa à competência dos órgãos administrativos judicantes, inserindo-se exclusivamente na esfera do Poder Judiciário, conforme Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que toca às exações reflexas sobre tais valores, nego provimento ao recurso, pois se limitou a defesa às preliminares já rejeitadas, nada se trazendo aos autos que possa informar a exigibilidade.

Vertendo atenção às multas de ofício de 75% para as imposições sobre receitas escrituradas e de 150% para as exações sobre receitas não escrituradas, igualmente nego provimento ao recurso.

Quanto à multa de ofício qualificada, o comportamento iterativo da recorrente na prática da conduta recriminada (“notas calçadas”), ao largo de dois anos-calendários

consecutivos, inibe a conclusão de ausência de dolo para a conduta evasiva prevista no art. 71 da Lei 4.502/64.

É nítida a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96.

De se ver que a redação do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 ao tempo da infração era a seguinte:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF. Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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

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

II - de 50% (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 deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício não é mais gravosa à prevista originariamente por esse preceito, para os pressupostos de fato em dissídio. Daí dever permanecer a aplicação da multa de ofício de 75% e 150%, conforme já deduzido.

Aliás, tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois em sua literalidade pura a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

Em relação ao decisório *a quo*, dissentimos quanto ao calçamento de notas fiscais tipificar crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º, III, da Lei 4.729/65. Entendemos que esse preceito fora revogado pelo art. 1º, III, da Lei 8.137/97, podendo a conduta referida tipificar o crime aí capitulado:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

No que concerne à postulação de que a representação fiscal para fins penais aguarde o desfecho do processo administrativo, para então ser encaminhado ao Ministério Público Federal, endosso o que foi proclamado no decisório *a quo*. O órgão julgador administrativo não tem ingerência sobre a representação para fins penais, cujo regramento prevê que a autoridade autuante formalize processo apartado, e apenso ao presente processo fiscal administrativo até a decisão final deste.

Sobre a irresignação da recorrente quanto aos juros de mora calculados à taxa Selic, nego igualmente provimento ao recurso, inclusive por ser questão já sumulada neste Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Contudo, dou provimento ao recurso sobre a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

O caráter compensatório ou indenizatório de uma obrigação, seja tributária ou não, é representado pelos juros moratórios. Quando a obrigação não é de dar dinheiro – circunstância que afasta a obrigação tributária – e sua fonte é contratual, o próprio contrato pode acomodar uma cláusula de pré-liquidação de perdas e danos. Esta é chamada de cláusula penal compensatória, que não se confunde com a cláusula penal moratória ou multa de mora. A cláusula penal moratória ou multa de mora tem função diversa à multa compensatória (cláusula penal compensatória).

Quando a obrigação é de dar dinheiro, seja uma obrigação de direito privado ou de direito público, como é a obrigação tributária, a função indenizatória se limita e se identifica nos juros moratórios (porquanto careceria de sentido prever uma cláusula penal compensatória, com a extinção da obrigação primitiva).

É jacente e indisfarçável o caráter não compensatório da multa moratória (ou cláusula penal moratória). Claro resulta que, não tendo caráter compensatório, sua feição é de natureza apenatória ou punitiva. Logo, tanto a multa de mora como a multa de ofício ostentam natureza apenatória.

O art. 61, *caput* e § 3º, da Lei 9.430/96 dispõe:

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.

O *caput* do art. 61 ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis se referir, ao que me parece, a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições, na linguagem do preceito). Ou seja, o *caput* do art. 61 quis se referir a débitos correspondentes a tributos (e contribuições) - que são



os débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições) - e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos. A cancelar tal entendimento milita o próprio *caput* do art. 61 em questão, pois nele é previsto que sobre tais débitos incide multa de mora (a penalidade).

Se o que o *caput* do art. 61 quis dizer com o uso do termo “decorrentes” foi débitos decorrentes de fatos geradores de tributos, e é o que me parece (como exposto acima), a expressão “decorrentes” constitui erronia.

Débitos decorrentes de fatos geradores tributários são os tributos (e contribuições, na fala do preceito). É dizer, tributos já são os débitos. Nessa linha, o *caput* do art. 61 deve ser lido: os débitos para com a União de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ... serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Portanto, como já dito, o *caput* do art. 61 se refere a débitos de tributos (e contribuições, conforme o preceito), os quais são acrescidos de multa de mora¹.

O § 3º do art. 61 prevê que sobre os débitos ora mencionados (tributos) incidem juros de mora (à taxa Selic). Nessa senda, sobre a multa de mora (consequência prevista no *caput* aos débitos nele referidos) prevista nesse artigo não incidem juros de mora à taxa Selic.

Ora, se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios à taxa Selic ao teor do art. 61 da Lei 9.430/96, com igualdade de razões, não se hão de aplicar tais juros sobre a multa de ofício, porquanto, como já se viu, ambas apresentam o mesmo caráter punitivo ou apenatório.

Aliás, incidem juros moratórios na forma do § 3º do art. 61 sobre os débitos de que trata o *caput* do art. 61, *i.e.*, sobre tributos (e contribuições) – jamais sobre multa de ofício, até porque se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de esse artigo prever a incidência de multa de mora sobre multa de ofício. Isso porque, sobre os débitos a que se refere o art. 61, é prevista a aplicação da multa de mora (além dos juros de mora à taxa Selic).

Já, o art. 43 da Lei 9.430/96 tem a seguinte dicção:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Numa interpretação lógica e sistemática, entendo que a multa referida no art. 43 é a multa de mora, pois a multa de ofício, ainda que aplicada isoladamente, é prevista no art. 44 da mesma lei.

¹ Aliás, nem juros nem multa decorrem de tributos; eles decorrem da falta de pagamento de tributos - como também já se havia dito.



O art. 43 da Lei 9.430/96, nesse sentido, reforça, a meu ver, o entendimento sobre o alcance do art. 61 dessa lei: segundo o art. 43 da Lei 9.430/96, se o auto de infração for lavrado para exigência isolada de multa de mora, aí sim é prevista a incidência de juros à taxa Selic, mas a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da multa de mora exigida.

Em razão disso tudo não vejo como serem aplicáveis juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

De outra parte, o Código Tributário Nacional utiliza a expressão “crédito tributário” com conotações diversas: ora para conceituá-lo como a obrigação tributária e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como obrigação tributária – é o caso, por ex., do art. 164 do CTN:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Se o art. 164 do CTN diz que cabe consignar judicialmente a importância do “crédito tributário” quando há subordinação de seu recebimento ao pagamento de penalidade, o “crédito tributário” é aí empregado no sentido de obrigação tributária, sem incluir a penalidade pecuniária.

O mesmo se entrevê no art. 161, *caput*, do CTN:

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.

O *caput* do art. 161 dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o “crédito tributário”, sem prejuízo da incidência das penalidades cabíveis: logo, o “crédito tributário” é utilizado aqui como sinonímia de tributo ou obrigação tributária - pois sobre tal crédito é que incidem as penalidades cabíveis, além dos juros de mora.

O § 1º do art. 161 do CTN, evidentemente, subordina-se ao *caput* do dispositivo. Outrossim, também não vejo como ser aplicável à multa de ofício os juros de mora previstos no § 1º do art. 161 do CTN (juros de 1% ao mês), porquanto, como visto, o *caput* do art. 161 do CTN se refere a crédito tributário como obrigação tributária (e só).

Com tal juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pelas razões e nos termos postos.

Sobre a alegação de que remanesce litígio, a diverso senso do decidido pelo órgão julgador de origem, na medida em que o valor lançado é superior ao valor declarado pela recorrente no Paes, entendo o seguinte.

Reputo constituir desatino lógico da recorrente tal alegação, na exata medida em que, logo a seguir, ela mesma confessa que esses mesmos valores foram incluídos em 11/06/06, tal como descrito no decisório *a quo* – mesma data da apresentação da impugnação – mediante a Solicitação de Revisão de Tributos Consolidados no Paes. Como dizer que a matéria é controvertida se logo a seguir se confessa que essa matéria foi objeto de requerimento à inclusão no Paes, como confissão de dívida? A recorrente ainda sustenta que, ao contrário do decisório *a quo*, devem ser excluídos do lançamento os valores em questão. Ora, o que o decisório *a quo* determinou foi o encaminhamento ao órgão de origem dos débitos em comentário para as providências cabíveis considerando-se sua declaração no Paes (fl. 570). Não afirmou que a exigência dos débitos deve ter mantida na forma do lançamento de ofício.

Desta sorte, com respeito à exigência de IRPJ sobre as receitas escrituradas, porquanto requerida pela recorrente sua inclusão no Paes em 11/01/06, mesma data da impugnação, é de se considerar a matéria incontrolada, na medida em que constitui confissão de dívida, conforme o art. 1º, § 2º, da Lei 10.684/03 e o art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124/84.

Nesse diapasão, deve-se encaminhar ao órgão de origem, a quem cumpre adotar as providências cabíveis em relação ao crédito não impugnado, abaixo relacionado, que foi informado, segundo a recorrente, na Declaração do Paes:

Trimestre/Ano	IRPJ (R\$)	fl.
1º/2.000	2.909,61	227
2º/2.000	6.291,78	227
3º/2000	2.928,85	227
4º/2000	13.459,90	228
1º/2.001	3.707,47	229
2º/2.001	3.595,06	229
3º/2.001	7.863,74	230
4º/2.001	4.615,52	230

como voto.

Sala das Sessões, DF, 13 de novembro de 2008.


MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Voto Vencedor

Conselheiro -LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Discordei do Relator tão somente quanto ao seu entendimento sobre a não-incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Como tenho votado nesta Câmara, entendo, como o relator, não haver base legal a sustentar a aplicação da taxa SELIC às multas impostas pela fiscalização, juntamente com o crédito tributário exigido.

Entretanto, não vejo como afastar a aplicação do art. 161 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Peço vênha ao Relator, mas entendo que a referência a crédito constante do dispositivo abarca não só o principal, mas também eventuais multas de ofício impostas pela fiscalização. A expressão “sem prejuízo da penalidade cabível”, está a significar que a o cálculo dos juros de mora sobre o principal devido não se constitui em sanção do ato ilícito, mas em acréscimo pelo mora do devedor. Por isso os juros não afastam a penalidade imposta. Esta, convertendo-se em obrigação principal também está sujeito aos acréscimos da mora.

Por isso, meu voto é por dar provimento parcial para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício, no montante que exceder à aplicação da taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento da multa.

Sala das Sessões - DF, em 13 de novembro de 2008



LUIZ MARTINS VALERO

Relator