



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

Processo n° 10935.721518/2011-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.828 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente DSR SOLUCOES E INTELIGENCIA LOGISTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configuram omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento. É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: pelo voto de qualidade, manter os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barreto, Francisco Alexandre dos Santos Linhares e Antonio Carlos Guidoni Filho; e por

unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação às demais matérias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Documento assinado digitalmente.

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes, e Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por DSR SOLUCOES E INTELIGENCIA LOGISTICA LTDA, contra a decisão prolatada no Acórdão nº 06-36.603, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade interposta contra os autos de infração lavrados de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos (Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), relativo aos anos calendários de 2007 e 2008.

A autuação se deu ante a constatação da existência de depósitos bancários de origem não comprovada. Tendo em vista que a receita bruta auferida no ano de 2007, apurada pela fiscalização, excedeu o limite para a manutenção da empresa no regime do lucro presumido, aliado ao fato de que em 2008 o contribuinte deixou de registrar em sua contabilidade mais de 57% das receitas apuradas pela fiscalização e também deixou de registrar na contabilidade, neste mesmo ano, a movimentação financeira de vinte contas bancárias, o fisco apurou o IRPJ e a CSLL em 2008 pelo regime do lucro arbitrado.

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 6577 a 6594, alegando, em síntese, o que segue.

Sustenta não ser possível a lavratura dos autos de infração com base tão somente em extratos bancários, e que os autos de infração não podem ser mantidos porque lavrados com base em “elementos probatórios” carecedores de sustentação fática, baseados em meras suposições e presunções.

Entende que, para que a autoridade tributária possa utilizar-se de presunções, é preciso que demonstre a causalidade entre os fatos que ela conhece e os possíveis acontecimentos advindos destes fatos e que não foram trazidos a lume, o que não foi feito no caso.

Observa que as contas-correntes bancárias, como o próprio nome diz, servem para registrar movimentações financeiras que nem sempre têm o condão de gerar acréscimo patrimonial e tampouco receitas.

Cita jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos que afirma ser *“ilegítimo o lançamento de imposto de renda com base apenas em extratos bancários”*.

Argumenta que cumpriu com todas as exigências que a ele foram solicitadas, inclusive abrindo mão de seu sigilo bancário e entregando todos os extratos de todas as contas bancárias existentes no seu nome, nos quais constavam os respectivos depositantes.

Aduz que seria essencial que a fiscalização identificasse a origem de cada um dos depósitos, comprovando se estes podem ter sido realizados por conta de serviços de transporte prestados pelo contribuinte. No entanto, não foi o que fez a fiscalização no presente caso, na medida em que o próprio auditor fiscal expressamente reconhece (fls. 08 da autuação) que não conseguiu identificar a origem de R\$ 51.640.843,31. Portanto, este valor deve ser excluído da autuação.

Discorre sobre o princípio da verdade material, e dá exemplo de um dos equívocos que teriam sido perpetrados pela autoridade fiscal: os valores de R\$ 700.000,00 e R\$ 600.000,00 que foram depositados pela empresa “Rexam Beverage”, na conta 63827-7 do Banco Bradesco em 10/01/2008 e 17/01/2008, foram entendidos pela fiscalização como pagamento de serviços prestados, fulcrado apenas nas presunções “extrato bancário” e “ser a Rexam cliente da contribuinte”.

Entretanto, a verdade real é que em 28/12/2007 a DSR emprestou à Rexam a importância de R\$ 1.300.000,00, e esta, por sua vez, devolveu o referido numerário através dos dois depósitos citados acima, conforme documentação que anexa.

Contesta a autuação reflexa de PIS e de COFINS, ao fundamento de que não há nenhuma relação de decorrência entre tais contribuições e o IRPJ, conforme a própria Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, em março de 2005, reconheceu ao expedir dois Pareceres de Soluções de Divergência (Pareceres nº 15 e nº 16, de 11/03/2005) no qual afirmam a improcedência dos lançamentos reflexos de PIS e COFINS, quando o regime de tributação no IRPJ for o lucro arbitrado.

Por fim, sustenta a impossibilidade de a multa de ofício lançada sofrer a incidência da taxa SELIC, pois esta se presta tão somente a corrigir o valor do principal, ou seja, o valor do tributo e das contribuições exigidas, jamais podendo atualizar os créditos decorrentes de multa, como bem assentado na jurisprudência administrativa que refere.

Requer a declaração de improcedência total dos autos de infração, ou, subsidiariamente, o expurgo da autuação do valor de R\$ 51.640.843,31, a nulidade da tributação reflexa de PIS e COFINS, e o afastamento da aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, bem como o reconhecimento do seu direito à produção de todos os meios de prova em direito admitidos e à eventual juntada de documentos em momento posterior.

Por meio do acórdão nº 06-36.603, que revisou o acórdão nº 06-36.345, que continha erro material, a DRJ rejeitou o pedido de juntada de novos documentos e, no mérito, julgou parcialmente procedentes os lançamentos, na medida em que considerou comprovados

os depósitos de R\$ 700.000,00 e R\$ 600.000,00 ocorridos em janeiro de 2008, o que fez reduzir o valor dos tributos lançados.

O acórdão possui a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

ERRO MATERIAL. CONSTATAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. PROFERIMENTO DE NOVO ACÓRDÃO. CANCELAMENTO DO ACÓRDÃO ANTERIOR.

Constatado erro material em decisão anterior, por provocação do contribuinte, mediante petição, procedese ao proferimento de novo acórdão, com o cancelamento do anterior.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal, e não procede a reclamação de aplicação da taxa Selic sobre a multa qualificada, quando o demonstrativo de multa e juros de mora é claro ao demonstrar a incidência dos juros de mora somente sobre o principal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996, devendo a base de cálculo ser reduzida dos valores com origem justificada.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS.

A falta de escrituração de contas bancárias torna a contabilidade imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, autorizando o arbitramento do lucro.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.”

Cientificada desta decisão em 07/05/2012, conforme AR de fls. 6669, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 01/06/2012, fls. 6671 a 6680, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos por ocasião da inicial, exceto com relação à contestação da autuação reflexa de PIS e de COFINS por suposta nulidade, que não foi renovada em sede recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Alega a recorrente que os depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda, e que teria de ficar caracterizado o nexos causal verossímil entre as supostas receitas dos depósitos levantados e o acréscimo patrimonial presumido. Nesta linha de argumentação transcreve jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que afirma ser “*ilegítimo o lançamento de imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos bancários*”.

Não lhe assiste razão. O raciocínio expendido pela recorrente somente poderia ser considerado válido na vigência de legislação pretérita (artigo 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990), com base na qual, aliás, firmou-se a jurisprudência invocada pela recorrente.

Contudo, esta realidade foi diametralmente alterada com a revogação daquele dispositivo pela Lei nº 9.430/96, cujo artigo 42 estabeleceu o seguinte, *verbis*:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)”

Nesta nova realidade erigida pelo legislador à condição de presunção legal, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, isoladamente considerada, mas sim pela falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados. Ou seja, há uma correlação lógica estabelecida pelo legislador entre o fato conhecido (ser beneficiado com um depósito bancário sem demonstração de sua origem) e o fato desconhecido (auferir rendimentos), e é esta correlação que dá fundamento à presunção legal em comento, de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos omitidos.

Trata-se, como é cediço, de presunção legal relativa, ou seja, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe, nos termos do indigitado artigo, intimar regularmente a empresa a comprovar, individualizadamente, os valores creditados em suas contas bancárias, e isto foi feito. A justificativa para esses depósitos, bem como a documentação hábil e idônea que venha a dar suporte à origem dos recursos creditados, há de ser apresentada pelo contribuinte, se quiser elidir a presunção legal em comento.

Reprisando: não incumbe ao fisco demonstrar que os recursos creditados tem origem em receitas ou rendimentos omitidos. É justamente o contrário: nos termos da lei, incumbe ao contribuinte demonstrar, se for o caso, que os recursos creditados não tem origem em receitas ou rendimentos omitidos.

Por este motivo, sem qualquer fundamento o pleito de exclusão, do valor tributável, do montante de R\$ 51.640.843,31, com relação ao qual a autoridade fiscal não teria conseguido identificar a origem.

Na verdade, o que ocorreu é que, não obstante não incumbisse ao fisco fazer qualquer prova no sentido de que os depósitos teriam origem em receitas omitidas, no caso concreto a autoridade fiscal robusteceu a presunção legal em comento quando demonstrou que, dos valores que não foram justificados pelo sujeito passivo (R\$ 189.989.400,75), um total de R\$ 138.348.557,44 se referia a valores depositados ou transferidos por clientes da fiscalizada (a diferença são os R\$ 51.640.843,31).

Também sem qualquer fundamento a simples alegação, desacompanhada de quaisquer provas, de que nem todos os recursos creditados corresponderiam a receitas, e que deveriam ter sido excluídas do lançamento as movimentações que representariam mero trânsito de recursos financeiros pelas contas, sem capacidade de gerar acréscimo patrimonial à recorrente. Isto porque a fiscalização, antes mesmo de intimar a recorrente a comprovar a origem dos depósitos bancários, já excluía o montante de R\$ 264.616.121,79, que identificara como oriundo de transferências de valores entre contas da mesma titularidade, devoluções, transferências de saldos, estornos, e outras razões.

Portanto, o que se verifica na análise dos autos é que o fisco fez um criterioso e bem fundamentado trabalho que deixou perfeitamente caracterizada a omissão de receitas perpetrada pela recorrente, aliás, corretamente tributada pela modalidade do lucro arbitrado em 2008, em vista do quanto ao norte exposto.

Os créditos para os quais a recorrente trouxe documentação comprobatória já foram reconhecidos pelo próprio fisco durante a fase investigativa (R\$ 65.811.229,23) ou pela autoridade recorrida (R\$ 1.300.000,00).

Em que pesem os protestos pelo reconhecimento do direito à produção de provas, nenhum novo documento foi trazido em sede de recurso, pelo que nenhum valor mais há para excluir.

Ainda no campo das provas, a alegação trazida no recurso de que estaria sendo exigido da recorrente a produção de provas impossíveis (como provas negativas) não faz qualquer sentido, haja vista que, quando a recorrente produziu provas, conforme registrado no parágrafo acima, elas foram acatadas, o que demonstra que não se trata de exigência de prova negativa.

Resta apenas analisar a insurgência da recorrente contra a imputação de juros, calculados pela taxa Selic, incidentes sobre a multa de ofício.

A este respeito, peço vênua ao ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para transcrever trechos do seu voto proferido a respeito do assunto nos autos do PAF nº 16327.002295/2001-03, pugnando pela incidência dos juros, calculados à taxa Selic, sobre as multas punitivas, e que bem sintetizam meu entendimento sobre a questão:

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

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

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

(.....)

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

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

“Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

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

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

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

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

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

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

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse à preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).”

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

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.38/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

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

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

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

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

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

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

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

31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.”

(...)

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

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

(...)

O dispositivo em questão estabelece:

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

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

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

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

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

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

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

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

“Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.”

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.”

Por fim, cumpre destacar ainda que o entendimento exposto no presente voto coaduna-se com o que tem decidido o STJ, conforme se pode verificar nas ementas abaixo transcritas:

“TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.” (STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

“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.” (STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

Com as considerações acima, entendo cabível a incidência de juros Selic sobre a multa punitiva aplicada.

Para concluir, quanto aos lançamentos decorrentes ou reflexos (CSLL, PIS e Cofins), deve-se aplicar a eles a mesma decisão adotada quanto à exigência do lançamento principal (IRPJ), em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Processo nº 10935.721518/2011-54
Acórdão n.º **1102-000.828**

S1-C1T2
Fl. 17

CÓPIA