



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

Processo n° 10980.007918/2009-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.520 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente REFLORESTADORA OVE LTDA.
Recorrida 1ª Turma da DRJ/CTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 173, I, DO CTN.

Comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. 150, § 4º do CTN.

Ocorrendo o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ANTIGOS SÓCIOS. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A apresentação reiterada de suas DIPJs e DACON com informações falsas, sonegando ao Fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores; a distribuição de lucros muito superiores aos lucros efetivamente incorridos pela pessoa jurídica; a falta de contabilização de despesas e notas fiscais; a movimentação de recursos provenientes da venda de mercadorias à margem de sua escrituração; bem assim como a interposição fraudulenta de pessoas e a dissolução irregular da sociedade, desnudam o procedimento fraudulento perpetrado pelos antigos sócios da pessoa jurídica na tentativa de ilidir sua responsabilidade tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSTA PESSOA.

Estando devidamente comprovado nos autos que os antigos sócios, mesmo após suposta alienação de quotas, continuaram administrando a pessoa jurídica, com poderes, inclusive, para movimentar contas bancárias, cabível a inclusão destes como responsáveis solidários pelo crédito tributário devido.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Cabe ao sujeito passivo o ônus da prova se a infração tributária que lhe é atribuída decorre de presunção legal.

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. ART. 530, III, DO RIR/99.

É correto o arbitramento baseado na total não-apresentação de livros contábeis e fiscais, o que configura a impossibilidade de se aferir o lucro real e a hipótese de arbitramento do lucro a que se refere o art. 530, III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. AUTORIZAÇÃO PELA JUSTIÇA FEDERAL.

É procedente a quebra do sigilo bancário da contribuinte, haja vista que devidamente autorizada pela Justiça Federal.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. OMISSÃO DE RECEITA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. SIMULAÇÃO.

Submeter à tributação receita bruta em valor inferior aos recursos provenientes da venda de mercadorias, ocultando do fisco a verdadeira base de cálculo da obrigação tributária constitui conduta que justifica a aplicação de multa qualificada. A interposição fraudulenta de pessoas e a simulação também são condutas que configuram as hipóteses de fraude e sonegação, capazes de determinar a qualificação da multa proporcional de ofício para 150%.

MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4 DO CARF. Conforme súmula nº 4 do CARF, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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 à taxa SELIC, nos termos do art. 61, *caput* e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Recurso Voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pr voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência do IRPJ e da CSLL em relação ao 1º e 2º trimestres de 2004; e do PIS e da Cofins para os fatos geradores ocorridos de janeiro a agosto de 2004, inclusive. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento em maior extensão para excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, para redigir o voto vencedor em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

Relatório

Tratam-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, lavrados em razão da suposta **(i)** omissão de receitas operacionais, **(ii)** depósitos bancários de origem não comprovada; e **(iii)** falta ou insuficiência no recolhimento de tributos e contribuições sobre receita declarada, cumulados de juros e multa qualificada de 150% (itens i e ii) e 75% (item iii). A cobrança de IRPJ e CSLL é feita nos presentes autos às fls. 71/113 (10980.007918/2009-93), ao passo que a cobrança do PIS e da COFINS é feita nos autos do processo administrativo 10980.007919/2009-38 às fls. 407/441, apensado a este.

Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal (fls. 199/219) que a ação fiscal foi instaurada para realizar, entre outras, verificação da exatidão dos lucros distribuídos nos anos de 2004 e 2005, em decorrência de demanda da Procuradoria da República no Estado do Paraná e da 2ª Vara Federal Criminal em Curitiba.

Do exame preliminar das Declarações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, apurou-se que os lucros distribuídos foram muito elevados se comparados à receita declarada. A autuada era optante do lucro presumido e, sendo assim, tributava 8% de parte das receitas para fins de IRPJ e 12% para fins de CSLL. Contudo, declarou ter distribuído lucros a seus sócios em percentuais muito superiores a estes, sem qualquer tributação.

Além disso, verificou-se que no ano-calendário de 2006 e 2007 a autuada realizou movimentação financeira incompatível, haja vista que informou não ter auferido qualquer valor de receita para fins de IRPJ e CSLL. A quebra de sigilo bancário da empresa foi concedida pela 2ª Vara Federal Criminal em Curitiba.

A partir daqui, adoto o relatório da DRJ que sintetiza os fundamentos da autuação e demais fatos ocorridos:

2.1. Simulação de venda das quotas do capital social:

2.1.1. O contribuinte foi constituído em setembro de 2001 com a seguinte composição societária: Oliveiros Paz King, 99,17355%; Evaldo Marcos Pavanato, 0,413223%; e Maria Cristina Mourão Veloso, 0,413223%. Em novembro de 2002, passou à seguinte composição: Oliveiros Paz King, 77,5%; Evaldo Marcos Pavanato, 12,5%; e Maria Cristina Mourão Veloso, 10,0%. Em julho de 2004, nova alteração societária leva à seguinte composição: Oliveiros Paz King, 60,83%; Evaldo Marcos Pavanato, 29,17%; e Maria Cristina Mourão Veloso, 10,0%. Finalmente, em 05/01/2006, quando o capital social totalizava R\$ 1.210.000,00, este é reduzido para R\$ 10.000,00, sendo a diferença, representada por um imóvel rural, devolvido aos sócios. Nesta mesma data, alteração social transfere as quotas para novos sócios, restando assim distribuídas: Luiz Augusto Esmayllim, 70%; Sebastião Silva, 30%. Em 15/01/2007 é registrado o distrato social com o encerramento das operações da empresa.

2.1.2. Como a empresa não foi localizada no endereço cadastral, foram encaminhados Termos de Início de Fiscalização para os sócios constantes da última composição. Quanto à Luiz Augusto Esmayllim, a correspondência foi devolvida por não existir o endereço.

Quanto à Sebastião da Silva, seu pai respondeu afirmando que o filho nunca fora sócio da empresa e que seu filho faleceu em 2004, ou seja, antes da suposta aquisição das quotas sociais.

2.1.3. Os novos sócios, acima identificados, jamais assinaram qualquer documento bancário da empresa. Ao contrário, constata-se que os cheques emitidos pela empresa continuaram a ser assinados pelos antigos sócios, Oliveiros e Evaldo, mesmo após a suposta venda das quotas. Questionados, estes responderam que continuariam operando a conta bancária até que houvesse a transição de todas as atividades para os novos sócios, já que estas eram complexas, após o que haveria o encerramento da conta. A conta só foi encerrada após o encerramento das próprias atividades da empresa.

2.1.4. Do exame de documentos de venda de veículos, constata-se que também foram assinados pelo antigo sócio nos anos de 2006 a 2008, ou seja, mesmo após o encerramento da empresa na Junta Comercial.

2.1.5. Há contrato de confissão de dívida e quitação parcial firmado com Serraria Campos de Palmas em 08/02/2006 (fls. 26/29 Anexo II), assinado por Oliveiros, em que constam como sócios os antigos sócios.

2.1.6. Depreende-se que a responsabilidade por todas as irregularidades tributárias cabe aos antigos sócios. A empresa nunca foi efetivamente vendida. Houve a simulação da venda, por meio de uma alteração contratual. Em decorrência, lavraram-se Termos de Responsabilidade Solidária, conforme art. 134, VII, e 135, I e III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66 - CTN).

2.2. Rentabilidade: A sociedade foi constituída com um capital de R\$ 1.210.000,00 (um imóvel rural) e distribuiu, em quatro anos, R\$ 11.612.940,59 de lucros, conforme declarado em DIPJ, detalhamento fl. 203, implicando rendimento de 959% do capital investido, sendo que o imóvel rural também foi devolvido antes da suposta alienação aos sócios "laranjas".

2.3. Omissão de receitas: Várias empresas foram intimadas, em circularização, e encaminharam à Fiscalização relações de notas fiscais de compras efetuadas, conforme Anexo VI. Na planilha de fls. 02/148 do Anexo I encontram-se consolidadas as informações dos clientes. Constata-se a "quebra" na sequência da numeração das notas fiscais, podendo-se, pois, afirmar que não estão aí incluídas todas as vendas; há, também, diferença entre as vendas apuradas através das notas fiscais e a movimentação financeira.

2.4. Créditos em conta-corrente: devidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários, o contribuinte não respondeu. Como houve declaração a menor de receitas em 2004 e 2005 e como não houve qualquer declaração de receitas em 2006 e 2007, a não-comprovação da origem dos depósitos

constitui omissão de receitas presumida, na forma do art. 287 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR).

2.5. A planilha de fls. 206/208 sintetiza as omissões de receitas, provindas de omissão de vendas (prova direta) e de não comprovação da origem dos depósitos bancários (presunção legal), utilizada para a tributação do IRPJ e da CSLL.

2.6. O contribuinte não poderia ter distribuído lucros acima dos valores presumidos sem oferecê-los à tributação, pois não apresentou os livros contábeis que poderiam ser hábeis a demonstrar o lucro efetivamente ocorrido e distribuível sem tributação. Além disso, do exame das respostas dos beneficiários dos débitos em conta-corrente, percebe-se que nunca havia a emissão de notas fiscais e/ou recibos, não havendo registro das despesas, ocasionando majoração indevida dos lucros.

2.7. A autoridade fiscal relata, ainda, o relacionamento do contribuinte com a empresa Reflorestadora Bom Sucesso e a movimentação financeira com a Ikea.

2.8. Arbitramento: em face da não-apresentação dos livros pertinentes e demais documentos, não resta ao Fisco outra opção senão arbitrar o lucro, nos termos do art. 530 do RIR/99.

2.9. COFINS/PIS: a maior parte das receitas foi declarada como sendo oriunda de exportação, excluindo-as de tributação pela COFINS e pelo PIS. Não havia, por óbvio, exportação, já que não há recebimentos por meio de contratos de câmbio, conforme exame dos extratos bancários. Para confirmar, foram intimados os clientes do contribuinte para informar se as vendas poder-lhe-iam ser feitas com suspensão. Concluiu-se que apenas cinco contribuinte estavam habilitados, relacionados na fl. 451, mas os quatro primeiros não efetuaram compras do contribuinte no período do gozo do benefício. As únicas vendas que poderiam usufruir do benefício foram as à empresa Woodgrain, a partir de 05/04/2005, conforme fls. 149/188, Anexo I. A relação de fls. 452/453 demonstra os valores a tributar em relação às contribuições em tela.

2.10. Multa aplicável: em face das declarações falsas apresentadas (DIPJ e também DACON) em 2004 a 2007, fica caracterizado o evidente intuito de fraude, razão pela qual aplica-se a multa de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. Na descrição dos fatos e enquadramento legal, verifica-se que também foi aplicada multa de apenas 75% no que se refere a parcela das infrações "Receitas operacionais (atividade não imobiliária) revenda de mercadoria", fls. 92/93 e 95/103.

2.11. Foram lavrados também os Termos de Sujeição Passiva Solidária relativos aos três "antigos" sócios.

3. A ciência dos autos de infração aconteceu pela via editalícia, tendo os editais sido afixados em 19/08/2009 e desafixados em 03/09/2009.

4. Em 16/09/2009, foi feita e atendida solicitação de cópia de documento, por meio de procurador de Oliveira Paz King.

5. A ciência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária deu-se por meio de Aviso de Recebimento, em 21/08/2009.

6. Em 18/09/2009, cada um dos antigos sócios, que foram cientificados do Termo de Sujeição Passiva Solidária, apresentou impugnação à autuação. Todas as impugnações são idênticas e apresentam o seguinte conteúdo, em síntese.

6.1. No documento, há a informação "não há entrega domiciliar", prestada pela ECT, e não a de que não foi localizada a empresa-contribuinte, como erroneamente afirmado pela Auditora-Fiscal; e não há, nos autos, quaisquer atos no sentido da diligência pessoal ao local e à intimação pessoal. Não houve, ainda, juntada do AR. Em relação ao sócio Luiz Esmayllim, a correspondência foi enviada para o endereço errado, nº 584, quando o certo seria o nº 6.872. Diz na folha 277 que foi feita diligência para esclarecer a informação, mas não esclarece quem, quando e de que forma. Quanto a Sebastião Silva, a Fiscalização baseia sua tese em declaração emitida por pessoa analfabeta e que imprime digitalmente sua assinatura, sem ter tido o mínimo cuidado de verificar a informação por meio de certidão de óbito.

6.2. O AR enviado aos sócios o foi em 11 e 19 de fevereiro e o edital de intimação foi expedido em 09 de fevereiro, ou seja, antes da remessa do mesmo ao sócio. De todo modo, só poderia ser feita a intimação editalícia se não fosse possível a intimação por outro modo.

6.3. A fundamentação expendida para a solidariedade foram os arts. 134, VII, e 135, I e III, do CTN, que direcionam a Luiz Esmayllim e a Sebastião da Silva, e não às pessoas que foram consideradas solidárias.

6.4. São juntados Certidão do Tribunal Superior Eleitoral dando conta da quitação junto à Justiça Eleitoral, o que prova que votou até out/2008; Informação de apoio para a emissão de certidão, da própria RFB, em que foram apresentadas declarações até 2006, consultas ao CNIS, em que o sujeito foi remunerado em 2008 e até janeiro de 2009.

6.5. Os solidários não foram, também, intimados dos procedimentos perpetrados. Estes foram intimados apenas como diligência, não podendo aceitar tal diligência como procedimento válido à ação fiscal.

6.6. Requer-se, por tudo, o cancelamento do lançamento em relação aos solidários.

7. Em 05/10/2009, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 524/565, em que expende os seguintes argumentos.

7.1. Preliminar de prescrição: o prazo para o lançamento de tributos expira em cinco anos após o fato gerador, conforme o art. 150, §4º, arts. 156 e 168 do CTN, e súmula nº 150 da Corte Constitucional. Por isso, ocorrera a prescrição dos fatos geradores anteriores a 04/09/2004, atingindo o IRPJ e a CSLL dos dois primeiros trimestres de 2004.

7.2. Da responsabilidade solidária: aqui, o contribuinte repete a alegação que já foi feita pelo responsável solidário, de que a ECT não chega até o seu endereço, devendo a RFB realizar diligência pessoal. Repete, ainda, os demais argumentos já relatados nos itens 6.1 a 6.5.

7.3. Da ilegalidade da quebra do sigilo bancário: não houve regular intimação do contribuinte, o que impossibilitou a apresentação espontânea de informações bancárias.

7.4. Multa agravada e multa aplicada: quanto à suposta simulação na alienação das quotas, a fiscalização não tomou as medidas necessárias para intimar os sócios efetivos; foram negligenciados atos e informações pela fiscalização. Quanto à fraude nas informações, restava clara a destinação à exportação das notas fiscais emitidas para os clientes. Não pode ser decretada como fraude operação regular. As informações foram prestadas conforme a contabilização. Logo, não é cabível o “agravamento”, devendo ser aplicada apenas a multa de ofício. A simples omissão de rendimentos não autoriza a qualificação da multa de ofício, o que está na súmula nº 14 do 1º CC. A multa deverá ser reduzida para 50%, conforme o enquadramento do auto de infração, art. 44, II, da Lei nº 11.430/96.

7.5. Ilegalidade da taxa selic: é ilegal e inconstitucional a sua aplicação.

7.6. Inacumulatividade de taxa de juros e multa: a taxa Selic já abrange correção monetária e juros de mora, razão pela qual não poderia incidir conjuntamente à multa.

7.7. Da constituição definitiva do crédito tributário: o ano de 2004 e os dois primeiros trimestres de 2005 já foram alvo de lançamento, estando atualmente na PGFN para fins de ajuizamento. Não pode ser modificado o lançamento já efetuado, devendo os atos registrados até o período compreendido serem validados, e anulados os posteriores, ora impugnados.

7.8. Da constituição do IRPJ: as vendas identificadas não devem ser tributadas pelo lucro arbitrado, pois fazem parte de um cenário de apuração que deve ser obtido não somente pela simples existência de depósitos em conta bancária. Afinal, pode-se até afirmar que os depósitos bancários não contabilizados são indícios ou prova de omissão de receita, mas essa receita deve ser apurada na forma da lei, art. 42, §2º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, não cabe a exigência do tributo com base na presunção. Afinal, tendo o Fisco adotado uma base de cálculo irreal, que manteve os lançamentos por ser impossível verificar a real base de cálculo do arbitramento, devem ser cancelados os lançamentos contestados.

7.9. Ao final, requer a improcedência do auto de infração; não sendo esse o entendimento, requer a prescrição do período anterior a setembro de 2004; afastamento da solidariedade dos antigos sócios; ilegalidade da obtenção dos dados bancários; com a apresentação dos livros fiscais de 2004 e 2005, sejam apurados os valores reais de faturamento; desconsiderada a multa agravada, aplicando-se apenas multa de 50%; reconhecimento da constituição definitiva dos créditos relativos a 2004 e aos dois primeiros trimestres de 2005; a desconsideração da totalidade dos valores lançados e autuados; redução da multa a patamares aceitáveis, entre 2% a 10%; afastamento da taxa Selic ou a sua inaplicabilidade cumulada com qualquer outra forma de incremento do valor.

8. Em 09/03/2010, esta 1ª Turma da DRJ converteu o julgamento em diligência para que fossem feitos esclarecimentos, conforme fl. 1.104.

9. Foram, então, entranhados (a) documento feito pelo ESPEI, fls. 1.105/1.109; (b) novos termos de intimação aos responsáveis solidários, fls. 1.110/1.118, sendo que Evaldo Marcos Pavanato foi cientificado em 23/03/2010, Maria Cristina Mourão Veloso, em 26/03/2010, e Oliveira Paz King, em 04/05/2010.

10. Evaldo e Maria apresentaram resposta à Fiscalização, fls. 1.119/1.138, assim como o próprio contribuinte, fls. 1.138/1.144. Nesta, o contribuinte "reconhece explicitamente sua responsabilidade, isentando os sócios anteriores, e trazendo para si tais atributos", fl. 1.131.

11. A autoridade fiscal lavrou, então, auto de infração complementar, fls. 1.145/1.148, com o seguinte conteúdo, em síntese.

11.1. Foram encaminhados Termos de Intimação aos três sujeitos passivos solidários. 11.2. São mantidos integralmente os autos de infração originais, sendo complementados com o auto de infração complementar.

11.3. Conforme o item 3.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, esta fiscalização não deixa dúvidas de que esteve no endereço pessoalmente. "Comparecemos a rua Marechal Floriano Peixoto, e não localizamos o nº 6.872, indicado como sendo o endereço residencial do sócio". Complementamos, declarando que houve, durante essa fase de diligências, mais uma vez, o comparecimento deste Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil à rua Marechal Floriano Peixoto e /altura do número indicado, constatamos a existência do nº 6.860 (Posto Guri) e sem seguida o nº 6.938 (Polihauer Fisioterapia), não existindo, pois, o nº 6.872.

11.4. Foram, ainda, anexados os ARs a que alude a fl. 227 e o Relatório de Pesquisa e Investigação que trata da não localização da empresa, nas fls. 1.105/1.109.

12. Em 01/06/2010, o auto de infração complementar foi cientificado pessoalmente ao procurador Magnus Piber Maciel, que representa todos os quatro contribuintes (a pessoa jurídica e as três pessoas físicas), conforme procurações encartadas.

13. Finalmente, em 01/07/2010, os três responsáveis solidários, "antigos sócios", apresentaram conjuntamente uma única impugnação ao auto de infração complementar, fls. 1.154/1.162, da qual se extrai a seguinte síntese.

13.1. A não realização de intimações pretéritas implicam anulação dos atos seguintes, em especial do lançamento realizado. Após cumprida a formalidade legal, de intimação regular, é que deverá ser efetuado o lançamento.

13.2. A solidariedade é infundada, porque o sócio é vivo e o gestor compareceu aos autos.

13.3. O item 6.2.1 informa que Evaldo participava ativamente da administração da empresa. Mas assinar cheques e representar a empresa perante terceiros não significam administração, uma vez que os assinava sob outorga do gestor. Já acerca da representação perante terceiros, o documento de fl. 26, do Anexo II, relaciona os sócios da empresa, todos. E a transferência das quotas não foi irregular, pois o sócio supostamente morto está vivo e o gestor compareceu espontaneamente no feito. Em relação a Oliveiros, por que a Fiscal busca subsídios novamente depois de já expedido o edital? Ademais, segundo o porteiro, a Fiscal agiu em desacordo com a lei, perturbando-lhe ilegalmente, intimidando-o e tentando invadir o local da moradia.

13.4. A diligência era para demonstrar a efetiva intimação do sócio, e a Fiscal apenas traz alegação, recente, para esquivar-se de reconhecer a falta da mesma. Não demonstrou ter efetivamente feito intimação regular. Nos documentos inseridos nas fls. 1.105/1.109, apenas há foto da filial, que não funcionava mais à época. Não há prova relativa à matriz.

13.5. Reproduz, então, argumentos já apresentados na impugnação pretérita 13.6. Ao final, requer o cancelamento do lançamento em relação ao sujeito passivo ora impugnante. São, na verdade, os três "antigos sócios".

A 1ª Turma da DRJ/CTA considerou procedente o lançamento (fls. 1181/1202), mantendo o crédito tributário exigido, inclusive em relação aos responsáveis solidários, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário : 2004, 2005, 2006, 2007

ESTABELECIMENTO MATRIZ. INEXISTÊNCIA NO ENDEREÇO CADASTRAL. EDITAL.

Provado que o estabelecimento matriz não existe no endereço cadastral, por meio de diligências realizadas pela autoridade fiscal e pelo Espei-9a Região Fiscal, é considerada improficua a tentativa de intimação, facultando-se à autoridade fiscal a intimação pela via de edital.

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. ART. 530, III, DO RIR/99.

É correto o arbitramento baseado na total não-apresentação de livros contábeis e fiscais, o que configura a impossibilidade de se aferir o lucro real e a hipótese de arbitramento do lucro a que se refere o art. 530, III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS.

A interposição fraudulenta de pessoas é conduta que configura sonegação e, por si só, é capaz de determinar a qualificação da multa proporcional de ofício para 150%.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007**SOLIDARIEDADE PASSIVA. PLURALIDADE DE SUJEIÇÃO PASSIVA SEM BENEFÍCIO DE ORDEM.*

Na solidariedade passiva tributária, há dois sujeitos passivos tributários umbilicalmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária, em razão do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal; não há um devedor ocupante da posição de sujeito passivo tributário, a pessoa jurídica, e uma pessoa (física) obrigada a garantir o adimplemento, em caso de insolvência.

COMPETÊNCIA DA DRJ PARA JULGAR O SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

Compete às Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento proceder ao julgamento, em primeira instância, das impugnações oferecidas pelos sujeitos passivos nos processos de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive quando há solidariedade passiva entre os sujeitos passivos de uma única obrigação tributária.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. PRAZO PARA A IMPUGNAÇÃO.

Havendo mais de um sujeito passivo da obrigação tributária, o prazo para todos impugnarem a exação começa a correr a partir do dia em que o último sujeito passivo tenha sido cientificado do lançamento.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentam em conjunto o recurso voluntário de fls. 1218/1244, repisando os argumentos de suas peças impugnatórias.

É, no essencial, o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso voluntário apresentado em conjunto pela contribuinte autuada e responsáveis solidários atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Preliminares

Inicialmente, a contribuinte alega que não foi devidamente intimada do Termo de Início de Fiscalização. Segundo a contribuinte, a autoridade fiscal teria se equivocado ao dizer que a empresa não teria sido localizada, quando, na verdade, a empresa existe no endereço cadastral. Apenas a ECT não faz entregas no endereço, como denotaria a expressão "não há entrega domiciliar", constante do AR. Segundo a contribuinte, ainda, existindo a empresa no endereço cadastral e frustrada a ciência postal, por inexistir serviço de entrega domiciliar da ECT no local, seria dever do Fisco proceder à intimação pessoal com diligência ao local, ao invés de proceder à intimação por via editalícia.

Esse ponto foi objeto de verificação na diligência fiscal solicitada pela DRJ. No entanto, na ocasião, a autoridade fiscal juntou aos autos relatório proferido pelo Espei - Escritório de Pesquisa e Investigação - da 9ª Região Fiscal (fls. 1105/1108), no qual há a constatação de que os auditores fiscais diligenciaram até o endereço da matriz e não foi possível localizar o terreno/fazenda, por isso não prosperam as afirmações da contribuinte.

Adiante, a contribuinte ainda alega que a correspondência ao sócio Luiz Esmayllim teria sido feita no número nº 584, quando o correto seria o nº 6.872.

Ora, conforme o item 3.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, a autoridade fiscal compareceu pessoalmente no endereço da rua Marechal Floriano Peixoto e não localizou o nº. 6.872. Além disso, o período de diligências solicitadas pela DRJ, o auditor fiscal mais uma vez compareceu à rua Marechal Floriano Peixoto na altura do número indicado, constando a existência do nº 6.860 (Posto Guri) e sem seguida o nº. 6.938 (Polihauer Fisioterapia), razão pela qual concluiu não existir o nº 6.872, conforme Relatório de Pesquisa e Investigação na 9ª Região Fiscal, que trata da não localização da empresa (fls. 1105/1109).

Combatendo os demais argumentos apresentados pela contribuinte, vale dizer que não há qualquer vício no lançamento em razão de ter a autoridade fiscal afixado o edital de intimação da pessoa jurídica antes do envio das correspondências pela via postal aos sócios nomeados no contrato social. Isso porque, em relação à pessoa jurídica, a afixação do edital ocorreu apenas após ter sido infrutífera a tentativa de ciência pelas vias postal e pessoal, tendo, assim, sido atendidos os requisitos estabelecidos no art. 23 do Decreto nº. 70.235/72.

Ademais, a diligência fiscal solicitada pela DRJ também comprovou o envio, por via postal, com Aviso de Recebimento, do Termo de Início de Procedimento Fiscal a que alude à fl. 227.

Finalmente, sustenta a contribuinte que os ex-sócios não foram intimados dos procedimentos fiscalizatórios, tendo sido intimados apenas como diligência, o que resultaria na invalidade da ação fiscal em relação a eles.

Com efeito, também aqui merece ser mantida a decisão recorrida, pois, como aduziu, não é necessário que os sócios solidariamente responsabilizados tenham sido intimados desde o início do procedimento fiscal, já que essa fase é meramente inquisitorial, anterior ao início do processo administrativo fiscal.

Aliás, como bem afirmou o julgador *a quo*, tal exigência, se existisse, inviabilizaria a própria responsabilização solidária, já que esta apenas é aferida no curso da ação fiscal.

A análise da decadência e da manutenção da responsabilização solidária dos antigos sócios pelo crédito tributário lançado depende da análise do mérito, razão pela qual tais questões serão enfrentadas mais adiante.

Mérito

Para logo, vale dizer, que estou convencido de que houve simulação na conduta dos sócios por meio da qual teria ocorrido a suposta transferência de suas quotas para novos sócios, que na verdade são meras interpostas pessoas (“laranjas”).

Em 05/01/2006, quando o capital social montava R\$ 1.210.000,00, composto basicamente por um único imóvel rural, no valor de R\$ 1.200.000,00, foi operada a redução do capital social para R\$ 10.000,00, sendo o imóvel entregue aos sócios. No mesmo dia, ato contínuo, teria ocorrido a suposta transferência da integralidade das quotas sociais dos três ex-sócios (que vieram a ser responsabilizados solidariamente) para os novos sócios, interpostas pessoas, Luiz Augusto Esmayllim e Sebastião da Silva. Em 15 de janeiro de 2007 é registrado, na Junta Comercial do Paraná, distrato social, onde consta o encerramento das operações da empresa.

Ocorre, contudo, conforme apurado pela fiscalização, que as operações da empresa continuaram acontecendo como se não houvesse qualquer mudança nos quadros societários, sendo certo que os novos sócios jamais assinaram qualquer documento bancário da empresa. Os cheques continuaram a ser assinados pelos antigos sócios, Oliveiros Paz King e Evaldo Pavanato.

Em resposta à intimação fiscal, Oliveiros Paz King e Evaldo Pavanato afirmaram que continuaram gerindo a empresa, o que fariam até que houvesse a total transferência de todas as atividades, já que estas eram complexas.

Diante disso, até aqui, corroboro a conclusão da decisão recorrida no sentido de que essa resposta de Oliveiros Paz King e Evaldo Pavanato mostra-se verdadeira confissão, já que expressamente reconhecem que a gestão de fato da empresa era por eles realizada.

Ora, não é crível que tenha ocorrido qualquer alienação de participação societária e que, em todos os aspectos da vida da sociedade, esta continue sendo gerida como antes, pelos antigos sócios-administradores.

Também causa estranheza que a empresa tenha sido vendida pela módica quantia de R\$10.000,00 e que os antigos sócios continuem a praticar todos os atos de gestão, cabendo aos novos sócios somente a responsabilidade pelo ativo e passivo, conforme distrato social.

Nesse passo, vale lembrar que vários documentos foram trazidos aos autos pelas autoridades fiscais comprovando que os antigos sócios geriam a sociedade mesmo após sua suposta retirada. Como exemplo, diga-se que (i) os documentos de compra e venda de veículos enviados pelo DETRAN (fls. 2/12 do Anexo II) foram assinados pelo antigo sócio nos anos de 2006, 2007 e 2008, após a suposta transferência da sociedade e o distrato social; e que (ii) consta nos autos contrato de confissão de dívida e quitação parcial firmado com Serraria Campos de Palmas, em 08/02/2006, em que a empresa é representada pelos seus antigos sócios Oliveiros Paz King, Evaldo Marcos Pavanatto e Márcia Cristina Mourão Veloso, ato assinado por Oliveiros Paz King.

Com efeito, a conclusão a que chegaram a fiscalização e a DRJ não está baseada, como sustenta a contribuinte, no simples fato de que o pai de Sebastião da Silva declarou, em resposta à intimação dirigida a Sebastião da Silva, que seu filho já havia falecido em data anterior à suposta ocorrência da alienação.

Em verdade, o fato de Sebastião da Silva estar vivo ou morto não interfere na conclusão de que a alienação foi simulada, pois, diante do conjunto probatório colacionado, que inclui até mesmo confissão dos antigos sócios no sentido de que continuaram a administrar a empresa após a data da suposta transferência, não restam dúvidas de que não houve alienação alguma.

Assim, a meu ver, é certo que com a transferência das quotas para "laranjas", objetava, tão somente, eximir os ex-sócios do pagamento dos tributos que foram sonegados.

Também acompanho o entendimento da decisão recorrida quando afirma que o valor probatório da declaração firmada por Luiz Augusto Esmayllim e dos documentos a ela anexos (Instrumento particular de transação, fls. 1.135/1.136, e Declaração de propósito, fl. 1.137), no sentido de que seria efetivamente o gestor da empresa, sucumbe diante do conjunto de evidências já expandido. Mesmo porque, como bem notou a decisão *a quo*, ambos os documentos foram objeto de autenticação pelo Cartório Distrital de Umbara em 26/05/2009 e 17/09/2009, respectivamente; ou seja, muitos anos após a suposta transferência de quotas e já com a empresa sob fiscalização, indício de que tais documentos tenham sido firmados *a posteriori*, objetando convencer as autoridades fiscais quanto à efetividade da alienação de quotas.

Portanto, os fatos apontados são suficientes para demonstrar que os antigos sócios eram responsáveis pela administração da sociedade mesmo após sua suposta retirada em janeiro de 2006 e que realizaram um conjunto de operações para, ao final, dissolver irregularmente a pessoa jurídica, iludindo o Fisco no que se refere à titularidade da empresa.

E, a partir dos atos praticados por eles, tais como a apresentação reiterada de suas DIPJ's e DICON com informações falsas, sonegando ao Fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores; a distribuição de lucros muito superiores aos lucros efetivamente incorridos pela pessoa jurídica; a falta de contabilização de despesas e notas fiscais; a venda de mercadorias à margem de sua escrituração; bem assim como a interposição fraudulenta de pessoas e a dissolução irregular da sociedade, restou cristalino que os ex-sócios

responsabilizados solidariamente agiram de forma simulada na alienação de quotas, na tentativa de ilidir sua responsabilidade tributária.

Em razão da total ausência de ativos da sociedade e de sua dissolução irregular - transferência para interpostas pessoas, é cabível a responsabilidade pessoal dos sócios nos termos dos artigos 134, inciso VII e 135, incisos I e III, do CTN, devendo ser mantida a atuação e a responsabilização solidária dos antigos sócios Oliveiros Paz King, Evaldo Marcos Pavanatto e Márcia Cristina Mourão Veloso.

Multa qualificada

Reforço que, tais condutas se encaixam na definição de fraude e sonegação capazes de determinar a qualificação da multa proporcional de ofício para 150%, razão pela qual, também nesse ponto, improcede a reclamação da contribuinte.

Decadência

Lançamentos com multa de 150%

Constatada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), conforme decisão do STJ tomada sob o regime dos recursos repetitivos. Conforme vem reiteradamente decidindo esta Turma, com esta composição, o termo inicial para os fatos geradores ocorridos em 2004 é 01/01/2006, primeiro dia do exercício subsequente ao do exercício de 2005, primeiro ano em que o lançamento poderia ser feito.

Tendo a contribuinte optado em 2004 pela apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido e considerando que parte dos créditos foi objeto de arbitramento, sua apuração torna-se definitiva no encerramento de cada trimestre. Assim, para fatos imponíveis ocorridos no ano-calendário de 2004, o lançamento relativo ao primeiro trimestre apenas poderia ser feito em 01/01/2006, expirando-se em 31/12/2010. O mesmo prazo aplica-se ao PIS e à COFINS, cuja periodicidade é mensal.

O lançamento do auto de infração original foi cientificado 03/09/2009 para a pessoa jurídica. Portanto, não existem períodos alcançados pela decadência.

Nesse contexto, importa dizer que, quanto à contribuinte pessoa jurídica, o auto de infração complementar apenas entranhou novas provas aos autos (AR's, comprovantes de citação por via pessoal, etc), sem inovar nos motivos de fato que embasaram o lançamento, nos cálculos, no enquadramento legal, razão pela qual essa complementação, resultado da diligência solicitada pela DRJ, não interfere na questão da decadência.

Abro parênteses, aqui, para enfatizar que houve impugnação dos lançamentos tanto pela Contribuinte, quanto pelos responsáveis solidários.

Considerando que, como dito, os lançamentos relativos a cada trimestre do ano-calendário de 2004 apenas poderiam ser feitos em 01/01/2006 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando-se em 31/12/2010, quando as pessoas físicas tomaram ciência do auto de infração não havia decaído o direito da Fazenda Pública lançar os créditos tributários referentes ao ano de 2004.

Já no que tange ao PIS e a COFINS, o termo inicial para contagem da decadência relativa a cada mês do ano-calendário 2004 iniciou-se em 01/01/2006, portanto, não ocorreu a decadência.

Lançamentos com multa de 75%

No que se refere a parcela das infrações "Receitas operacionais (atividade não imobiliária) revenda de mercadoria" (fls. 92/93 e 95/103), para os quais foi aplicada multa de apenas 75%, existindo registro de pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por parte da Recorrente que se caracterize como antecipação, será cabível a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Para o ano-calendário de 2004, há registro de pagamento antecipado de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 26/55). Os lançamentos relativos a cada trimestre do ano-calendário de 2004 poderiam ser feitos em 01/04/2004, 01/07/2004, 01/10/2004 e 01/01/2005 para IRPJ e CSLL e a cada mês para PIS e COFINS. Considerando a ciência da pessoa jurídica em 03/09/2009, encontram-se decaídos os dois primeiros trimestres de 2004 para fins de IRPJ e CSLL (já que não houve lançamento com multa de 75% para o terceiro trimestre de 2004) e os meses de janeiro a agosto de 2004 para fins de PIS e COFINS.

Constituição definitiva do crédito tributário

A contribuinte afirma que o ano de 2004 e os dois primeiros trimestres de 2005 já foram objeto de lançamento, estando atualmente na PGFN para fins de ajuizamento, e que, portanto, seriam nulos os lançamentos em tela, em razão de não ser possível modificar-se o lançamento anterior.

A decisão recorrida informa que em pesquisa ao sistema de apoio à emissão de certidão, fls. 1.177/1.180, foram identificados quatro processos na PGFN, todos na situação "ativa ajuizada exigibilidade suspensa - declaração de inclusão consolidação parcelamento da Lei nº 11.941/09", sendo dois autuados em 2006, relativos ao IRPJ e à CSLL, respectivamente, e dois autuados em 2008, um relativo a "outras multas" e outro a "IRPJ".

Analisando o sistema da Dívida Ativa da PGFN, fls. 1.164/1.176, verificou, ainda, que os débitos dos processos de IRPJ e CSLL relativos a 2004 referem-se a valores que foram informados pela contribuinte em DCTF's que se encontram na situação "cancelada" nos sistemas da RFB, em virtude de ter a contribuinte as retificado posteriormente. Dessa forma, está claro que não são valores que tenham conexão com os presentes autos de infração.

Quanto aos débitos relativos a 2005, aduz a decisão recorrida que não guardam conexão nem com as DCTF's nem com os autos de infração, tratando-se de valores diminutos se cotejados com os lançados por meio dos autos de infração objeto do presente processo.

Aqui, a análise feita pela DRJ não é precisa, mas, considerando que a contribuinte sequer aponta o número dos processos a que se refere ou os valores dos créditos constituídos em cobrança pela PGFN e que, em tese, o lançamento de um tributo não invalida outro lançamento referente ao mesmo tributo e período de apuração, as alegações não merecem respaldo.

Sigilo bancário

Não prosperam as queixas da contribuinte relacionadas à quebra de seu sigilo bancário, haja vista que a mesma foi devidamente autorizada pela 2ª Vara Federal Criminal em Curitiba.

Arbitramento do lucro

A contribuinte considera que as vendas identificadas por meio de provas diretas não devem ser objeto de tributação pelo lucro arbitrado.

Contudo, como bem pontuou a decisão recorrida, o arbitramento foi motivado pela total não-apresentação de livros contábeis e fiscais, assim como demais documentos requisitados, o que configura a impossibilidade de se aferir o lucro real e a hipótese de arbitramento do lucro a que se refere o art. 530, III, do RIR/99.

Vale dizer que a contribuinte tinha o dever de manter consigo a documentação exigida pela fiscalização, não sendo possível, *in casu*, desconstituir o arbitramento realizado, já que a contribuinte teve prazo suficiente para apresentar a documentação e não o fez.

Destarte, cabe lembrar que nos anos de 2004 e 2005, conforme apurado pela fiscalização, a empresa **(i)** informou a menor as receitas para a apuração do IRPJ e CSLL; e **(ii)** informou que quase totalidade das receitas eram de exportação, para fins de apuração do PIS e da COFINS, de forma que o nível de distorção das informações prestadas pela empresa foi tão alto, que os valores de receitas informadas foram inferiores aos lucros que a empresa declarou ter distribuído. Já nos anos de 2006 e 2007, mesmo a empresa tendo efetuado vendas (conforme demonstrativo às fls. 126/148 - anexo I) e movimentação bancária nos valores de R\$ 7.604.384,14 e R\$ 909.178,93, não informou qualquer valor de receita e tampouco efetuou recolhimentos de tributos e contribuições.

Por tudo isso, está correto o arbitramento levado a cabo pela autoridade fiscal.

Presunção omissão de receitas

A contribuinte ainda considera que os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada são meros indícios de omissão de receitas, mas não suficientes ao lançamento.

Sobre o tema, vale lembrar que a Lei nº. 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Trata-se de uma presunção legal, prova indireta de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, não comprovados pelo titular da conta corrente com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

Nesse caso, há inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

Multa caráter confiscatório

No mais, pleiteia a contribuinte, em apertada síntese, que, a multa de 75% tem caráter confiscatório.

A esse propósito, registre-se que a falta de pagamento ou recolhimento de imposto é uma das hipóteses previstas no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, capaz de ensejar a aplicação das multas nele cominadas.

Ademais, descabem as análises de infração ao princípio constitucional do não-confisco ao julgador administrativo, conforme preconiza o enunciado da Súmula nº. 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Taxa Selic

A contribuinte sustenta a ilegalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora. Sobre esse tema, aplica-se a Súmula nº. 4 do CARF:

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

Juros sobre multa de ofício

A contribuinte aduz, ainda, a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim 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.*

§ 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.***

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não

pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

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.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabelecerá o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Dessa forma, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

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.

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.
Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.
(Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008)

(...). INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa

de ofício. (Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008)

(...) JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). (Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007)

(...). JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.(...). (Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da CSRF ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.(Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008)

Desse modo, entendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

Conclusão

Isso posto, encaminho meu voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso voluntário** para, preliminarmente, manter a responsabilidade solidária dos antigos sócios e excluir o crédito tributário lançado referente aos períodos já decaídos, a saber:

Lançamentos com multa de 75%

IRPJ e CSLL do 1º e 2º trimestres de 2004 e PIS e COFINS dos meses de janeiro a agosto de 2004.

No mérito, mantenho integralmente o crédito tributário lançado, excluindo-se apenas os valores referentes à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS, em razão da estreita relação de causa e efeito.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

O arts. 25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

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

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

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

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

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais

apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

¹ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

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

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

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

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 d. 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.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício²:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

*A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)*

Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:

"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." (grifos meus)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

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)

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO