



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

Processo nº 11444.001524/2010-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.225 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente PROESTE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância que teria deixado de apreciar razões de defesa trazidas à impugnação, quando demonstrado que todas as argumentações da autuada foram analisadas pela autoridade julgadora.

ENQUADRAMENTO LEGAL GENÉRICO. PREJUÍZO À DEFESA. INOCORRÊNCIA. Incabível a arguição de prejuízo à defesa em função de enquadramento legal genérico quando o sujeito passivo não indicou qualquer irregularidade nos dispositivos mencionados que dificultasse a compreensão das irregularidades que foram imputadas.

NULIDADE. DOCUMENTOS NÃO ENTREGUES COM O AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em prejuízo à defesa pela não entrega de documentos junto com o auto de infração, quando demonstrado que tais documentos têm origem na própria autuada ou contêm informações já fornecidas. Ademais, a presença de todos esses elementos no processo que formalizou a exigência, com prazo para impugnação, supriria qualquer eventual omissão quanto ao não fornecimento anterior.

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. MESMA AÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL. CABIMENTO. Devem ser deduzidos na reconstituição do Lucro Líquido, bem como do Lucro Real, o PIS e a COFINS lançados concomitantemente, na mesma ação fiscal. Isso porque não há qualquer impedimento legal nesse sentido, haja vista que o lançamento de ofício não implica na suspensão da exigibilidade dos tributos exigidos, que somente ocorrerá na hipótese de impugnação tempestiva. A penalidade em face de infrações é a multa de ofício, que

incidente proporcionalmente ao tributo, e não a majoração deste.

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº4).

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a multa isolada, quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14)

Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para (i) cancelar a exigência da multa isolada, (ii) acolher a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e (iii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que dava provimento em menor extensão, acolhendo exclusivamente a redução da multa de ofício, aplicada junto com o tributo, ao percentual de 75%. Ausente o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado Digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

(Assinado Digitalmente)

Antonio José Praga de Souza – Redator Designado.

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

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que baixo transcrevo:

Contra a contribuinte PROESTE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 1.870.576,14, para exigência de IRPJ, contribuição para o PIS, Cofins e CSLL, além de multas isoladas, relativos ao ano-calendário de 2006.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

1. No intuito de subsidiar o procedimento fiscal e tendo em vista que certas pessoas jurídicas informaram, por meio da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF terem efetuado pagamentos de remunerações para o sujeito passivo no ano-calendário de 2006, foram emitidas intimações para as seguintes pessoas jurídicas: (1) BV Financeira S/A, (2) Crédito Financ. e Investimento, (3) HSBC Bank Brasil S/Abanco Múltiplo, (4) Banco Itaucard S/A, (5) Banco Itauleasing S/A, (6) Banco Finasa S/A, (7) Banco GMAC S/A, (8) General Motors do Brasil S/A, (9) Itau Unibanco S/A, (10) MAPFRE Vera Cruz Seguradora S/A e (11) Indiana Seguros S/A, fim de: a) confirmar os pagamentos informados; b) comprovar os negócios realizados que originaram os pagamentos; e c) apresentar cópia dos contratos firmados com o sujeito passivo e informar o banco, agência e conta onde foram depositados os pagamentos.

2. Atendendo às intimações, as pessoas jurídicas retromencionadas apresentaram os documentos e informações solicitados, os quais foram analisados conjuntamente com a escrituração contábil apresentada pelo sujeito passivo.

3 Dando continuidade ao procedimento fiscal, em 21/09/2010 foi emitido Termo de Constatação Fiscal, certificando o sujeito passivo de que, para cada fonte pagadora, constava nos sistemas informatizados da Receita Federal informação de pagamentos efetuados ao sujeito passivo, com os respectivos valores, no Ano-calendário 2006.

4. No mesmo Termo, a autoridade fiscal certificou o contribuinte de que todas as citadas fontes pagadoras confirmaram os pagamentos e informaram que os desembolsos referem-se a remuneração por serviços de intermediação na contratação de financiamentos e arrendamentos mercantis de veículos ou a prestação de serviços de conserto de veículos sinistrados.

5. Ademais, as fontes pagadoras apresentaram demonstrativos contendo datas dos pagamentos, valores pagos, banco, agência e conta em que os valores foram depositados.

6. Informa o agente fiscal que, consultando as Notas Fiscais apresentadas pelo sujeito passivo, não localizou os documentos fiscais relativos aos serviços prestados.

7. Informa também o auditor fiscal que, analisando os Livros Diário apresentados pelo sujeito passivo, verificou que os valores recebidos da maioria das fontes pagadoras encontram-se escriturados a débito de contas contábeis *Bancos* e a crédito da conta contábil *Caixa*; entretanto, em todos os casos, não localizou na escrituração contábil apresentada a apropriação dos valores recebidos nas contas de receitas.

8. A autoridade fiscal cientificou ainda o contribuinte de que os fatos expostos caracterizavam omissão de receitas e que as referidas importâncias seriam tributadas na forma da legislação vigente à época dos fatos, ou seja, conforme a Lei nº 9.249/95, artigo 24, § 2º.

9. O agente fiscal concedeu prazo para que o sujeito passivo apresentasse documentos que justificassem ou contestassem os fatos constatados pela fiscalização.

10. Esgotado o prazo, o sujeito passivo não se manifestou.

11. Para fins do lançamento do IRPJ, o autuante apurou as bases de cálculo mensais do imposto (estimativa) adicionando as receitas à base de cálculo considerada pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil. Do resultado obtido, deduziu as retenções do imposto sofridas e as importâncias declaradas pelo sujeito passivo na DCTF e recolhidas.

12. A CSLL devida foi apurada aplicando-se a alíquota de 9% sobre a base de cálculo apurada. Do resultado obtido, o agente fiscal deduziu as importâncias declaradas pelo sujeito passivo na DCTF e recolhidas.

13. No lançamento da contribuição para o PIS e da Cofins, sobre os valores das receitas omitidas, o auditor-fiscal aplicou a alíquota de 1,65%, para o cálculo do valor devido do PIS, e a alíquota de 7,60%, para o cálculo do valor devido da Cofins.

14. A multa de ofício foi qualificada, pois, segundo a autoridade fiscal:

Os fatos de o sujeito passivo haver escriturado em todos os meses do ano-calendário 2006 o recebimento das referidas receitas a débito das contas contábeis "Bancos" e a crédito da conta contábil "Caixa", simulando que os recursos seriam originários do caixa da pessoa jurídica, sem entretanto apropriá-las em suas contas de receitas; não haver apresentado as Notas Fiscais que deveriam ser emitidas para acobertar os serviços prestados e não constarem em sua escrituração contábil as receitas provenientes de serviços prestados à MAPFRE Vera Cruz Seguradora S/A e ao HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo, demonstram que o sujeito passivo tentou reiteradamente impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária federal acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

15. Em razão dos fatos acima relatados caracterizarem o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sobre o valor do IRPJ e das contribuições apurados, foi aplicada multa qualificada de 150%, conforme o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

16. Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

17. Foram aplicadas multas exigidas isoladamente sobre o IRPJ e a CSLL não recolhidos, em razão de o sujeito passivo haver optado pela tributação do imposto de renda com base no lucro real anual, e estar sujeito ao recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL por estimativa.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com a autuação que lhe foi imposta, a contribuinte deu entrada com a impugnação de fls. 689/734, por meio da qual informa que defenderá ponto de vista não conforme com súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e sustenta, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.1. Da nulidade em face da confusa e errônea indicação do enquadramento legal nos autos de infração

Segundo a impugnante, no enquadramento legal do IRPJ foram dados como infringidos em torno de 40 dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), além de um dispositivo da Lei n. 9.249/95 e quatro da Lei n. 9.430/96.

Assevera que há uma impossibilidade jurídica de uma eventual omissão de receita infringir tal quantidade de dispositivos legais.

Sustenta que impugnar tantas imputações torna-se impossível, ou leva o contribuinte a "se perder" analisando dispositivos como o art. 146, inciso I, do RIR/99 que simplesmente afirma que as pessoas jurídicas são contribuintes do imposto.

O art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, ao determinar que o auto de infração deve, obrigatoriamente, conter a "disposição legal infringida" é evidente que se está dizendo "disposição legal realmente infringida".

Não seria correto dizer que uma omissão de receita infringe o art. 146, I, do RIR/99.

Cita jurisprudência administrativa que, no seu entender, teria reconhecido a nulidade de auto de infração em situação como a dos presentes autos.

Rechaça a alegação de ausência de prejuízo para a defesa quando o auto de infração descreve adequadamente os fatos, pois o prejuízo é inerente à sua fundamentação genérica.

II.2. Da nulidade por não ter sido entregue à autuada a íntegra do auto de infração

Assevera a autuada que o agente fiscal lhe entregou os autos de infração e o Relatório Fiscal, acompanhado de demonstrativos e do Termo de Encerramento, totalizando 62 folhas.

Segundo a impugnante, o Relatório Fiscal faz referência à folha 625 do processo.

Conclui a impugnante que não lhe foram entregues, ao menos, 563 folhas, pois, de acordo com o próprio Relatório (item 21), os Termos, demonstrativos e documentos nele mencionados, são partes integrantes e inseparáveis do auto de infração.

Para a suplicante, a não entrega desses documentos constitui indisfarçável cerceamento do direito de defesa com a conseqüente nulidade da ação fiscal.

A impugnante rechaça o argumento de poderia ter requisitado as cópias não entregues.

A uma porque teria que pagar por elas, o que não pode ser admitido, pois o autuado não é obrigado a pagar para receber seu auto de infração.

A duas porque as cópias não lhe seriam entregues no mesmo dia, diminuindo indevidamente o prazo de impugnação.

Cita jurisprudência administrativa que ampararia a conclusão de que a não entrega de documentos, como no caso em tela, caracterizaria cerceamento de defesa, inclusive quanto à simples conferência dos números.

II.3. A contribuição para o PIS e a COFINS exigidas de ofício devem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Assevera a impugnante que, caso procedentes as exigências de IRPJ e CSLL, delas devem ser deduzidos os valores lançados a título de contribuição para o PIS e Cofins.

Em apoio a essa conclusão cita entendimento doutrinário.

II.4. A taxa Selic é inconstitucional para cobrança de créditos tributários e não deve incidir sobre a multa lançada de ofício

A taxa Selic foi julgada inconstitucional pelo E. Superior Tribunal de Justiça, no RESP n. 215881/PR, razão pela qual é inaplicável para cobrança de créditos tributários.

A Súmula CARF nº 4, embora manifeste entendimento divergente, não foi aprovada por unanimidade.

Admitindo-se, apenas para argumentar, que o lançamento seja mantido, descabe também exigir taxa Selic sobre a multa lançada de ofício, por falta de amparo legal, consoante precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Alega, por fim, que também não são devidos os juros de 1% mencionados no art. 161 do CTN.

II.5. Os órgãos julgadores administrativos podem (devem) julgar com base em inconstitucionalidades

Assevera que há precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e entendimento da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no sentido de que ao órgãos administrativos podem decidir com fundamento na inconstitucionalidade de lei.

Sustenta que aplicar uma norma que contraria a Constituição, sob a alegação de que apenas o Poder Judiciário pode reconhecer inconstitucionalidade, é uma ofensa à própria Constituição.

Indaga a suplicante: como falar em ampla defesa se é recusada a apreciação de ofensa à própria Constituição?

Cita decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes em que aquele tribunal afirma que não aprecia alegações de inconstitucionalidades, mas, na realidade, faz tal apreciação.

A vedação ao exame de constitucionalidade, prevista no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF é de manifesta ilegalidade, por constituir inaceitável ingerência de autoridade administrativa no livre convencimento de autoridade julgadora.

Por outro lado, o art. 26A, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, é inconstitucional por impedir a ampla defesa assegurada pela art. 5º, LV da Constituição.

Lembra, por fim, a impugnante, que a Súmula 1º CC nº 2 foi aprovada com dezesseis votos contrários, e que não se defende que órgão administrativo declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Executivo, mas sim que manifeste sua convicção de que determinada norma ofende a Lei Maior.

II.6. A qualificação da multa de ofício não encontra amparo legal

Assevera a contribuinte que, aceitando-se a omissão de receita, apenas para argumentar, não se pode chamar de dolosa, para os efeitos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, uma falha contábil.

Sustenta que uma simples omissão de receita não autoriza a qualificação da multa de ofício, consoante Súmula CARF nº 14.

Cita jurisprudência administrativa que se aplicaria ao caso dos autos.

Afirma que da simples leitura do Relatório Fiscal constatase que o contribuinte em momento algum procurou dificultar ou impedir o trabalho fiscal, mas, sim, apresentou o que lhe foi solicitado.

II.7. As multas de ofício e isoladas não podem ser aplicadas concomitantemente

A impugnante promove a análise dos dispositivos dados como infringidos nos autos de infração do IRPJ e da CSLL: art. 44, par. 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei n. 5.172/66.

Segundo a contribuinte, os incisos I e II do referido art. 44 não são aplicáveis concomitantemente: (a) o inciso I refere-se à multa do lançamento de ofício quando apura-se imposto ou contribuição não recolhido e então exige-se o imposto ou contribuição e a multa; e (b) o inciso II refere-se à multa isolada, isto é, quando se exige apenas a multa, por já não haver imposto ou contribuição a ser exigido, seja de pessoa física, ou jurídica.

Cita jurisprudência administrativa que manifesta esse entendimento.

II.8. As multas de ofício aplicadas são confiscatórias

Segundo a impugnante, as multas de ofício e isoladas totalizam R\$ 1.073.326,27, enquanto o Patrimônio Líquido da empresa totaliza R\$ 833.380,39, comprometendo o patrimônio empresarial.

Cita precedente do Primeiro Conselho de Contribuintes que reconhece caso de multa confiscatória, mas não declara tal fato, por entender que se trata de apreciação de matéria constitucional, de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Rechaça o argumento de que a proibição de confisco refere-se apenas ao que tecnicamente se chama tributo.

II.9. A jurisprudência deve ser levada em consideração no julgamento

Reconhece a impugnante que os órgãos julgadores têm dito que a jurisprudência não é vinculante, mas lembra que a jurisprudência é fonte do Direito e que, embora não tenham eficácia normativa, as decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa são de grande importância.

Sustenta, por fim, que não pode o Julgador deixar de analisar os acórdãos mencionados, e que o não esclarecimento das razões do julgamento em contrário impede a impugnante de rebater tais razões, ou mesmo concordar com elas, configurando cerceamento de defesa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília – DF, prolatou o Acórdão 03-45.618 negando provimento à impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o Ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza sonegação o fato de o contribuinte haver escriturado em todos os meses do ano-calendário de 2006 o recebimento de receitas a débito das contas contábeis "Bancos" e a crédito da conta contábil "Caixa", simulando que os recursos seriam originários do caixa da pessoa jurídica sem entretanto apropriá-las em suas contas de receitas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC.

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS.

Constatado que a escrituração contábil do contribuinte não contempla valores comprovadamente recebidos nas contas de receitas, cabível o lançamento de ofício para exigir o imposto de renda devido.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, das contribuições apuradas em ação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro líquido, das contribuições apuradas em ação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Devidamente cientificada, a interessada apresenta recurso voluntário a este Colegiado. Em preliminar, argúi a nulidade da decisão de primeira instância que teria deixado de apreciar: i) os argumentos quanto ao prejuízo da fundamentação genérica, ii) o entendimento da PGFN mediante parecer com efeitos vinculantes no sentido de os Órgãos administrativos podem decidir com base em inconstitucionalidade de lei, e iii) a afirmativa de que constitui nulidade a menção de dispositivo revogado (inciso IV, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

No mais, reitera as razões de defesa expeditas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo, preenche as condições de admissibilidade e merece ser conhecido.

1) Nulidade da decisão de primeira instância:

Em sede de preliminar, a recorrente suscita a nulidade da decisão de primeira instância que teria deixado de se manifestar sobre algumas das razões de defesa apresentadas na impugnação. São elas: i) os argumentos quanto ao prejuízo da fundamentação genérica, ii) o entendimento da PGFN mediante parecer com efeitos vinculantes no sentido de os Órgãos administrativos podem decidir com base em inconstitucionalidade de lei, e iii) a afirmativa de que constitui nulidade a menção de dispositivo revogado (inciso IV, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Para o item (i) a peça recursal mostra-se incoerente, pois questiona textualmente a análise da decisão feita nesta matéria, inclusive qualificando-a como “heresia jurídica”. Assim, na verdade o inconformismo da recorrente envolve questão de mérito e não falta de apreciação.

No caso do item (ii), a decisão recorrida enfrentou o tema da apreciação de questões constitucionais pelos Órgãos administrativos no item 5 do Acórdão questionado. Ainda que não tenha sido mencionado o Parecer da PGFN, a decisão deixou clara, inclusive com menção à Portaria do Ministro da Fazenda em que se baseou, a vinculação da autoridade administrativa de primeira instância ao entendimento da Receita Federal do Brasil. Quanto à segunda instância administrativa, é tema a ser tratado em momento posterior deste voto.

Em relação ao item (iii) falece razão à recorrente por dois motivos: Em primeiro lugar, porque a decisão deixa claro que a precisa descrição dos fatos supriria eventuais incorreções no enquadramento legal. Mesmo que a recorrente não concorde com esse posicionamento, a questão foi enfrentada. Em segundo lugar, mesmo que se considerasse insaneável o enquadramento legal equivocado, fato é que não houve qualquer engano na menção do dispositivo sob enfoque. O auto de infração cita: *Artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.* Houve respeito à alteração legislativa, tanto é que a multa já foi aplicada com o percentual de 50% estabelecido no novo regramento.

2) Nulidade – enquadramento legal genérico:

A alegação de que o lançamento é nulo em função do enquadramento legal genérico não merece prosperar. Esse relator poderia especificar a razão de cada um dos dispositivos mencionados, mas esse procedimento torna-se desnecessário por dois motivos: Em primeiro lugar pelo fato de a defesa, além da questão enfrentada no parágrafo anterior, não ter identificado qual norma mencionada estaria equivocada; em segundo lugar porque a autuada defende-se contra os fatos que lhe são imputados. Nesse aspecto, a interessada demonstrou ter

perfeita compreensão das irregularidades a ela atribuídas, não se vislumbrando qualquer prejuízo à defesa resultante de uma suposta generalidade no enquadramento legal.

3) Nulidade – Folhas do auto de infração não entregues:

Não procede a reclamação quanto à falta de entrega ao sujeito passivo de folhas do auto de infração. Os principais elementos que serviram de base à formalização da exigência são os documentos encaminhados pelas fontes pagadoras em resposta às intimações do Fisco. Dentre esses documentos, aqueles que identificam os valores pagos, considerados como receita e aqui tributados, foram entregues ao sujeito passivo junto com os autos de infração permitindo-lhe a correta identificação da exigência. Quando aos demais, correspondem à DIPJs e cópias de livros fiscais do próprio sujeito passivo e alguns contratos firmados com as fontes pagadoras referente aos valores recebidos; nesse último caso com informações já disponibilizadas, conforme informado no início deste parágrafo.

4) Dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

A dedutibilidade dos tributos e contribuições está estabelecida no art. 41, da Lei nº 8.981/95, matriz legal do art. 344, do RIR/99:

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

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

(.....)

Da leitura de tal dispositivo, vê-se que seu §1º estabelece exceção à regra geral de dedutibilidade de tributos na determinação do lucro real, mediante a vedação da dedutibilidade de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN. Entre essas hipóteses estão as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Assim, se o contribuinte não recolheu ou declarou os tributos devidos nos respectivos períodos de apuração, motivando seu lançamento de ofício e beneficiando-se da suspensão da exigibilidade do crédito em virtude da impugnação contra ele interposta (art. 151, inciso III, do CTN), ilegítima torna-se a sua dedução da base tributável no período.

Ademais, para ser dedutível, toda despesa precisa estar revestida dos atributos da liquidez e certeza. Ausente sua regular contabilização nos períodos respectivos e antes do julgamento definitivo da exigência relativa a tais contribuições, não se pode concluir que estão presentes tais atributos.

5) Taxa SELIC como indexador dos juros de mora:

A utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora é matéria consolidada neste Colegiado através da Súmula CARF nº 4 de Enunciado:

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

Em relação à alegada não vinculação dos julgadores à Súmula, engana-se redondamente a recorrente. Essa vinculação não apenas existe como está expressa no Regimento Interno do CARF e, mais ainda, a desobediência ao seu teor é falta grave que pode levar à perda do mandato. Veja-se o inciso VI, do art. 45, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(.....)

VI - deixar de observar, reiteradamente, enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF expedidas, respectivamente na forma dos arts. 72 e 76, bem como o disposto no art. 62;

(.....)

6) Apreciação de inconstitucionalidade da norma pelos Órgãos administrativos:

Trata-se de matéria também consolidada neste Colegiado através da Súmula CARF nº 2, de Enunciado: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

Fica prejudicada assim, a análise quanto à alegada natureza confiscatória das multas aplicadas.

Como explicitado no item anterior, a obediência ao teor da Súmula é obrigatória para os integrantes do CARF. Mesmo que a matéria não fosse sumulada, ressalte-se que o Parecer PGFN/CRF nº 439/96 tem aplicabilidade restrita e não com a extensão suscitada pela recorrente. Veja-se o teor do voto proferido pela Ilustre Conselheira SANDRA MARIA FARONI ao tratar deste tema no bojo do Acórdão 101-93.548, proferido pela então 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (os destaques foram por mim acrescidos):

(.....)

O Parecer PGFN/CRF nº 439/96, invocado pela Recorrente, responde a consulta formulada pelo Sr. Secretário da Receita Federal quanto às seguintes questões:

"a) podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão e unidade de órgão integrante do poder Executivo, em decisão administrativa, dar extensão a entendimento adotado pelo poder Judiciário, ou decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em conseqüência, negar aplicação de leis ou atos normativos que tenham sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando não suspensa sua execução pelo Senado Federal?"

(.....)

Em resposta a essas indagações, assim conclui o Parecer mencionado:

"31. Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente à primeira questão formulada na consulta, ressalvando-se que no uso de seu poder-dever de julgar, não estão aqueles colegiados rigorosamente *a dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário*, como se alega, o que seria, nos termos do memorando da autoridade consulente, contrário ao art. 1º do Decreto nº 73.529, de 1974.

32 Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida — como vem sendo até aqui — com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

(.....)

7) Juros de mora sobre a multa de ofício:

A questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 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.

8) Multa isolada – concomitância:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

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

(....)

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

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova

penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em pronunciamento neste Colegiado o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.³

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

⁴ *Idem*, *Idem* 12/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 26/

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual entendo que a imposição da multa isolada não merece reparo.

9) Qualificação da multa:

O Relatório Fiscal, ao tratar das razões que levaram à qualificação da multa estabeleceu (destaques do original):

Os fatos de o sujeito passivo haver escriturado em todos os meses do Ano-calendário 2006 o recebimento das referidas receitas a débito das contas contábeis "Bancos" e a crédito da conta contábil "Caixa", simulando que os recursos seriam originários do caixa da pessoa jurídica, sem entretanto apropriá-las em suas contas de receitas; não haver apresentado as Notas Fiscais que deveriam ser emitidas para acobertar os serviços prestados e não constarem em sua escrituração contábil as receitas provenientes de serviços prestados à MAPFRE Vera Cruz Seguradora S/A e ao HSBC Bank Brasil S/A - Banco Múltiplo, demonstram que o sujeito passivo tentou reiteradamente impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária federal acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Registre-se de imediato não haver controvérsia quanto à ocorrência da omissão de receitas. Tanto é assim que a interessada sequer apresenta razões de defesa contra o mérito da tributação.

A parte inicial do texto acima descreve a incontroversa omissão: Os fatos de o sujeito passivo haver escriturado em todos os meses do ano-calendário 2006 o recebimento das referidas receitas a débito das contas contábeis "Bancos" e a crédito da conta contábil "Caixa....

A seguir, a autoridade lançadora imediatamente define o procedimento do sujeito passivo como simulação. Assim, o lançamento contábil equivocado teria necessariamente a intenção de esconder da autoridade tributária a ocorrência do fato gerador.

De fato, os registros efetuados pela recorrente podem efetivamente refletir a conduta fraudulenta. Entretanto, não foram trazidos aos autos outros elementos de prova que corroborassem a conclusão fiscal. Receio que, a prevalecer o entendimento do Fisco, qualquer

lançamento contábil no qual uma receita deixe de ser reconhecida como tal em função de um possível erro de interpretação da legislação, implique na qualificação da multa.

Reitere-se: A omissão de receita está demonstrada. Entretanto, a conclusão quanto à conduta fraudulenta não está suficientemente embasada. Sob o tema, convém ressaltar que mereceu a edição de Súmula do CARF, justamente no intuito de ressaltar a necessidade de que seja apresentados elementos robustos de prova para distinguir a fraude da simples omissão de receita.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14)

Do exposto, voto por excluir a qualificação da multa.

10) Resumo:

Em resumo do exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, exclusivamente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(Assinado Digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

Nos debates para julgamento deste processo divergi do ilustre relator, conselheiro Leonardo Couto, quanto dedutibilidade do PIS e Cofins, lançado concomitantemente da base de calculo do IRPJ e CSLL, e também quanto a aplicação da multa de ofício isolada.

Pis e Cofins Lançados de Ofício. Dedução na base de cálculo do IRPJ/CSLL

Aduz o Relator que “... A dedutibilidade dos tributos e contribuições está estabelecida no art. 41, da Lei nº 8.981/95, matriz legal do art. 344, do RIR/99 ... Da leitura de tal dispositivo, vê-se que seu §1º estabelece exceção à regra geral de dedutibilidade de tributos na determinação do lucro real, mediante a vedação da dedutibilidade de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN. Entre essas hipóteses estão as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Assim, se o contribuinte não recolheu ou declarou os tributos devidos nos respectivos períodos de apuração, motivando seu lançamento de ofício e beneficiando-se da suspensão da exigibilidade do crédito em virtude da impugnação contra ele interposta (art. 151, inciso III, do CTN), ilegítima torna-se a sua dedução da base tributável no período.”

Com a devida vênia, o nobre relator equivoca-se em suas premissas.

Isso porque o lançamento de ofício não implica em suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário, que somente irá ocorrer se o contribuinte apresentar impugnação com fulcro no art. 15 do Decreto 70.235/1972.

Outrossim, a penalidade em razão de infrações à legislação tributária, aplicadas em lançamento de ofício são as multas proporcionais estabelecidas no art. 44 da Lei 9.430/1996, tal qual aplicado neste processo, jamais a majoração indevida dos tributos (IRPJ e CSLL).

Em verdade, não há qualquer dispositivo legal que vede essa dedutibilidade, ao contrário, o melhor entendimento da legislação é no sentido de que o autoridade-fiscal deve reconstituir o lucro líquido e o lucro real do contribuinte para apurar os tributos devidos. Nessa reconstituição devem ser consideradas as deduções (custos e despesas) verificadas pelo Fisco, não só pela observância do art. 142 do CTN, mas também pelo próprio princípio da lealdade da administração (tributária) para com os administrados (contribuintes).

Esclareço que não se trata de uma despesa com dedução condicional. Na hipótese de erros ou exonerações que impliquem no cancelamento do PIS e Cofins, sem a possibilidade de ajuste no IRPJ/CSLL, cabe ao contribuinte, após o trânsito em julgado, oferecer a tributação desse ganho. Do contrário estará sujeito a novo lançamento de ofício.

Neste sentido são várias as decisões deste Conselho, vejamos:

PIS e COFINS - BASE DE CÁLCULO - IRPJ – DEDUÇÃO. A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS e dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. 1ª. Conselho. Acórdão 108-09.526 - Grifei.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou a questão em vários julgados, dentre os quais: Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007, CSRF/01-05.585 de 5/12/2006, CSRF/01-05.368 de 6/1/2005, CSRF/01-02.596 de 15/3/1998. Vejamos a ementas:

“IRPJ – DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ: Na ausência de proibição legal específica, o lucro real para ser correto deve ser reduzido por quaisquer rubricas que o afetam, independentemente da iniciativa de apuração partir da empresa ou do fisco. Até a edição da Lei nº 9.316/96 não havia norma que vedasse a referida dedução.” Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007.

“IRPJ – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnatura por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo.” Acórdão CSRF/01-05.585 de 5/12/2006.

Frise-se que em relação à CSLL há expressa vedação legal para que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ (Lei 9.316/1996).

Concluo, pois, que o PIS e Cofins, lançados de ofício (na mesma ação fiscal), devem mesmo ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Multa de ofício Isolada concomitante com a multa proporcional.

Quanto a matéria em epígrafe, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

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

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

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

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

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)”

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, a multa de ofício isolada deve ser mesmo exonerada.

Por fim, quanto a demais matérias, entendo que as razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator não merece reparos e devem prevalecer neste julgado.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para (i) cancelar a exigência da multa isolada, (ii) acolher a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e (iii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%..

É este o voto condutor do presente acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado.