



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Recurso nº. : 153.833
Matéria : IRPF - Ex(s): 2002
Recorrente : JOSÉ APARECIDO TRISTÃO FILHO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 06 de dezembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.908

DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - As despesas médicas, assim como as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. A intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, desde que devidamente comprovadas por meio de documentação hábil e idônea podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identifica, na forma da lei, os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº. 4.502, de 1964. A realização de operações tendentes a não pagar ou reduzir o tributo, representadas pela utilização de recibos médicos, os quais comprovadamente não se referem a pagamentos efetuados pelo contribuinte, com o seu próprio tratamento ou de seus dependentes, caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de imposto, com evidente intuito de fraude, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - 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 1º CC nº. 4).

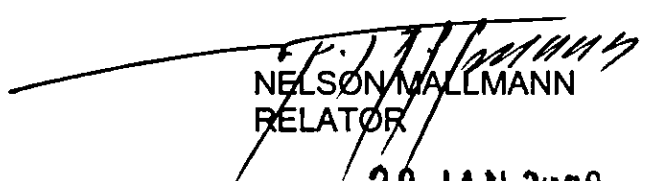
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - Desde 1º de janeiro de 1997, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ APARECIDO TRISTÃO FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL.

1
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Recurso nº. : 153.833
Recorrente : JOSÉ APARECIDO TRISTÃO FILHO

RELATÓRIO

JOSÉ APARECIDO TRISTÃO FILHO, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº. 026.441.558-27 com domicílio fiscal no Município de Guaíra, Estado de São Paulo, a Avenida Frei Germano, nº. 2.324 - Bairro Jardim Palmares, jurisdicionado a DRF em Franca - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 78/87, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 92/115.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 31/01/06, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/06), com ciência através de AR em 03/02/06, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.686,97 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício 2002, correspondente ao ano-calendário 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, em revisão interna de Declaração de Ajuste Anual, onde a autoridade lançadora entendeu ter havido dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2002, correspondente ao ano-calendário 2001, tendo em vista a apresentação de documentos inidôneos. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, e 35, da Lei nº. 9.250, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Relatório da Fiscalização (fls. 0715), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal foi iniciada tendo em vista o procedimento interno junto a outros contribuintes onde foi verificada a emissão fraudulenta de recibos relativos a despesas médicas na jurisdição da Receita Federal em Franca - SP. Deste procedimento resultou a Representação Fiscal de Documentação Tributariamente Ineficaz;

- que investigada pela DRF de Franca, face à latente discrepância entre o volume de recibos emitidos e a renda/patrimônio detectados na empresa Odontocon S/C Ltda., restou provada, conforme aprofundada fiscalização, a prática ilegal de emissão fraudulenta de recibos, resultando na Representação Fiscal processo nº. 13855.000894/2004-61 que resultou na inaptidão por inexistência de fato da empresa a partir de 01/04/2001 e ainda na declaração de inidoneidade de todos recibos emitidos pela mesma no período de 01/01/99 a 31/03/01, conforme Ato Declaratório nº. 05, de 29/07/04, publicado no DOU de 03/08/04, cópia em anexo. Tais documentos/recibos ideologicamente falsos, são imprestáveis para comprovar, por si só, a contraprestação de serviços e portanto considerados ineficazes para a dedução da base de cálculo do IRPF;

- que, no presente caso, o contribuinte deduziu irregularmente da base de cálculo do IRPF, despesas médicas imputadas à empresa Odontocon S/C Ltda, CNPJ 02.081.562/0001-32, no seguinte valor: R\$ 10.000,00, no ano calendário de 2001;

- que o contribuinte apresentou, por escrito, em 26/02/04, resposta ao Termo de Intimação, relativo à fiscalização da empresa Odontocon S/C Ltda., apresentando os recibos originais pagos a essa empresa, no valor de R\$ 10.000,00, declarando ser o mesmo e seus dependentes os beneficiários dos serviços e que os pagamentos foram feitos em dinheiro;

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

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

- que a declaração apresentada pelo autuado em resposta ao Termo de Intimação em nenhum momento comprova a efetividade dos pagamentos, no que se refere aos recibos emitidos pela empresa Odontocon S/C Ltda.;

- que as Representações Fiscais de Inaptidão e as Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz tem o condão de impedir que todos os contribuintes, indiscriminadamente, possam deduzir toda sorte de despesa médica, quando há situação clara de vício de falsidade nos recibos emitidos, sem o correspondente pagamento e prestação dos serviços. O que de fato ficou amplamente comprovado foi à distribuição espúria de recibos fraudulentos pela empresa Odontocon, emitidos em grande monta com o desígnio único de burlarem o Fisco, reduzindo a base de cálculo e, por conseguinte, avultando as restituições dos abatentes ou lhes mitigando o valor devido;

- que destarte, os recibos emitidos pela empresa Odontocon apresentados pelo contribuinte ora intimado, tem seu valor probante prejudicado, devendo o beneficiário fazer uso de outros meios admitidos pelo Direito, para comprovar a efetiva fruição dos serviços, o que não foi constatado no curso do presente procedimento fiscal.

Em sua peça impugnatória de fls. 64/75 apresentada, tempestivamente, em 01/03/06, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- que os comprovantes apresentados à Fiscalização se revestem dos requisitos exigidos pelo art. 85, § 1º, letra "c" do RIR/99. Ademais, somente na falta de comprovantes, que não é o caso, é que vale o cheque nominativo emitido pelo tomador de serviços;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

- que o que é preciso ter em mente é que o impugnante possui recibos que preenchem exatamente os requisitos de validade. Portanto, há neste caso clara inversão do ônus da prova, ou seja, cabe à Fiscalização demonstrar a inidoneidade dos documentos;

- que com a emissão dos recibos pelos mencionados profissionais, de autoria não negada, confina nas suas pessoas a ocorrência do fato gerador, diante dos ditames do transcrito art. 118 do CTN;

- que se vê é que a multa punitiva aplicada ao caso em estudo deu-se em razão do simples fato de a fiscalização ter entendido que o impugnante não comprovou, mediante cheques nominativos e/ou disponibilidade econômica, o pagamento dos recibos;

- que a multa, como instrumento de arrecadação tributária, observará as diretrizes fixadas pelo Sistema Constitucional tributário, dentre as quais encontra-se plasmado o Princípio da Vedação da tributação com Efeito de Confisco, encartado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- que a incidência da Taxa Selic sobre o débito exigido não encontra respaldo jurídico;

- que conforme se observa das informações contidas no site Sicalc (Auto Atendimento) da Receita Federal, haverá incidência de juros SELIC sobre o montante cobrado a título de multa;

- que, no entanto, não procede à incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

- que, por fim, em apoio à convicção da ilustre Turma Julgadora requer seja o processo baixado à Delegacia da Receita Federal para que informe os rendimentos declarados pelos profissionais antes mencionados e sua origem, sob pena de a Receita Federal estar recebendo IR duas vezes pelo mesmo fato, ou seja, pelos prestadores dos serviços, que declararam as receitas correspondentes, e do ora impugnante, pela glosa efetuada.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com a legislação de regência bastaria, em uma situação normal, apenas o recibo emitido pelo profissional, como alegado pelo contribuinte. Porém, no caso dos recibos emitidos pela pessoa jurídica Odontocon S/C Ltda., foi comprovada, em aprofundada fiscalização, a prática ilegal de emissão fraudulenta de recibos que resultou na Representação Fiscal processo administrativo nº. 13855.000894/2004-61 (cópia de fls. 42/62), inaptidão por inexistência de fato da empresa a partir de 01/04/2001 e na declaração de inidoneidade de todos os recibos emitidos pela mesma no período de 01/01/99 a 31/03/01, conforme Ato Declaratório nº. 05, de 29/07/04, DOU de 03/08/04 (cópia à fl. 61);

- que, desta forma, em conformidade com o apurado no processo administrativo foram desconsiderados os recibos e solicitado ao contribuinte outra prova efetiva da prestação de serviços, pois não são exigíveis apenas os recibos sendo que conforme prevê o art. 73 do RIR/99, "todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora";

- que tendo sido feita a prova da inidoneidade/ineficácia dos recibos, o recorrente nada juntou aos autos, nem durante a ação fiscal nem na fase impugnatória, que pudesse comprovar o pagamento dos serviços e/ou a efetiva prestação dos mesmos;

1
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

- que cabe frisar que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, dedução indevida da base de cálculo. Desta forma, ao contrário do afirmado pelo impugnante, não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco;

- que a conclusão de que o dispositivo constitucional se estende à multa e a alegação de que nenhum sentido seria o Princípio Constitucional da Vedação da Tributação com Efeito de Confisco se por meio da multa o Fisco pudesse manipular as limitações impostas pelo Texto Magno, não podem ser abordadas por esta autoridade;

- que, quanto à inaplicabilidade da taxa Selic sobre o débito consolidado, tem-se que a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual diferente de 1%, bastando que uma lei ordinária assim determine;

- que, quanto à incidência de juros sobre a multa, tem-se que a incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através das Leis nº. 9.430/1996 e 10.522/2002, que disciplinaram o assunto de maneira diversa ao que acontecia até então;

- que, quanto ao pedido de diligência, tem-se que é prescindível a realização de diligência solicitada, uma vez, só funcionou até março de 2001, e mesmo assim, com receita oriunda de plano odontológico mantido com a Santa Casa de Misericórdia de São Joaquim da Barra, sendo todos os recibos emitidos em favor de pessoas, no período de 1999 a 2002, declarados inidôneos.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

1
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001

Ementa: DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária mediante o uso de recibos não idôneos aplica-se à multa de ofício qualificada.

ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

DECISÕES JUDICIAIS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Desde 1º de janeiro de 1997, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

Lançamento Procedente."



7
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/08/06, conforme Termo constante às fls. 89/91 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (11/09/06), o recurso voluntário de fls. 92/115, instruído pelos documentos de fls. 116, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



1
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há arguição de qualquer preliminar.

De acordo com o Auto de Infração e a decisão de Primeira Instância as irregularidades praticadas pelo contribuinte e mantidas naquele decisório se restringe à dedução indevida de despesas médicas.

Quanto às deduções se faz necessário invocar a Lei nº. 9.250, de 1995, *verbis*:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

(...).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(...).

§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso II:

(...).

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c" poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge,

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador."

Não tenho dúvidas, que legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Como, também, não tenho dúvidas que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

Não tenho dúvidas, de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

referem-se a serviços prestados de valores bastante expressivos, sem mencionar o tipo de serviço médico prestado que possa justificar o pagamento daquela quantia.

Diante destes fatos e pela falta absoluta de qualquer prova relativa a efetiva realização dos serviços apontados nos documentos apresentados à autoridade lançadora resolveu glosar tais deduções.

Concordo, que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o precitado art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o percentual de despesas médicas é elevado em relação aos rendimentos tributáveis declarados.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

Portanto, equivoca-se o suplicante ao sustentar que os motivos apontados pela autoridade fiscal, para efetuar o lançamento, são insubsistentes. Poderia, se assim quisesse, ter juntado aos autos documentos que reforçassem a convicção de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes, tais como exame, radiografias, laudos, etc.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a efetividade dos serviços prestados, relativo aos valores pagos e lançados como despesas médicas, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, glosar por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Como se vê, teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de trazer aos autos elementos que auxiliassem a elucidar o caso. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, assume o risco da não comprovação da despesa, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Caberia, sim, o suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas da efetividade da prestação dos serviços questionados, e não, simplesmente, ficar argumentando que os recibos apresentados são suficientes por si só para comprovar as despesas médicas lançadas em suas Declarações de Ajuste Anual, para não cooperar no ato de fiscalização.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. A simples apresentação de recibos por si só não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

A presente matéria foi analisada com profundidade no julgamento de Primeira Instância, onde foi esclarecido, que de acordo com a legislação de regência bastaria, em uma situação normal, apenas o recibo emitido pelo profissional, como alegado pelo contribuinte. Porém, no caso dos recibos emitidos pela pessoa jurídica Odontocon S/C Ltda., foi comprovada, em aprofundada fiscalização, a prática ilegal de emissão fraudulenta de recibos que resultou na Representação Fiscal processo administrativo nº. 13855.000894/2004-61 (cópia de fls. 42/62), inaptidão por inexistência de fato da empresa a partir de 01/04/2001 e na declaração de inidoneidade de todos os recibos emitidos pela mesma no período de 01/01/99 a 31/03/01, conforme Ato Declaratório nº. 05, de 29/07/04, DOU de 03/08/04 (cópia à fl. 61).

Ora, não há prova nos autos da entrega do numerário, tais como extratos (bancários com os saques, no caso de pagamento em dinheiro, ou as cópias dos cheques nos, casos dos pagamentos em cheques. É inconcebível, que ao se efetuar) despesas expressivas não se consiga obter, a comprovação dos pagamentos. É no mínimo estranho alguém efetuar despesas neste montante e ter efetuado todos os pagamentos em dinheiro. E mesmo que os pagamentos sejam em espécie, seria simples a obtenção, junto ao banco onde o contribuinte possui sua conta corrente, do extrato onde esta fiscalização conferiria a coincidência dos saques com os pagamentos destas despesas.

Ademais, a pessoa jurídica Odontocon S/C Ltda., foi alvo de operações dirigidas especificamente ao combate de deduções fraudulentas de despesas médicas, cujos fatos foram apurados no processo administrativo nº. 13855.000894/2004-61, sendo objetos de "Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz e inaptidão por inexistência de fato da empresa a partir de 01/04/01, conforme o do Ato Declaratório nº. 0005/2004, publicado no DOU de 03/08/04 (fls. 61).

Com base neste ato, todos os recibos emitidos por este estabelecimento profissional foram considerados ideologicamente falsos e imprestáveis para dedução da base de cálculo do imposto de renda.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

A Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz é o resultado de Processo Administrativo que se originou de constatações fáticas, concretas decorrentes de procedimento administrativo fiscalizatório, que atestou a inidoneidade de recibos/comprovantes emitidos por este estabelecimento profissional durante um certo lapso de tempo, concluindo serem os referidos documentos imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Assim, tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou o pagamento no valor neles constante, bem como os serviços prestados, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Desta forma, para que ele pudesse usufruir a dedução permitida em lei, deveria provar a efetividade dos serviços prestados. Tal seria possível mediante a apresentação de cópias de cheque, extratos bancários, Raios X, exames, fichas dentárias, etc. Os únicos elementos apresentados foram às declarações dos profissionais, repetindo as informações já constantes nos recibos. Desta forma deve ser mantida a glosa em relação a este estabelecimento profissional.

Numa situação como esta, a autoridade julgadora não pode se furtar de sua responsabilidade, e considerando-se que o julgamento é um papel de convencimento, impossível em sã consciência se convencer de que os serviços realmente ocorreram neste caso.

Quanto à aplicação da multa qualificada resta suficientemente claro nos autos, que o suplicante declarou, deliberadamente, valores pagos a título de despesas médicas, de forma indevida, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto de renda. Ou seja, o suplicante tinha plena consciência, que não poderia utilizar como fator de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

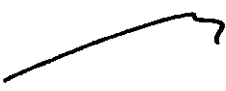
redução do imposto de renda os valores pagos, já que não houve a prestação de serviços para o suplicante e/ou aos seus dependentes.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pelo suplicante e com isso produzir uma redução do imposto devido.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção, deliberada, de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de deduzir valores que sabia não ser permitido, já que o manual de preenchimento da declaração de Ajuste Anual dos exercícios questionados é suficientemente claro no sentido de que somente poderiam ser deduzidos os pagamentos efetuados a título de despesas médicas relativos a tratamento próprio, dos dependentes e dos alimentados relacionados na declaração, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº. 4.502/64, *verbis*:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, apresentando recibos médicos, que sabia terem sido emitidos a título gracioso, como fossem prestados a própria na condição de paciente (dedução de despesas médicas).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Sendo inconcebível o argumento de que, necessariamente, o fisco deveria acolher qualquer recibo médico apresentado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise do fato ocorrido, dos documentos constantes dos autos e das conclusões da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de redução indevida do imposto de renda, utilizando dedução de despesas médicas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem que os profissionais, que emitiram os recibos, de fato, realizaram os serviços e que, efetivamente, receberam pelos serviços prestados. Limitou-se na sua defesa a meras

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

alegações que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a irregularidade praticada.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, recibos médicos fornecidos a título gracioso etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos, que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que, propositalmente, inseriu elementos que sabia não serem exatos em sua Declaração de Ajuste Anual e que, portanto, não se referia a despesas médicas, que já os serviços não foram prestados para a sua pessoa e/ou dependentes, e, portanto, nada justificaria a dedução utilizada pelo suplicante.

Observa-se, ainda, que na peça recursal, a contribuinte insurge-se também contra a exigência de juros moratórios com base na taxa SELIC, incidentes sobre a multa de ofício.

Esta matéria já foi apreciada por esta Câmara, em sessão de 13/06/07, no Acórdão nº 104-22.508, tendo como relator o ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, assim ementado:

“JUROS MORATÓRIOS - 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 1º CC nº. 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).”

Peço vênia para tomar minhas as palavras do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que, com muita objetividade, manifestou-se a respeito da aplicabilidade data Taxa SELIC para a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

“Resta examinar, ainda, a alegação da Recorrente contrária à incidência dos juros sobre a multa de ofício. A decisão recorrida não conheceu dessa matéria por entender que ela não integra a lide e, portanto, os órgãos julgadores administrativos não seriam competentes para apreciá-la.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Tenho o mesmo entendimento. Penso que os órgãos julgadores não são competentes para conhecer dessa matéria.

Como se sabe, o processo administrativo tributário é espécie do processo administrativo em geral, instrumento por meio do qual a Administração, por sua própria iniciativa ou por provocação dos administrados, no exercício do seu poder-dever de autotutela, reaprecia seus próprios atos, podendo invalidá-los, alterá-los ou confirmá-los.

O processo administrativo tributário é o meio através do qual a administração reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório. Praticado o ato do lançamento, a impugnação instaura o litígio e aciona os órgãos julgadores que exercerão o controle de legalidade do ato impugnado, invalidando-o, no todo ou em parte, se desconforme com a lei, ou confirmando-o na outra hipótese.

Assim, o campo de atuação dos julgadores administrativos restringe-se aos fatos que integram o ato impugnado e à legislação a ele aplicada/aplicável. A questão que se coloca em discussão, portanto, é se a incidência dos juros sobre a multa de ofício integra o ato administrativo do lançamento objeto da impugnação que instaura o litígio.

Penso que não. A exigência de juros sobre a multa de ofício será sempre um ato posterior ao ato do lançamento e em relação ao qual incide a legislação vigente à época de sua aplicação. A primeira afirmação é evidente por si só e dispensa maiores comentários; a segunda requer alguns comentários.

Conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 135.193-4-RJ, publicado no DJU de 25/02/1999, p. 27 a legislação aplicável no que se refere aos juros de mora é aquela vigente na época de sua incidência própria, com aplicação imediata em relação aos fatos pendentes. Confira-se:

"Juros de mora - Débito trabalhista - Regência - Coisa julgada - Decreto-lei n. 2.322/87. Os juros da mora são regidos pela legislação em vigor nas épocas de incidência próprias. A aplicação imediata da legislação aos processos pendentes não se confunde com a retroatividade e pressupõe a fase de conhecimento. Os efeitos ocorrem a partir da respectiva vigência, sendo que o trânsito em julgado de sentença prolatada à luz da legislação pretérita obstaculiza totalmente a incidência da nova lei. Decisão em sentido contrário conflita com a garantia constitucional relativa ao direito adquirido e à coisa julgada, ensejando o conhecimento do extraordinário e acolhida do pedido nele formulado."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Portanto, vale repisar, a exigência dos juros sobre a multa é um ato praticado pela Administração sempre posteriormente ao lançamento e no qual se aplicará a legislação em vigor quando da ocorrência da mora, portanto, também posterior ao lançamento. Como pode o contribuinte, no momento da impugnação do lançamento, se opor a um ato que ainda não foi praticado e a uma lei que sequer era conhecida no momento do lançamento?

É evidente que, quando da impugnação, o contribuinte tem conhecimento da existência da prática administrativa de fazer tal exigência com base em determinada legislação e, portanto, ao impugnar o lançamento, sabe que em algum momento futuro lhe serão exigidos os juros sobre a multa. É certo também que quando do julgamento dos processos, algum tempo depois do lançamento, já se tem conhecimento da legislação vigente entre a data do lançamento e a do julgamento. É fato também que esse encargo certamente onerará o crédito tributário objeto do lançamento. Nada disso, entretanto, faz com que a incidência dos juros sobre a multa de ofício integre o ato impugnado.

Imagine-se, por hipótese, que no momento do lançamento não haja dispositivo prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício ou que haja disposição legal expressa em sentido contrário e que a prática administrativa seja a de não fazer tal exigência: a DRJ deverá conhecer de impugnação que questione a eventual e hipotética cobrança dos juros sobre a multa? E se seis meses após o lançamento for editada lei, que passa a ser aplicada pela Administração, prevendo a incidência dos juros, a cobrança passaria a integrar o ato impado praticado seis meses antes? Poderiam os órgãos julgadores conhecer, no processo administrativo que trata do lançamento, de eventual manifestação do contribuinte contrária à aplicação dessa lei? E se a lei foi posterior à decisão de primeira instância e anterior ao julgamento do recurso, poderia o Conselho de Contribuintes conhecer de recurso relativamente a essa matéria, obviamente não apreciada pela primeira instância? E, ainda, se a nova legislação foi posterior ao julgamento de segunda instância, o processo deverá retornar para reexame dos órgãos julgadores?

Em todas essas o crédito tributário lançado é onerado e, à exceção da última, a lei aplicada na cobrança dos juros sobre a multa, embora inexistente quando do lançamento, é conhecida no momento do julgamento, e nem por isso se poderá dizer que, nesses casos, o ato de cobrança do encargo integra o ato de lançamento. Como, então, se examinar essa questão no âmbito do processo administrativo de controle do ato de lançamento quando a legislação aplicável ao ato de cobrança sequer existia no momento desse lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Note-se que o fato de a lei aplicada na cobrança dos juros sobre a multa já estar em vigor quando do momento do lançamento é um mero acidente que em nada distingue o raciocínio a ser feito em relação às situações hipotéticas acima formuladas.

Assim, em conclusão, penso que a cobrança dos juros sobre a multa é ato diverso ao do lançamento e posterior a ele não o integrando e, portanto, não está sujeito ao controle de legalidade exercido através do processo administrativo tributário. Isso não significa que a Administração não possa rever o ato, de ofício sob provocação do contribuinte, mas apenas que esse controle não se dá no âmbito do processo administrativo tributário, como ocorre com tantas outras questões que surgem da relação Fisco/Contribuinte.

Não conheço do recurso, portanto, em relação a essa matéria.

Tendo a Câmara decidido conhecer do recurso quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício, cumpro-me enfrentar o mérito da questão.

Já tive oportunidade de examinar esse tema no recurso nº. 137.778, onde me posicionei a favor da incidência dos juros sobre a multa de ofício com base, em síntese, nas considerações de que o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora e de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente. Entendia que a conclusão era evidente e não necessitava de maiores elaborações, além desta.

Ocorre que, longe de se pacificar, a tese da não incidência dos juros sobre a multa de ofício tem sido insistentemente aduzida nos recursos dirigidos a este Conselho de Contribuintes, onde já conquistou adeptos. Diante desse quadro, sinto-me instado a melhor articular minha posição a respeito da matéria, o que faço nesta oportunidade em que a questão foi suscitada no recurso ora examinado.

Como se verá no decorrer desta análise, grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções de textos de lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Anoto, de início, que esse tipo de situação não é em absoluto estranho à realidade do Direito, ao contrário, ocorre com freqüência, seja graças às limitações próprias da linguagem, seja por imperfeições técnicas, imprecisões, ambigüidades nos textos legais, decorrência natural da própria característica do processo de produção legislativa.

Paulo de Barros Carvalho anota, com propriedade, que a produção legislativa não é o resultado de um trabalho técnico-científico, posto que envolve uma multiplicidade de agentes, os membros das Casas Legislativas, que, em regimes políticos representativos, são de diferentes procedências e estratos sociais. Remarca, porém, que daí decorre o papel relevante do jurista, "única pessoa credenciada a desvelar o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislativa". Nas suas próprias palavras:

A linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social.

Ponderações desse jaez nos permitem compreender o **porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam**. Não é de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Ultimamente, aliás, no campo tributário, os diplomas normativos se sucedem em velocidade espantosa, sem que a cronologia responda a um plano preordenado e com a racionalidade que o intérprete almejaria encontrar. Ainda que as assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza. (Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário - 4ª ed. - São Paulo: Saraiva, 1991, pág. 4).

Ninguém que milita no Direito, portanto, deveria se surpreender diante de textos de lei que, na sua apreciação meramente gramatical, revelam-se imperfeitos, imprecisos, ambíguos. Diante do fato, deve o operador do Direito lançar mão da linguagem científica para extrair desses textos o seu conteúdo normativo. Como assinala Paulo de Barros Carvalho:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos técnicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com a unidade do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas. (Carvalho, Paulo de Barros, op. cit. p. 5)

É dizer, as eventuais imperfeições gramaticais dos textos legais, decorrentes das limitações da própria linguagem ou de falhas técnicas do processo legislativo devem ser superadas, pelo menos idealmente, com o emprego do rigor técnico e científico com que deve proceder o jurista e os aplicadores especializados do Direito, mormente aqueles que se acham investidos da condição de julgadores.

Diante disso e para fixar-me, por enquanto, apenas na exegese literal, é oportuno mencionar alguns preceitos recomendados por Carlos Maximiliano sobre como se deve lidar com as limitações da linguagem antes referidas:

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**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

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.

(...)

f) Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.

g) Na dúvida, prefira-se o significado que torna geral o princípio em a norma concretizado, ao invés do que importaria numa distinção, ou exceção.

(...)

i) Pode haver, não simples impropriedade de termos, ou obscuridade de linguagem, mas também engano, lapso, na redação. Este não se presume: Precisa ser demonstrado claramente. Cumpre patentear, não só a inexatidão, mas também a causa da mesma, a fim de ficar plenamente provado o erro, ou simples descuido.

j) A prescrição obrigatória acha-se contida na fórmula concreta. Se a letra não é contraditada por nenhum elemento exterior, não há motivo para hesitação: deve ser observada. A linguagem tem por objetivo despertar em terceiro pensamento semelhante ao daquele que fala; presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação mediata e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecido. Por isso, em não havendo elementos de convicção em sentido diverso, atém-se o intérprete á letra do texto.(Maximiliano, Carlos - Hermenêutica e Aplicação do Direito - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Como se pode facilmente perceber, as reflexões acima são por demais pertinentes ao caso ora em exame, que gira em torno da interpretação dos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 envolvendo, fundamentalmente, as acepções nas quais determinadas palavras foram empregadas nesses textos. Procurarei demonstrar que, tanto num como no outro texto estão presentes impropriedades gramaticais que têm sido exploradas por aqueles que defendem a tese da não incidência dos juros

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

sobre a multa de ofício, e que sustentam que suas interpretações são as que melhor harmonizam os textos. Demonstrarei que, mesmo com a interpretação de que os dispositivos não prevêm a incidência dos juros sobre a multa de ofício, persistiria a impropriedade gramatical; que a interpretação de que ambos os dispositivos autorizam a incidência dos juros sobre a multa de ofício é a que melhor harmoniza as normas que versam sobre a matéria.

Feitas essas considerações iniciais, passo então ao exame da matéria em foco, a qual pode ser dividida em duas questões, que se completam. A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a outra envolve a conclusão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a primeira questão, como se disse, o foco da discussão é a interpretação do art. 161 do CTN, o qual tem o seguinte texto:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (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.

A indagação a ser respondida é se a multa de ofício integra ou não o "crédito" a que se refere o caput do artigo.

A resposta encontra-se no próprio CTN, em diversos dispositivos, mas em especial nos artigos 113 e 139 que, combinadamente, definem o que integra o crédito tributário. O primeiro versa sobre a obrigação tributária e incorpora, no que chama de obrigação principal, o pagamento do tributo e penalidade pecuniária, senão vejamos:

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 tributário dela decorrente.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

O art. 139, por sua vez, afirma que "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

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

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

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

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta.

Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade. Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, **salvo se lei**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

A legislação que trata dos juros de mora no pagamento de crédito tributário com atraso passou, nas últimas décadas, por várias mudanças, em grande parte provocadas pela instituição e posterior extinção da correção monetária na apuração e cobrança do crédito tributário, mormente no processo de extinção. Releva, portanto, fazer um breve histórico dessa evolução, iniciando a partir do Decreto-Lei nº. 1.736, de 20 de dezembro de 1979, que disciplinou a matéria nos seguintes termos:

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.

Parágrafo único. A multa de mora será 30% (trinta por cento), reduzindo-se para 15% (quinze por cento) se o débito for pago até o último dia útil do mês calendário subsequente ao do seu vencimento.

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.

Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº. 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Art 6º - Para os fins dos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº. 1.687, de 18 de julho de 1979, tomar-se-á o valor de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.699, de 16 de outubro de 1979.

Como se percebe, havia previsão de incidência de multa de mora e de juros de mora, estes à razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, calculados sobre o valor originário do débito, que incluía a multa de ofício, conforme se depreende do exame do artigo terceiro. Registre-se, ainda, que sobre esses débitos incidia também correção monetária, instituída desde 1964, pela Lei nº. 4.357, de 1964.

É interessante notar, inclusive, que o parágrafo único do art. 2º excluía, expressamente, a possibilidade de incidência dos juros sobre a multa de mora, o que seria desnecessário já que o art. 3º, ao se referir às parcelas dos débitos que não integram a base de cálculo dos juros se referia à multa de mora.

Várias outras normas foram editadas após esta versando a mesma matéria. O Decreto-lei nº. 2.323, de 26 de fevereiro, de 1987, manteve a incidência dos juros sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e, portanto, também sobre a multa de ofício, com o acréscimo de que o encargo passou a incidir sobre o débito atualizado monetariamente, a saber:

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.

Na seqüência, veio a Lei nº. 7.738, de 09 de março, de 1989 que inovou ao restringir a aplicação dos juros de mora aos "tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda", atualizados monetariamente, retirando, assim, da sua base de cálculo as penalidades pecuniárias. Confira-se:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a quinze por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.

§ 2º O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, será calculado sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

A Lei nº. 7.799, de 10 de julho de 1989 tratou da questão e manteve a incidência de juros sobre os tributos e contribuições corrigidos monetariamente, tendo remetido sua aplicação à legislação pertinente, a saber:

Art. 74. 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 vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.

Pouco tempo depois foi editada a Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991, que novamente passou a prever a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, não mais à razão de 1% ao mês, mas com base na TRD, confira-se:

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:

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

O art. 3º da Lei nº. 8.218, de 1991, contudo, teve vida curta, aplicando-se apenas no período de julho a dezembro de 1991, pois sobreveio a Lei nº. 8.383, de 1991 que regulou a matéria, com vigência a partir 1º de janeiro de 1992. A nova lei previu a incidência de juros, agora à taxa de 1% ao mês, incidente sobre os tributos ou contribuições, corrigidos monetariamente, verbis:

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.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

Veio então a Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que deu início a um processo que culminaria com a eliminação da correção monetária dos débitos tributários ao determinar a apuração dos impostos e contribuições, a partir de 1º de janeiro de 1995, em Reais e não mais em Ufir, e alterou normas relativas aos juros de mora e à multa de mora com vistas a adaptar a legislação a essa nova realidade, a saber:

Art. 5º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores ocorrerem até 31 de dezembro de 1994, inclusive os que foram objeto de parcelamento, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para Real com base no valor desta fixado para o trimestre do pagamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica também às contribuições sociais arrecadadas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), relativas a períodos de competência anteriores a 1º de janeiro de 1995.

Art. 6º Os tributos e contribuições sociais, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, serão apurados em Reais.

(...)

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

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;

II - multa de mora aplicada da seguinte forma:

a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;

b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;

c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

§ 2º O percentual dos juros de mora relativos ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1%.

§ 3º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no inciso I, deste artigo, poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, § 1º, da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº. 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº. 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

§ 4º Os juros de mora de que trata o inciso I, deste artigo, serão aplicados também às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica.

§ 5º Em relação aos débitos referidos no art. 5º desta lei incidirão, a partir de 1º de janeiro de 1995, juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração.

§ 6º O disposto no § 2º aplica-se, inclusive, às hipóteses de pagamento parcelado de tributos e contribuições sociais, previstos nesta lei.

§ 7º A Secretaria do Tesouro Nacional divulgará mensalmente a taxa a que se refere o inciso I deste artigo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

§ 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.(Incluído pela Lei nº. 10.522, de 19.7.2002)

Uma primeira e importante mudança introduzida pela Lei nº. 8.981, de 1995 é a de que, com a apuração dos tributos e contribuições em Reais, a partir de 1º de janeiro de 1995, os débitos tributários deixaram de ser corrigidos monetariamente. Ao mesmo tempo, a Lei cuidou para que sobre esses débitos passasse a incidir juros calculados, inicialmente, com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Mobiliária Federal e, logo em seguida, com base na Selic.

Os débitos em geral relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, contudo, continuaram sendo apurados e cobrados em Ufir, e convertidos para Reais apenas quando do pagamento, com base na Ufir vigente no trimestre em que este ocorresse. A partir de 1995, portanto, iniciou-se o processo de transição de um sistema com correção monetária dos débitos fiscais para um sistema sem correção monetária, no qual conviviam débitos apurados em Ufir, portanto, sujeitos à correção monetária e juros de 1% ao mês, inclusive sobre a multa de ofício, e débitos apurados em Reais, portanto, sem correção monetária, sujeitos a juros calculados com base na taxa Selic.

Pelo texto do artigo 8º da lei, contudo, os juros com base na taxa Selic seriam aplicados apenas sobre os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal (caput), as contribuições arrecadadas pelo INSS e os débitos para com o patrimônio imobiliário.

Logo em seguida à edição da Lei nº. 8.981, de 1985, porém, a Medida Provisória nº. 1.110 de 30 de agosto de 1995, a qual, depois de muitas reedições, com várias alterações e acréscimos, foi convertida na Lei nº. 10.522, de 2002, acrescentou ao art. 84 da lei o parágrafo oitavo, já incluído no texto transcrito acima, o qual ampliou a aplicação do disposto no artigo "aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional."

Como já referido, a Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, definiu que os juros a que se refere o art. 84, I da Lei 8.981, de 1995, e em outros dispositivos legais, passariam a ser calculados com base na taxa Selic, conforme seu artigo 13, verbis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

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.

Quando da edição da Lei nº. 9.430, de 1996, portanto, estava em vigor a regra contida na Lei nº. 8.981, conforme acima apresentado, e que, sem considerar, por enquanto, o seu parágrafo oitavo, não previa a incidência de juros sobre a multa. Sobreveio então a Lei nº. 9.430, de 1996, objeto da controvérsia, que disciplinou a matéria nos artigos 43, parágrafo único e 61, a seguir reproduzidos:

Art. 43 .Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Art. 62. Os juros a que se referem o inciso III do art. 14 e o art. 16, ambos da Lei nº. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, serão calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos.

Parágrafo único. As quotas do imposto sobre a propriedade territorial rural a que se refere à alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, serão acrescidas de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente àquele em que o contribuinte for notificado até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Que a lei prevê a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, não se discute, dada a clareza cristalina do texto do artigo 43. A controvérsia é sobre a previsão legal de incidência dos juros sobre a multa exigida conjuntamente com o tributo e gira em torno do sentido e alcance da sentença "Débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal". É interessante notar que toda a legislação anterior que versou essa matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza ou a tributos e contribuições, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral, inclusive multa de ofício, ou apenas sobre os tributos e contribuições, exclusive a multa de ofício. O art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, por seu turno, adotou formato distinto ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, o que acabou suscitando a polêmica da qual nos ocupamos neste momento.

Sobre o mérito da questão, insta registrar, como início de discussão, que o verbete decorrente é desses que comportam diferentes significações, tais como advindo, originado, derivado, resultado, nascido, procedente, como se colhe dos dicionários e, portanto, a expressão débitos decorrentes de tributos e contribuições, do ponto de vista gramatical e etimológico, tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originado deles, como é o caso da multa pelo seu não pagamento, acepções nas quais, vale ressaltar, a legislação tributária já utilizou essa palavra em outros dispositivos, como demonstrarei mais adiante.

Vejo-me forçado, portanto, a divergir frontalmente da ilustre Conselheira da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, Sandra Faroni, que goza de merecido prestígio neste Conselho, quando afirma que a expressão em comento não incluiria a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo. (Ac. 101-95469, de 26/04/2006 e Ac. 101-95802, de 19/10/2006). Com a devida vênia, não vislumbro nenhuma base razoável para, diante de diferentes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa aceção deveria ser o ponto de chegada.

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.

Não é sem razão que os Regulamentos do Imposto de Renda de 1994 e o de 1999, para que não pairassem dúvidas sobre isso, dedicaram um dispositivo especificamente para esclarecer essa questão, senão vejamos. Decreto nº. 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Art. 985. O imposto que não for pago até a data do vencimento ficará sujeito à multa de mora de vinte por cento calculada sobre o valor do tributo atualizado monetariamente (Lei nº. 8.383/91, art. 59).

(...)

§ 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.(sublinhei)

Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 61).

(...)

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

Portanto, não só não há existe possibilidade de incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, como não há de incidência da multa de mora sobre os tributos e contribuições que serviram de base de cálculo para a multa de ofício, muito embora, neste último caso, o texto da lei, se examinado apenas no seu aspecto gramatical, diga o contrário. É dizer, o argumento de que o caput do artigo não inclui a multa de ofício porque se assim o fizesse haveria contradição com a parte final do mesmo artigo não é válido porque, como se vê, a exclusão da multa de ofício não resolveria essa contradição, pois, como vimos, a se interpretar o dispositivo pelo seu aspecto estritamente gramatical, seríamos forçados a concluir que a Lei nº. 9.430, de 1996 prevê a dupla incidência da multa de ofício e da multa de mora sobre o mesmo débito.

E nem se diga que o caput do artigo, ao se referir a tributos e contribuições, quis alcançar apenas os débitos que não serviram de base para a multa de ofício, pois essa afirmação levaria à conclusão de que o art. 61 da lei não prevê a incidência de juros sobre os tributos lançados de ofício com multa proporcional. Aliás, como pode ser facilmente verificado com o reexame dos textos legais reproduzidos nesta análise, todos os dispositivos legais que tratam da incidência da multa de mora teriam essa mesma impropriedade, mas isso nunca impediu que se os interpretasse corretamente entendendo que os juros incidem sobre os débitos lançados de ofício, o que se fez

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

sempre superando as deficiências da linguagem com a apreciação científica e sistemática do texto.

Sendo assim, se é legítimo concluir que os débitos de tributos e contribuições que serviram de base para o lançamento de ofício integram o caput do artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, e, portanto, sobre eles incide juros de mora, mesmo sabendo da impossibilidade de incidência de multa de mora sobre esses débitos, não há qualquer razão para não se admitir, sob o argumento da impropriedade gramatical, que a multa de ofício também integra o dispositivo e, portanto, que sobre ela incida juros de mora, pois as situações são absolutamente idênticas.

É de se concluir, assim, que o que se tem neste caso é um exemplo claro de uma impropriedade gramatical, decorrência natural das limitações lingüísticas e da forma peculiar do processo legislativo, o que por si só desautoriza a pressa em se eleger como “correta” a interpretação que harmonize gramaticalmente o texto, o que, como se viu, neste caso, nem isso se consegue.

É certo, contudo, que a simples demonstração da possibilidade de a multa de ofício integrar o caput do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, não significa necessariamente que assim seja. É preciso um esforço adicional de análise para afirmar a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Seguindo a recomendação de Carlos Maximiliano, procurei identificar o uso do termo decorrente em outras normas relativas a tributos e contribuições com a acepção de débitos derivados, relacionados com tributos e contribuições, e não tive dificuldade em encontrar. O próprio art. 5º da Lei nº. 8.981, de 1995, já reproduzido acima, refere-se aos débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, texto que foi reproduzido pelo artigo 29 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzido pela Medida Provisória nº. 1.542, de 18/12/1996 (e não MP nº. 1.621-31, de 13 de janeiro de 1998, como referido em alguns votos). Confira-se:

Art. 29. 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 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

§ 2o Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3o Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1o da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, 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 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Ora, embora o dispositivo se refira a débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, claramente quer se referir também à multa de ofício e a outros encargos incidentes sobre o valor do tributo ou, do contrário, seríamos forçados a concluir que essas penalidades não seriam convertidas para Reais quando do seu pagamento, nas hipóteses do art. 5º da Lei nº. 8.981, de 1995, e os débitos não pagos ou parcelados não seriam convertidos para Reais em 1º de janeiro de 1997.

Já o art 30 da mesma Lei prevê a incidência de juros calculados com base na taxa Selic sobre os débitos referidos no art. 29. Ora, ou bem os débitos decorrentes de contribuições incluem as penalidades e há a incidência de juros sobre estas, ou bem não incluem e não haveria norma determinando a conversão para Reais dos débitos relativos a essas parcelas. Não tenho dúvidas, portanto, de que a primeira opção é a que melhor traduz o sentido e alcance da norma e, neste caso, se verifica situação semelhante à de que se cuida neste processo.

É interessante notar, a propósito, que ambos os artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, foram introduzidas no nosso ordenamento em dezembro de 1996, com poucos dias de diferença da aprovação da Lei nº. 9.430, de 1996.

Nessa mesma linha de raciocínio, a recente Lei nº. 10.547, de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil se refere a "dívida ativa decorrente de contribuições" no contexto em que, evidentemente, se referia à contribuição e seus acréscimos, inclusive multa, como nos §§ 1º e 2º do art. 16, verbis:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.

§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no **caput** deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.

§ 2º Aplica-se à arrecadação da dívida ativa decorrente das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei o disposto no § 1º daquele artigo.(sublinhei)

Note-se que o caput do artigo, ao se referir aos débitos que passam a ser Dívida Ativa da União - DAU, menciona textualmente a contribuição e os acréscimos legais; já nos parágrafos, quando trata da transferência da dívida ativa do INSS e do FNDE, menciona apenas aquela decorrente das contribuições, o que, necessariamente, inclui todos os acréscimos ou, de outro modo, a lei estaria transferindo para a DAU apenas parte da dívida, o que não faz sentido. Situação semelhante se vê no § 2º, ao determinar este que a dívida ativa decorrente das contribuições referidas no artigo 2º da lei será destinada ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

Enfim, como se pode ver, a palavra decorrente não apenas pode ser utilizada no sentido de derivar, estar relacionado a, advir de, como efetivamente foi utilizada com essa acepção em outras situações semelhantes a que se tem no art. 61, caput, da Lei nº. 9.430, de 1996.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

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.

Merece alguns comentários, também, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/1998, que da interpretação do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 e da Medida Provisória nº. 1.621, convertida na Lei nº. 10.522, de 2002, concluiu pela incidência, a partir de 1º de janeiro de 1997, de juros sobre a multa em relação aos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 31/12/1994 e posteriores a 1º de janeiro de 1997, a saber:

3 (...) Assim, desde 01/01/1997, as multa de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de 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 do pagamento, desde que estejam associados a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/12/1994, se não tiverem sido objeto de parcelamento até 31/08/1995.

Esse parecer, como transparece claro de seu exame cuidadoso, limita-se a interpretar o artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, e os artigos 29 e 30 da Medida Provisória nº. 1.621, e, ainda, o art. 84 da Lei nº. 8.981, de 1995, para concluir que quanto aos débitos relativos a fatos geradores ocorridos nos anos de 1995 e 1996 somente havia previsão legal de incidência de juros de mora, sobre o valor dos tributos e contribuições, e que em relação aos períodos anteriores e posteriores a estes, há previsão legal de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Verifico, entretanto, que o Parecer deixou de considerar o § 8º da Lei nº. 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº. 1.110, de 30 de agosto de 1995, a conhecida Medida Provisória do CADIN que, após várias e sucessivas reedições, com acréscimos e alterações, veio a ser convertida na Lei nº. 10.522, de 19 de julho de 2002, e que estendeu o disposto no artigo 84 da Lei nº. 8.981, de 1995 "aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional."

Ora, se o referido dispositivo previa a incidência de juros de mora apenas sobre os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, às contribuições arrecadadas pelo INSS e para com o patrimônio da União, com o parágrafo 8º os juros passariam a incidir sobre todos os débitos mencionados no dispositivo que, por certo incluem as multas de ofício, conforme se pode extrair da análise das normas que tratam da Dívida Ativa da União e de sua administração e cobrança, a saber:

Lei nº. 6.840, de 22 de setembro de 1980:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº. 1.735, de 20.12.1979).

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº. 1.735, de 20.12.1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº. 1.735, de 20.12.1979).

Vale ressaltar que em todas as reedições posteriores da Medida Provisória em questão, inclusive após a Lei nº. 9.430, de 1996, o mesmo dispositivo foi repetido, até ser finalmente convertida a Medida Provisória na Lei nº. 10.522, de 2002 e o dispositivo em questão ter se transformado no artigo 17 dessa lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Note-se que, do ponto de vista gramatical, dizer que algo “aplica-se aos demais créditos” não significa outra coisa senão que se aplica a todos os créditos sobre os quais não se aplicava antes, o que, no contexto que estamos tratando, significa que a os juros com base na taxa Selic incidiria sobre todos os créditos, inclusive os juros de mora. É claro, por tudo o que foi dito até aqui, que há sempre a possibilidade de que a leitura estritamente gramatical não seja suficiente para se extrair do texto da lei o seu conteúdo normativo; que apesar de as palavras denotarem um certo significado, o sentido da norma pode ser outro. Mas, para tanto, é preciso demonstrar, a exemplo do que procurei fazer ao longo de toda esta análise, que esse sentido que se pretende dar é o que melhor harmoniza o sistema de normas, apesar da leitura gramatical apontar noutra direção.

De minha parte, considerando o contexto em que a norma foi editada, durante uma transição que se fazia do sistema com correção monetária para um sistema sem indexação, quando se verifica uma inequívoca tendência a se passar a aplicar juros Selic sobre os débitos em geral, não corrigidos monetariamente, não vislumbro como uma interpretação mais restritiva deva prevalecer.

Diante disso, não vejo como se pretender uma interpretação do artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 que restrinja a incidência dos juros de mora aos tributos e contribuições relativos a fatos geradores a partir de 1997, atribuindo ao vocábulo decorrente a acepção mais restritiva, quando a mesma lei prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, e na mesma época que editada a lei em questão foi editada medida provisória prevendo a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir de 1997 sobre débitos em geral, relativos a fatos geradores anteriores a 1994 e ainda, quando norma em vigor estendia a incidência dos juros Selic aos demais créditos da Fazenda Nacional, e, ainda, quando o parágrafo 8º do art. 84 da Lei nº. 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº. 1.110, de 30 de agosto de 1995 já estendia a todos os demais débitos da Fazenda Nacional o disposto no referido artigo que, entre outras coisas, previa a incidência de juros com base na taxa de captação da Dívida Mobiliária Federal Interna e, posteriormente, com base na Selic.

Concluo, assim, no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.”

•
•
• **MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em "Prática de Direito Tributário", pág. 220:

"O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação. ...

Mas, retomando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...".

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 150% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

•
•
•
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº. 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2)" e "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 1º CC nº. 4).".

Diante do exposto, é de se negar o presente item, deixando claro que, na execução do acórdão, sobra a multa aplicada deverá incidir juros de mora contados a partir do vencimento do prazo para impugnação calculados com base na taxa SELIC.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.000204/2006-35
Acórdão nº. : 104-22.908

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2007


NELSON MALLMANN