



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

Processo n° 13896.722525/2012-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.681 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2014
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente PLASFAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULLIDADE, INOCORRÊNCIA

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando emitido por autoridade competente e observados os requisitos constitucionais, legais e, em especial, o quanto previsto na legislação que rege o processo administrativo fiscal (art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os termos e demonstrativos integrantes das autuações oferecem à Impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, o que resta confirmado através de impugnação na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade da parte. Tratando-se da comprovação de origem de depósitos bancários, a prova deveria ser produzida pela parte, sendo desnecessária a realização de diligência. Ademais, a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, competindo à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

MULTA POR OMISSÕES OU INFORMAÇÕES INCORRETAS EM MEIO MAGNÉTICO. ARTIGOS 11 E 12 DA LEI Nº 8.218/1991. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS OU ELABORAÇÃO DE DOCUMENTOS DE NATUREZA CONTÁBIL OU FISCAL QUANDO EXIGIDO O SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO. PENALIDADE DO ARTIGO 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO, DEMONSTRATIVO OU ESCRITURAÇÃO DIGITAL.

O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência.

A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN. Inteligência do Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, a solicitação de diligência e a arguição de decadência. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar exigência da multa regulamentar, nos termos do relatório e voto que passam a compor o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento em maior extensão para excluir o PIS e a Cofins, lançados de ofício, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

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

Relatório

PLASFAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Houve também interposição de recurso de ofício em razão do montante do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância.

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Versa o presente Processo Administrativo Fiscal (PAF) sobre impugnação à exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 54.247.583,25 – inclusos os consectários legais (juros de mora calculados até “10/2012”; multa de ofício no percentual de 75%) – ante a constatação de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada –, e constituído por autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ; R\$ 30.333.943,24; fls. 1.190-1.195), de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL; R\$ 10.939.509,24; fls. 1.196-1.200), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins; R\$ 9.811.254,70; fls. 1.201-1.207), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS; R\$ 2.130.075,07; fls. 1.208-1.214), e de Multa Regulamentar referente a omissão/incorreção de dados fornecidos em meio magnético (R\$ 1.032.801,00; fls. 1.215-1.217).

O quadro abaixo (excerto do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; fls. 2-3 do PAF) ilustra a síntese da composição do referido crédito tributário, relativo a períodos de apuração compreendidos no ano de 2007:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	13.586.823,99
Juros	6.557.001,26
Multa	10.190.117,99
Valor do Crédito Apurado	30.333.943,24
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	4.899.896,64
Juros	2.364.690,12
Multa	3.674.922,48
Valor do Crédito Apurado	10.939.509,24
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	
Contribuição	4.300.879,97
Juros	2.284.714,75
Multa	3.225.659,98
Valor do Crédito Apurado	9.811.254,70
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	
Contribuição	933.743,69
Juros	496.023,59
Multa	700.307,79
Valor do Crédito Apurado	2.130.075,07
MULTA REGULAMENTAR	
Multa	1.032.801,00
Valor do Crédito Apurado	1.032.801,00

A discriminação analítica da exigência consta de cada Auto de Infração (fls. 1.190-1.217), bem como em seus elementos integrantes (especialmente no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal – TVEF, fls. 1.089-1.099) – inclusive descrição dos fatos e do enquadramento legal, bases de cálculo, períodos de apuração, alíquotas, juros de mora, percentuais das multas aplicadas etc.

despesas com PIS/COFINS e juros de mora como dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, majorando, conseqüentemente, o crédito tributário supostamente devido, o que macula integralmente o AI em apreço.” (grifo no original);

- *O próprio Conselho de Contribuintes têm reiteradamente anulado autos de infração em razão de autuações baseadas em suposições, conforme as ementas transcritas (“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO TEMPORAL DO FATO GERADOR ... (ACÓRDÃO 102-48.064 EM 09.11.2006)”; “PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. SÚMULA 15 DO CARF ... (ACÓRDÃO 3803-00316)”). “Depreende-se (...) que o agente fiscal não pode ao seu bel prazer escolher a base de cálculo, pois quando da constituição do crédito tributário deve observar a legislação tendo em vista tratar-se de ato vinculado. (...) Pelo exposto, flagrante a mácula constante do AI ora guerreado, razão pela qual deve ser anulado integralmente.”;*

- *(4. DO DIREITO 4.1. DA DECADÊNCIA QUANTO AO IRPJ/CSLL COM RELAÇÃO AOS DEPÓSITOS MENSIS E APURAÇÃO DO LUCRO REAL E BC CSLL) O Auditor-Fiscal, quando do lançamento para fins de apuração do IRPJ e CSLL supostamente devidos a título de omissão de receitas por falta de comprovação de valores creditados à conta corrente da Impugnante, considerou todo o período de 2007, o que não lhe era permitido. De acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, “esta claro que a contagem do prazo decadencial apresenta como termo inicial os respectivos lançamentos credores em períodos mensais e não anual, como considerado pelo Sr. AFRF. Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se posicionou por diversas vezes, consoante se pode verificar dos julgados colacionados abaixo: “IRPJ – DECADÊNCIA – LUCRO REAL MENSAL ... (ACÓRDÃO 107-08.591 em 25.03.2006)”; “CSLL PIS e COFINS – DECADÊNCIA ... No caso concreto, a obrigação tributária ocorreu em 30/06/97. Como o lançamento foi feito em 19/12/02, decaiu o direito da Fazenda Nacional ... e, por maioria de votos, ACOLHER a decadência de IRPJ e CSLL para fatos geradores até 30/06/98 ... (ACÓRDÃO 107-09.241 em 05.12.2007)” . Diante do exposto, “é incontestável que o período de janeiro a outubro de 2007 fora consumado pela decadência, razão pela qual deve ser afastada qualquer exação a esse título.”;*

- *Com relação ao “período de novembro e dezembro de 2007, importante ressaltar que o fiscal quando da determinação do ‘quantum’ devido deveria refazer a apuração da Impugnante. Isso porque, como já demonstrado acima, nos casos de presunção de receita, o artigo 288 do RIR estabeleceu o tratamento tributário para tanto, ou seja, de acordo com o regime de tributação da Impugnante. Tal questão não teria impacto caso a Impugnante tivesse apurado lucro em 2007. No entanto, conforme pode ser demonstrado pelo LALUR (DOC 03) da Impugnante, no respectivo período, foi apurado prejuízo, o que significa dizer que eventual imposto a pagar seria verificado a partir do resultado positivo do confronto das receitas supostamente omitidas com o prejuízo apurado pela Impugnante. Para facilitar e demonstrar o resultado/receita obtida, apresenta-se a tabela abaixo:*

	<i>Depósitos de origem não comprovada</i>	<i>Prejuízo Fiscal</i>	<i>Receita Supostamente Omitida</i>
<i>janeiro</i>	<i>R\$4.891.200,45</i>	<i>-R\$ 959.399,44</i>	<i>R\$ 3.931.801,01</i>
<i>fevereiro</i>	<i>R\$ 4.214.980,41</i>	<i>-R\$ 1.698.119,27</i>	<i>R\$ 2.516.861,14</i>
<i>março</i>	<i>R\$4.544.419,38</i>	<i>-R\$ 1.827.042,24</i>	<i>R\$ 2.717.377,14</i>
<i>abril</i>	<i>R\$ 4.328.124,15</i>	<i>R\$ 0,00</i>	<i>R\$4.328.124,15</i>
<i>maio</i>	<i>R\$4.592.716,95</i>	<i>-R\$4.198.261,37</i>	<i>R\$ 394.455,58</i>
<i>junho</i>	<i>R\$4.019.395,22</i>	<i>-R\$4.526.601,83</i>	<i>-R\$ 507.206,61</i>
<i>julho</i>	<i>R\$4.433.735,74</i>	<i>-R\$ 3.713.059,14</i>	<i>R\$ 720.676,60</i>
<i>agosto</i>	<i>R\$ 6.194.986,46</i>	<i>-R\$ 5.348.241,02</i>	<i>R\$ 846.745,44</i>
<i>setembro</i>	<i>R\$ 4.714.845,38</i>	<i>-R\$ 757.871,84</i>	<i>R\$ 3.956.973,54</i>
<i>outubro</i>	<i>R\$ 5.372.190,52</i>	<i>-R\$ 3.411.120,34</i>	<i>R\$ 1.961.070,18</i>
<i>novembro</i>	<i>R\$4.750.371,98</i>	<i>-R\$5.034.670,72</i>	<i>-R\$ 284.298,74</i>

dezembro	R\$4.533.559,15	-R\$ 2.147.229,83	R\$ 2.386.329,32
TOTAL	R\$ 56.590.525,79	-R\$ 33.621.617,04	R\$ 22.968.908,75

Assim, “Considerando a decadência do período de janeiro a outubro de 2007 e que em novembro, com a inclusão das receitas supostamente omitidas, a Impugnante não saiu do quadro de prejuízo, a base de cálculo do IRPJ/CSLL do período a ser considerada é de R\$ 2.386.329,32.”;

• (4.2. DA DECADÊNCIA DO PIS/COFINS) “Cumprida à Impugnante ressaltar que se operou a decadência do direito de a D. Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário em relação ao período de janeiro a outubro de 2007”, uma vez que o “AI ora impugnado foi recebido em 29/10/2012, ou seja, após o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador das contribuições ao PIS e da COFINS relativo ao interregno de janeiro a outubro de 2007.”;

• As contribuições sociais PIS e Cofins “são tributos cujo lançamento é por homologação, fato este que pressupõe a aplicação da regra contida no §4º, do artigo 150 do CTN (...)”, que estabelece que a contagem do prazo decadencial ocorre a partir da ocorrência dos seus respectivos fatos geradores. Dispondo o artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que o fato gerador do PIS/COFINS é mensal, ocorreu a decadência do período de janeiro a outubro de 2007. Nesse sentido, a jurisprudência do “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é pacífica, consoante podemos observar dos julgados abaixo colacionados (...)”. Assim, “resta claro que o suposto direito do Fisco de constituir o crédito tributário de PIS/COFINS, em 29/10/2012 (ciência do AI), já havia decaído, razão pela qual não poderia ser objeto de autuação por parte do Fisco, devendo ser cancelado o débito de janeiro a outubro de 2007, uma vez que extinto”, nos termos do artigo 156, incisos V e VII, do CTN;

• (4.3 – DA EXCLUSÃO DO PIS/COFINS, IPI E DOS JUROS DE MORA DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL) O Auditor-Fiscal não observou o disposto no art. 344 do RIR/99 (transcrito), uma vez que “simplesmente utilizou os valores supostamente omitidos como base de cálculo para todos os lançamentos”, sendo que “deveria ter feito a apuração da Impugnante e computado, segundo o regime de competência, as contribuições ao PIS/COFINS e IPI, porquanto dedutíveis da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme legislação que rege a matéria”;

• Idêntico procedimento deveria ter sido observado quanto aos juros de mora, haja vista tratar-se de mera recomposição patrimonial, ou seja, tem natureza compensatória. Com efeito, o parecer normativo nº 61/79 determina que as multas e os acréscimos legais considerados dedutíveis e que tem natureza compensatória são: as que decorrem do recolhimento do tributo fora do prazo legal; os juros de mora resultantes do recolhimento espontâneo fora do prazo. A partir do entendimento consubstanciado no parecer mencionado, poríamos concluir precipitadamente e equivocadamente que tendo em vista que o suposto tributo não foi recolhido no prazo os juros de mora não seriam dedutíveis. No entanto, os juros de mora nada mais são do que despesas financeiras, as quais em virtude da sua natureza são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos termos do artigo 374 do RIR/99 (transcrito);

• Diante do exposto, para fins de apuração do IRPJ/CSLL, os valores devidos a título de PIS/COFINS e IPI e juros de mora de PIS/COFINS/CSLL/IRPJ/IPI devem ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação que rege a matéria.

• (4.4 – NÃO APLICABILIDADE DA MULTA POR INCORREÇÕES EM ARQUIVO MAGNÉTICO) A impugnante entregou, no curso da ação fiscal, pautado pela boa-fé e no afã de responder aos questionamentos do Sr. AFRF, arquivo eletrônico sem o destaque dos códigos NCM's, razão pela qual fora multada, nos termos do artigo 12 da Lei nº 8.218/91. É importante destacar que, para fins de aplicação da respectiva penalidade, é insofismável que seja verificada que a omissão ou a informação incorreta impossibilitem a lavratura do auto de infração, o que não se verifica no caso em questão, razão pela qual o Auditor-Fiscal não poderia ter aplicado referida penalidade;

• Ademais, o Sr. AFRF não se atentou para o fato de que período no qual ocorreram as operações fiscais está consumido pela decadência (artigo 150, §4º do CTN). Em conseqüência, não poderia ser utilizado como base para aplicação da penalidade, nos termos do parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 8.218/91 (transcrito). Ora, Senhores Delegados, é indubitável que conforme §4º, artigo 150 do CTN o período de janeiro a outubro de 2007 resta decaído, o que, de acordo com o dispositivo destacado acima, nos leva a crer que as operações ocorridas neste ínterim, não podem ser base de cálculo para aplicação da penalidade em questão, devendo ser cancelada do presente AI.;

• (4.5 – DA DILIGÊNCIA) Requer, com base no princípio do juiz natural e no livre convencimento, que o presente processo seja convertido em diligência para sanar eventuais dúvidas e provar o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito.

• (5 – DO PEDIDO) Requer o recebimento da impugnação, anulando-se a infração impugnada 'in totum', e determinando seu cancelamento imediato, assim como os consectários legais. Caso não seja esse o entendimento, que no mérito seja reconhecida a decadência do IRPJ, CSLL, PIS/COFINS e multa (período das operações usado como base de cálculo) referente o período de janeiro a outubro de 2007 e extinto o crédito tributário deste período; sejam excluídos do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL com relação a dezembro (novembro apurou prejuízo mesmo com a inserção das receitas supostamente omitidas) os valores devidos de PIS/COFINS, IPI e juros de mora (incidentes sobre todos os tributos). Alternativamente, seja o processo convertido em diligência para sanar eventual dúvida ou provar o alegado.

A decisão recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente, acolhendo a preliminar de decadência quanto às contribuições PIS e Cofins referentes aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2007.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 10 de julho de 2013, apresentando recurso voluntário em 06 de agosto de 2013 (fls.1425-1440). Em resumo, utilizou-se dos mesmos argumentos expendidos em impugnação, complementando, tão somente, discordar da decisão da DRJ quanto à ausência de impugnação de algumas matérias (alega que impugnou todos os pontos do lançamento).

Houve interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso de ofício deve ser conhecido, uma vez que exonerada parcela de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00.

De igual forma, deve ser conhecido também o recurso voluntário, posto que tempestivo e dotado dos demais pressupostos legais de admissibilidade.

1 RECURSO DE OFÍCIO

A turma de julgamento *a quo* recorreu de ofício a este Colegiado em razão da exoneração de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00.

O provimento parcial à impugnação se deu pelo reconhecimento da decadência de PIS e Cofins relativamente aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 2007, posto que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 29 de outubro de 2012.

Mostra-se correta a decisão recorrida. Isso porque, conforme bem analisado pelo ilustre relator *a quo*, na ausência de dolo, fraude ou simulação, e, comprovado o pagamento antecipado de PIS e Cofins, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial, conforme já pacificado pelo STJ no julgamento do REsp 973.733.

Convém ressaltar que tal precedente do STJ foi julgado na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil, implicando, portanto, a adoção cogente de tal entendimento por este Colegiado, conforme determina o art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Aduz a Recorrente que deve ser extinto o crédito tributário de IRPJ e CSLL, bem como da multa regulamentar aplicada, relativa aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2007. Requer também o reconhecimento da decadência em relação ao PIS e a Cofins do mês de outubro de 2007.

Não assiste razão à Recorrente.

Em relação ao IRPJ e CSLL, tratando-se de apuração anual, ainda que ausente dolo, fraude ou simulação, e ainda que ocorrendo pagamento antecipado, a contagem da decadência somente se inicia ao final do período de apuração, no caso, dezembro de 2007. Considerando-se que o lançamento foi realizado em 29 de outubro de 2012, não há que se falar em decadência.

No que tange ao PIS e Cofins do mês de outubro de 2007, consideradas as mesmas premissas utilizadas em relação ao IRPJ e CSLL, ainda que o período de apuração de tais contribuições seja mensal, não há que se falar em decadência, posto que a formalização do lançamento deu-se em menos de 5 anos da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

No que tange à decadência da multa regulamentar, perfeitas as considerações da decisão recorrida. A multa aplicada não diz respeito aos fatos geradores ocorridos em 2007, mas sim à suposta apresentação incorreta de arquivos digitais no curso do procedimento fiscal, iniciado em 2011. Incabível, assim, qualquer discussão a respeito de decadência, posto que o lançamento foi realizado em 29 de outubro de 2012.

Portanto, deve ser rejeitada a arguição de decadência.

2.2 NULIDADE

Alega a Recorrente que o lançamento seria nulo em razão de a autoridade fiscal não ter considerado os prejuízos fiscais apurados pelo contribuinte, bem como não ter deduzido das bases de cálculo de IRPJ e CSLL os valores de PIS e Cofins exigidos de ofício.

Tais matérias, ainda que fossem consideradas pertinentes, dizem respeito ao mérito da exigência, não comportando, por qualquer ângulo, sua análise sob o enfoque da nulidade.

A nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)*

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A despeito do já exposto, no caso concreto não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que conseguiu defender-se plenamente.

Nesse aspecto, frise-se que a possibilidade de defesa foi amplamente viabilizada pela descrição dos fatos realizada pela autoridade fiscal.

Portanto, no caso em concreto, não há que se falar em cerceamento de defesa, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula nos autos de infração lavrados.

No mais, o agir da autoridade fiscal se deu no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes.

Desse modo, rejeito preliminar de nulidade.

2.3 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O interessado requereu em sua impugnação, reforçando-se em sede de recurso voluntário, a fim de que fosse aferida a correta base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que a autoridade fiscal não teria considerado os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados, bem como não deduzido de suas bases de cálculo os valores exigidos de ofício a título de PIS e Cofins. O pedido foi indeferido pela decisão recorrida de forma fundamentada.

O recurso voluntário apresentado repete o pedido de diligência, devendo, de igual forma, ser rejeitado.

O inciso IV do art. 16 e o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993), assim dispõem:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).

§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las

necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Assim, tanto a perícia quanto a diligência objetivam a comprovação de elementos ou fatos que o contribuinte não pôde trazer aos autos.

No caso ora examinado trata-se da exigência de tributos sobre suposta omissão de receitas baseada em presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Os pontos levantados pela Recorrente a fim de justificar a possível diligência diz respeito à correta base de cálculo de IRPJ e CSLL, matéria, conforme já abordado alhures, atinente ao mérito da lide e que será abordada em ponto específico deste voto.

Dessa forma, resta demonstrada a desnecessidade de diligência, uma vez que, conforme dispõe o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, compete à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Diante do exposto, indefiro o pedido de diligência.

2.4 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Embora a Recorrente se insurja quanto às conclusões da DRJ relativas à definitividade das infrações não impugnadas, não há reparos a fazer em relação à decisão recorrida. Basta verificar que a infração relativa a omissão de receitas não foi atacada pela interessada, quer em sede de impugnação, quer no presente recurso voluntário.

De qualquer forma, frise-se que tal conclusão não redundará em qualquer prejuízo à Recorrente.

2.5 DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL

2.5.1 DA SUPOSTA NÃO CONSIDERAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL

Aduz a Recorrente que “*eventual imposto a pagar seria verificado a partir do resultado positivo do confronto das receitas supostamente omitidas com o prejuízo apurado pela Impugnante*”, consoante teria demonstrado na tabela inserta no referido item da impugnação e reproduzida em seu recurso voluntário.

Ocorre que, conforme já abordado, a Recorrente optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL (opção essa mantida pelo Fisco no lançamento). E, como pode ser verificado dos autos de infração desses tributos, o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL (tal como) declarados pela contribuinte (R\$ 2.147.229,83; fls. 1.192 e 1.198) foram compensados com o valor tributável apurado (R\$ 56.590.525,79), resultando no valor tributável após compensação de R\$ 54.443.295,96. Assim, inexistente reparo a fazer no procedimento fiscal acerca dessa questão.

2.5.2 DA DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES (PIS E COFINS) E DO IPI LANÇADOS DE OFÍCIO E RESPECTIVOS JUROS DE MORA

Alega a Recorrente que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins e ao imposto IPI, e respectivos juros de mora, deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que *“a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”*.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Conforme bem observado pela decisão recorrida, *“a contribuinte impugnou os lançamentos das contribuições PIS e Cofins e do imposto IPI (este, objeto do PAF 13896.722527/2012-45), em relação aos quais pleiteia a dedutibilidade imediata da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados nos mencionados lançamentos de ofício”*.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar *“a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”*.

E, durante tal prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim dispõe o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: *“Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”*.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, determina que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n.º 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que os tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

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

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. **Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência,**

podendo fazê-lo somente quanto efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa, logo que contabilizá-las.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Com efeito, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

No tocante a dedutibilidade dos juros de mora, o mesmo entendimento deve ser aplicado, dada sua natureza acessória, que segue a regra aplicada ao principal. Por decorrência, no silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, no que atine à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Isso posto, entendo não ser possível a dedutibilidade, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos tributos e juros de mora exigidos de ofício.

2.6 DA MULTA “POR INCORREÇÕES EM ARQUIVO MAGNÉTICO”:

No que tange à exigência de penalidade por incorreções em arquivo magnético, assim concluiu a decisão recorrida:

No que se refere à multa aplicada pela apresentação de arquivo magnético com informações erradas (conforme descrito no item 3.5 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, bem como resumido anteriormente, no Relatório; e com fundamento nos artigos 11 e 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições) –, além de não merecer acolhimento a alegação de decadência (como esclarecido anteriormente), melhor sorte não encontra o argumento, apregoado na peça impugnatória, de que “é insofismável que seja verificada que a omissão ou a informação incorreta impossibilitem a lavratura do auto de infração”. Conforme se pode inferir do dispositivo legal mencionado, para a sua aplicação, suficiente que tenha ocorrido a inobservância do dever legal nele previsto – situação fática, aliás, incontroversa. Improcede, pois a insurgência da impugnante.

Contudo, entendo que a penalidade aplicada não deve prevalecer. Isso porque, segundo entendimento firmado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, somente se aplicam as penalidades previstas nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, caso as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal não observem o dever de manter à disposição daquela Secretaria os arquivos digitais e sistemas durante o prazo decadencial. No caso de não apresentação dos demonstrativos a penalidade a ser aplicada deveria ser a prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Tal entendimento é expresso no o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

Fundamentos

(i) Ocorreu revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, tendo em vista a falta de disposição específica?

4. Para responder o primeiro questionamento, utilizar-se-ão os elementos da regramatriz de incidência para verificar se as multas tratam do mesmo objeto. A regramatriz possui no antecedente da norma os elementos material, espacial e territorial, enquanto o consequente possui o quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal. Vide o quadro abaixo:

Elementos	Art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012	Arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991:
Material:	(i) deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;	Inobservância de manter , à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas , pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

	(ii) os apresentar com incorreções ou omissões.	
Espacial	Geral	Geral
Temporal	será intimado para: (i) apresentá-los; ou (ii) para prestar esclarecimentos que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias.	manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pele prazo decadencial previsto na legislação + expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.
Pessoal	O sujeito passivo	As peleas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.
Quantitativo	(i) por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (ii) por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos , nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (iii) por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.	(i) meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; (ii) multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta; (iii) multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57. Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “**deixar de apresentar**” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “**apresentar com incorreções ou omissões**”, a Lei nº 8.218, de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “**manter à disposição**” os respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “**sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal**”. A multa é pela sua inobservância.

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos. [grifei]

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada. [grifei]

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). [grifei]

[...]

Desse modo, resta evidente que, tratando-se de arquivos apresentados pela Recorrente, mas com correções ou omissões, a penalidade a ser aplicada deveria ser a prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Desse modo, voto por cancelar a penalidade cominada.

2.7 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação."
(A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago

integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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. (destacou-se)*

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

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.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

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).

§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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§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.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da

Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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

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

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

Isso posto, voto por manter a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

3. CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as arguições de nulidade e de decadência, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, exonerando a penalidade relativa por “incorrekções em arquivos magnéticos”.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator