



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

Processo nº	15586.720194/2014-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-002.558 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	15 de agosto de 2017
Matéria	IRPJ
Recorrente	TRANSOCEAN BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTAS FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis, na apuração do lucro real, as multas fiscais que não decorram de falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

MULTAS FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis, na apuração da base de cálculo da CSLL, as multas fiscais que não decorram de falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a compor o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felicia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

TRANSOCEAN BRASIL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 01-32.312 da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belém que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração relativos a:

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS, anos-calendário 2009 e 2010, no valor total de R\$ 52.743.466,53 (fls. 9433-9442);
- Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, anos-calendário 2009 e 2010, no valor total R\$ 11.450.884,39 (fls. 9443-9453);
- Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, ano-calendário 2009, sem crédito tributário apurado (fls. 9454-9458), e;
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano-calendário 2009, sem crédito tributário apurado (fls. 9459-9463).

Os valores acima incluem o principal, a multa de ofício e os juros de mora, e estão atualizados até 05/2014.

Também integra os Autos de Infração o Termo de Constatação e de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 9467-9535).

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):

- Subvenções para custeio/operação recebidas de pessoas jurídicas de direito privado não incluídas na base de cálculo do PIS e COFINS, com reflexo exclusivo nessas Contribuições;
- Despesas indedutíveis não adicionadas ao Lucro Líquido do período, que resultou em ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre a exigências principais de PIS e COFINS foi aplicada a multa de ofício de 150 %.

Para justificar o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a autoridade fiscal assevera:

- No processo administrativo nº 10074000191/92-37 foram lançados tributos incidentes na importação (II e IPI), suspensos na ocasião da aplicação do regime de admissão temporária, e a multa de ofício devida pelo descumprimento do regime pela beneficiária (a autuada);
- Beneficiada pelo programa de anistia fiscal a que se refere o §3º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 11.941/2009, a autuada efetuou os seguintes recolhimentos:
 - R\$ 51.137.020,64 (composto por: R\$25.619.814,00 relativo ao IPI e R\$25.517.206,64 relativo aos juros de mora com redução de 45% sobre o valor original);
 - R\$ 59.166.800,74 (composto por: R\$29.642.760,00 relativo ao II e R\$29.524.040,74 relativo aos juros de mora com redução de 45% sobre o valor original);
 - R\$ 21.009.602,57 {composto por: **R\$ 8.892.828,00 relativo a multa isolada do II** com redução de 40% sobre o valor original e R\$ 21.009.602,57 relativo aos juros de mora com redução de 45% sobre o valor original);
 - R\$ 54.474.898,11 (composto por **R\$ 23.057.832,60 relativo a multa isolada do IPI** com redução de 40% sobre o valor original e R\$ 31.417.065,11 relativo aos juros de mora com redução de 45% sobre o valor original);
 - R\$60.027.435,94 (composto por **R\$ 25.408.080,0 relativo a multa isolada pelo descumprimento da admissão temporária** e R\$ 34.619.355,94 relativo aos juros de mora com redução de 45% sobre o valor original);
- O valor pago à Fazenda Nacional foi contabilizado integralmente como despesa operacional e levado ao resultado do exercício. Contudo, os valores pagos, relativos às multas isoladas e à multa administrativa, discriminados a seguir, são indedutíveis por força do § 5º do art. 344 do RIR/99:
 - R\$ 8.892.828,00 (multa isolada do II);
 - R\$ 23.057.832,60 (multa isolada do IPI);
 - R\$ 25.408.080,00 (multa isolada por descumprimento do regime de importação temporária).

O sujeito passivo tomou ciência dos lançamentos em 19/05/2014 (fls. 9538) e apresentou uma impugnação distinta a cada tributo, em 18/06/2014.

O processo retornou a unidade de origem para apartamento dos autos (IRPJ/CSLL e PIS/COFINS), em conformidade com o que dispõe a Portaria RFB nº 1006/2013

(fls. 11518-11526), em razão dos lançamentos de PIS e COFINS não serem decorrentes do lançamento de IRPJ.

Os créditos de PIS e COFINS foram transferidos para o processo nº 15582-720.087/2015-01 (fl. 11522).

Na impugnação contra o lançamento do IRPJ a recorrente alegou em síntese que (fls. 9543-9575):

- A despesa glosada não foi objeto de qualquer questionamento. É incontroverso o caráter operacional da despesa em questão, pois, a única objeção levantada foi a vedação contida no § 5º do artigo 344 do RIR;
- Nos termos do art. 344 do RIR, as multas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo são dedutíveis;
- Na forma do Parecer Normativo nº 61/79, as multas administrativas que não se relacionem com a apuração do tributo, como é o caso, não possuem qualquer vedação à sua dedutibilidade;
- A assertiva é ainda corroborada pelo Perguntas e Respostas, IRPJ 2005;
- Há normas no Direito Aduaneiro que são de cunho estritamente administrativo e, como tal, não se confundem com as normas tributárias;
- As sanções no direito aduaneiro são de três espécies: tributárias, administrativas e focadas no controle aduaneiro propriamente dito;
- Tanto o CARF como o STJ reconhecem a existência de multas de natureza administrativa e de multas tributárias, na legislação aduaneira;
- As multas são decorrentes do descumprimento do regime de admissão temporária à plataforma SEDCO 710, e foram capituladas nos artigos 526, II, do Decreto nº 91.030/85, e 364, I, do Decreto nº 87.981/82;
- Os dispositivos supra demonstram que as multas isoladas pagas pela Impugnante, cujas despesas vieram a ser glosadas pelo autuante, são todas desvinculadas do pagamento de tributos, e portanto são dedutíveis;
- As multas isoladas em comento têm por fundamento o controle das importações, tal como ilustram os Acórdãos DRJ-SPO II nº 17.35466, de 08/10/2009, e 17-49899, de 12/04/2011;

- O STJ já reconheceu que as multas isoladas/autônomas de controle aduaneiro não possuem natureza jurídica de tributo;
- É inaplicável a exigência de juros sobre a multa de ofício, pois o art. 61 da Lei nº 9.430/96 trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Essa prática somente seria válida nos casos em que a multa aplicada corresponesse ao valor principal do débito fiscal, como na hipótese de autuação por descumprimento de obrigação acessória/regulamentar;
- A jurisprudência vem reconhecendo a inaplicabilidade da taxa referencial SELIC aos créditos tributários, uma vez que esta taxa não foi criada por lei para fins tributários;
- Embora as autoridades administrativas não tenham competência para declarar a constitucionalidade ou ilegalidade de regras vigentes no ordenamento, elas podem afastar a sua aplicação com base em precedentes jurisprudenciais que vêm reconhecendo a inexigibilidade de juros de mora calculados pela Taxa Referencial SELIC;
- Reitera que recebe intimações nas pessoas dos signatários da impugnação (Leonardo Alfradique Martins, OAB/RJ 98.995, e Horácio Veiga de Almeida, OAB/RJ 124.159) à Av. Rio Branco nº 1, 19º andar, setor B, na Cidade e Estado do Rio de Janeiro.

Na impugnação contra o lançamento da CSLL a recorrente, alem de repetir os argumentos apresentados contra o lançamento do IRPJ, aduz ainda que (fls. 9601-9638):

- A base de cálculo CSLL, no que se refere especificamente às deduções, obedece suas próprias regras;
- O art. 13 da Lei nº 9.430/1996, que prevê a indedutibilidade das despesas com o pagamento de multas administrativas e isoladas todas elas desvinculadas do pagamento de tributos, não prevê a adição das despesas aqui glosadas pelo fisco na base de cálculo dessa contribuição, motivo pelo qual não pode subsistir a exigência fiscal;
- A jurisprudência do Conselho de Contribuintes já se pronunciou, reiteradas vezes, que a base de cálculo da CSLL não se confunde com a do IRPJ, de forma que as despesas indedutíveis para este imposto não o são para aquela contribuição. Ex: Acórdão nº 107-05.150, da 7a Câmara do Conselho de Contribuintes;
- O cancelamento da exigência de Contribuição Social sobre as despesas consideradas indedutíveis é medida que se impõe, posto que inexiste previsão legal para sua incidência.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a parcialmente procedente, afastando a glosa das despesas com a multa administrativa de controle aduaneiro, em razão de vício na fundamentação do lançamento.

A Recorrente foi intimada da decisão em 21 de outubro de 2015 (fls. 11548-11549), apresentando em 09 de novembro de 2015 recurso voluntário de fls. 11550-11587, reafirmando - em relação ao mérito da exigência - os termos de sua impugnação. Arguiu ainda nulidade da decisão de primeira instância e nulidade do lançamento.

Em relação à nulidade do acórdão recorrido, aduz que:

- por ter deixado de analisar todos os fundamentos trazidos em impugnação, bem como teria alterado o critério jurídico do lançamento ao invocar normativos que nem sequer foram mencionados pela autoridade administrativa autuante;

- traz como exemplo de ausência de análise de todos os seus argumentos de defesa o de uso de analogia para fundamentar a exigência e a equiparação das regras de dedutibilidade aplicáveis para fins de IRPJ e também para fins da CSLL, matérias não abordadas pela decisão recorrida;

- em relação à inovação do lançamento, argumenta que o fundamento para exigência da CSLL utilizado pela autoridade fiscal autuante foi o art. 344, § 5º do RIR/99, enquanto a decisão recorrida fundamentou a decisão nos art. 56 e 57 da IN SRF nº 390/04, caracterizando nítida inovação e descabida modificação do critério jurídico do lançamento;

- no que atine à exigência de IRPJ, aduz que para justificar a manutenção da glosa das multas isoladas de IPI e do II, o acórdão recorrido teria se socorrido de atos normativos que não foram utilizados pela autoridade administrativa responsável pelo lançamento, citando como exemplo a análise do art. 364 do RIPI/82 e art. 521 do Regulamento Aduaneiro de 1985, caracterizando inovação e modificação do critério jurídico do lançamento.

E quanto à nulidade do lançamento afirma que os autos de infração careceriam de fundamentação em lei, pois não teriam feito qualquer relação entre as despesas glosadas e a ausência de usualidade, normalidade e necessidade das despesas glosadas, tendo o lançamento sido realizado com base em analogia, em afronta ao § 1º do art. 108 do CTN. Argumenta ainda que a própria DRJ cancelou a exigência referente à glosa de despesas referentes à multa administrativa de controle aduaneiro, mas não o fez em relação às demais glosas. O restabelecimento da dedutibilidade das despesas referentes à multa administrativa de controle aduaneiro indicaria existir indícios suficientes para o cancelamento das demais glosas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE**2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Para a recorrente, o lançamento seria nulo pois careceria de fundamentação em lei, não analisando as despesas glosadas com os critério de usualidade, normalidade e necessidade, tendo o lançamento sido realizado com base em analogia, em afronta ao § 1º do art. 108 do CTN. Aduz ainda que o restabelecimento da dedutibilidade das despesas referentes à multa administrativa de controle aduaneiro realizado pela DRJ indicaria existir indícios suficientes para o cancelamento das demais glosas.

Entendo não assistir razão à recorrente.

A fundamentação legal do auto de infração é o § 5º do art. 344 do RIR/99, o qual dispõe que não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Em razão disso, não houve qualquer análise quanto à usualidade, normalidade e necessidade das despesas glosadas, matéria tratada no art. 299 do RIR/99.

Tanto assim que a decisão de primeira instância, apesar de considerar indedutíveis as despesas com multa administrativa de controle aduaneiro, cancelou a exigência justamente por entender não se enquadrar a infração no que dispõe o § 5º do art. 344 do RIR/99.

Não há que se falar, portanto, em lançamento baseado em analogia no que diz respeito à exigência do IRPJ.

No que atine à exigência de CSLL, aplicou-se a mesma base legal no lançamento. Se há ou não base legal para a exigência, entendo dizer respeito ao mérito do lançamento e será analisado oportunamente.

Com efeito, rejeito a arguição de nulidade do lançamento.

Outra sorte não merecem as razões trazidas pela recorrente para buscar a declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

Ora, a decisão da DRJ encontra-se absolutamente fundamentada e explicita o porquê de seu entendimento sobre o tema, não sendo obrigatório que se pronuncie sobre todos os fundamentos de defesa apresentados.

Em relação à suposta necessidade de se refutar todos os argumentos de defesa, nem mesmo o § 1º do art. 489 do CPC/2015 agasalha tal entendimento. Tal exegese foi confirmada por unanimidade por todos os Ministros da Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315-DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. *Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.*

2. *O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.*

[...]

4. *Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.*

5. *Embargos de declaração rejeitados.*

No que diz respeito à suposta inovação do lançamento, argumenta a recorrente que o fundamento para exigência da CSLL utilizado pela autoridade fiscal autuante foi o art. 344, § 5º do RIR/99, enquanto a decisão recorrida está fundamentada nos arts. 56 e 57 da IN SRF nº 390/04, caracterizando nítida inovação e descabida modificação do critério jurídico do lançamento.

Ora, não há qualquer inovação no fundamento jurídico da exigência, tampouco alteração no critério jurídico: a decisão da DRJ confirmou ser indevidável, a seu ver, despesas com multa decorrentes de infrações fiscais. Citar como um dos fundamentos da razão de decidir o exposto em norma complementar, no caso, os arts. 56 e 57 da IN SRF nº 390/04, não traduz qualquer alteração ou inovação do que já constava na exigência inicial, até mesmo porque jamais uma norma complementar, por si só, seria apta a fazer surgir uma obrigação tributária, havendo sempre uma base legal que lhe dê sustentação. No caso, resta evidente que entendeu ser aplicável a base legal do art. 344, § 5º do RIR/99 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º) para se manter parcialmente a exigência de IRPJ e de CSLL.

Se essa decisão está correta, ou não, diz respeito ao mérito da exigência, não caracterizando qualquer hipótese de nulidade da decisão.

No que diz respeito à exigência de IRPJ, aduz ainda a recorrente que para justificar a manutenção da glosa das multas isoladas de IPI e do II, o acórdão recorrido teria se socorrido de atos normativos que não foram utilizados pela autoridade administrativa responsável pelo lançamento, citando como exemplo a análise do art. 364 do RIPI/82 e art. 521 do Regulamento Aduaneiro de 1985, caracterizando inovação e modificação do critério jurídico do lançamento.

O argumento da recorrente, com a devida vénia, é absolutamente desarrazoadado: a decisão está tão somente se manifestando a respeito dos argumentos apresentados pela própria recorrente em sua impugnação. Veja-se a passagem do voto condutor do aresto recorrido a esse respeito:

No que tange à multa isolada do II e a multa isolada do IPI, patente sua indedutibilidade, posto que as infrações são derivadas da própria falta de recolhimento dos impostos. Veja-se que os impostos suspensos por ocasião da importação temporária da plataforma Sedco 710, foram lançados e exigidos conjunta e precipuamente à aplicação dessas multas. O que revela uma relação de causa e efeito entre a infração, a falta/insuficiência de pagamento desses impostos, e a multa isolada aplicada.

Nos termos do art. 364 do RIPI/82 e art. 521 do Regulamento Aduaneiro - RA/85, trazidos pela recorrente como fundamentação legal das multas isoladas de II e IPI (fls. 9564-9565), observa-se que o imposto não recolhido é a base de cálculo dessas multas. [grifos nossos]

[RIPI/82]

Art. 364. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva Nota-Fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota-Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas (Lei nº 4.502/64, art. 80, e Decretos-leis nº. 34/66, art. 29, art. 22a., e 1.680/79, art. 29):

I - de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto se o contribuinte o lançou devidamente e apenas não efetuou o seu recolhimento até 90 (noventa) dias do término do prazo;
II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo;

[RA/85]

Seção V

Multas na Importação

Art. 521. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-lei nº 37/66, art. 106, I, II, IV e V):

[...]

II - de cinqüenta por cento (50%):

[...]

b) pelo não retorno ao exterior, no prazo fixado, de bens ingressados no País sob regime de admissão temporária;

[...]

Conforme se observa, não se trata de qualquer inovação no lançamento ou alteração de critério jurídico, mas tão somente contra-argumentos às razões trazidas pela

própria recorrente em sua impugnação que, certamente, se a decisão recorrida não tivesse se manifestado, iria a recorrente, como já o fez em relação a outros itens, suscitar a nulidade pela ausência de refutação de sua tese de defesa.

Desse modo, rejeito também as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância.

3 MÉRITO

O mérito da exigência que ainda permanece em litígio diz respeito à dedutibilidade de multas. O lançamento citou como base legal dispositivo atrelado à dedutibilidade das multas por infrações fiscais o §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, base legal do art. 344, §5º, RIR/99, assim vazado:

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

A recorrente, por sua vez, alega que o fundamento das multas isoladas aplicadas não teria sido a falta ou insuficiência de pagamento de tributo, pois a penalidade decorreria do não cumprimento de Termo de Responsabilidade apresentado em garantia da importação da Plataforma Sedco 710 (descumprimento de admissão temporária). Em razão disso, a autoridade fiscal responsável pela lavratura daqueles autos de infração intimou a recorrente a “*recolher o crédito tributário suspenso em virtude da concessão do regime especial de admissão temporária à plataforma SEDC 710 [...]*”. Aduz que entre os valores objeto de execução no mencionado Termo de Responsabilidade havia as multas decorrentes do descumprimento do regime de admissão temporária, capituladas no art. 526, II do Decreto nº 91.030/85 e a multa do artigo 364, I, do Decreto nº 87.981/82. Ressalta que o *caput* do art. 526 é claro ao tratar de infrações administrativas. Discorre ainda sobre critérios de usualidade, normalidade e necessidade das despesas em questão.

Na assentada do mês agosto, apresentei meu voto ao colegiado no sentido de negar provimento ao recurso, entendendo que as multas em questão teriam sido aplicadas em razão da falta de pagamento do II e do IPI.

Durante os debates, a Conselheira Bianca Felicia Rothschild teve a oportunidade de discorrer sobre as características das penalidades aplicadas e as especificidades do regime de admissão temporária e as consequências do descumprimento de seus termos. Em seguida, o Conselheiro Flávio Franco Corrêa, baseado nos argumentos apresentados pela Conselheira Bianca Felicia Rothschild, abriu divergência, votando por dar provimento ao recurso voluntário. Na sequência, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza acabou por requerer vista dos autos.

A par das discussões travadas na sessão anterior, reanalizando a matéria, entendo por bem reformular meu entendimento: concluo que a decisão recorrida esteja incorreta ao considerar que as multas em questão referiam-se à penalidade por falta de recolhimento de tributos.

A parte teórica da decisão de primeira instância mostra-se absolutamente acertada, equivocando-se, a meu sentir, em sua conclusão a respeito da natureza das penalidades cujos valores foram considerados indeditíveis no lançamento.

Conforme bem abordado pela decisão recorrida, antes do advento da Lei nº 8.981/95 que veio a tratar da hipótese em que as multas fiscais poderiam ou não ser dedutíveis, idêntico texto constava no § 4º do art. 16 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541/92, que revogou aquele.

Sob esse contexto, o Parecer Normativo CST – nº 61 de 01/01/1979 foi exarado para melhor elucidar o disposto em tais dispositivos legais, entre os quais destaco os seguintes excertos:

[...]

Em discussão o conteúdo e alcance da norma inscrita no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, "in verbis":

"Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo".

2. INDEDUTIBILIDADE COMO REGRA

2.1 - Depreende-se do texto que os preceitos nele contidos têm por campo de atuação o conjunto das multas qualificadas como fiscais. Compreendem-se como tais aquelas impostas pela lei tributária, ou fiscal. Este conteúdo é revelado não só pelo adjetivo que restringe o universo das multas, como pela rubrica - Tributos - que sintetiza o art. 16. e seus parágrafos.

2.2 - Disciplinando o efeito das multas fiscais, relativamente à apuração do lucro real, o preceito em estudo firma a regra básica de sua indeditibilidade, à qual, por exceção, não se subordinam duas espécies: a) as multas impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo; e b) as multas fiscais de natureza compensatória.

3. MULTAS DEDUTÍVEIS, PORQUE RELATIVAS A INFRAÇÕES DE QUE NÃO RESULTA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO.

3.1 - O estudo das obrigações tributárias revela que só a inadimplência de obrigação principal é capaz de gerar falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Mas que há um tipo de obrigação acessória de cuja inadimplência resulta infração da principal e, em consequência, falta ou insuficiência de pagamento de tributo. E o que passamos a demonstrar.

3.2 - O Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66) distingue, no artigo 113, a obrigação tributária em principal ou acessória:

"A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". (art. 113. , § 1º).

"A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". (art. 113, § 2º)

3.3 - A distinção funda-se precípuamente na natureza do objeto da obrigação. Se tributo ou penalidade, a obrigação será "de dar", classificando-se como principal; se for outras prestações, positivas ou negativas, ela será "de fazer" ou "não fazer", classificando-se como acessória. E óbvio que somente pode ocasionar falta ou insuficiência de pagamento de tributo a inadimplência de obrigação que o tenha por objeto, isto é, a principal.

3.4 - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e se extingue juntamente com o cumprimento do crédito dela decorrente. Nesse ínterim, coexiste a possibilidade de sua inadimplência, passível de manifestar-se por dois modos:

a) por mora;

b) por falta de cumprimento de obrigação acessória necessária à efetivação do lançamento normal estabelecido pela legislação do tributo.

3.5 - A inadimplência da obrigação principal, por mora, independe de execução de possíveis obrigações acessórias correlatas e reporta-se tanto aos tributos lançados quanto àqueles sujeitos, pela legislação, a pagamento antecipado. Caracteriza-se a simples falta de recolhimento por ocasião do vencimento.

3.6 - A outra modalidade de inadimplência envolve necessariamente a inexecução, total ou parcial, de obrigação acessória. E que a legislação do tributo pode cominar ao sujeito passivo ou terceiro a prática de ato (obrigação de fazer:acessória), cuja omissão (infração à acessória) implicará falta de pagamento de tributo (infração à principal). Estas obrigações acessórias possuem esse efeito por terem sido erigidas, pela legislação, em condição do lançamento normal. Como tais se incluem, por exemplo, a obrigação de prestar informações quanto a matéria de fato indispensável à constituição do crédito tributário (lançamento com base em declaração - art. 147. , CTN) e a obrigação de reter o imposto de renda na fonte, ato indispensável à homologação (art. 150. , CTN).

3.7 - Ante o exposto, pode-se concluir que as infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributo são aquelas relativas às obrigações acessórias que não se constituam em condição do lançamento normal. As multas a

elas correspondentes são, pois, dedutíveis. (Como exemplos de multas por essa razão dedutíveis, sejam citadas as previstas nos artigos 533, II, "c", "d", "e" e "f"; 534, "a"; 539 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR - e 405, 408 e 396 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI -). Já as multas relativas a infrações de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos serão dedutíveis quando de natureza compensatória. E o que passamos a ver. [grifos nossos]

[...]

Conforme se extrai desse ato interpretativo normativo, em regra as multas por infrações tributárias são indedutíveis na apuração do lucro real. Excepcionalmente essas multas poderão vir a ser dedutíveis, de acordo com as exceções previstas em lei, a saber: (a) as que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e (b) as de caráter compensatório, assim entendidas as que não puderem ser excluídas com a denúncia espontânea e guardarem proporção ao dano produzido.

Retornando ao caso concreto, as despesas glosadas ainda em litígio se referem ao pagamento da multa isolada do Imposto de Importação e multa isolada do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma vez que a multa isolada por descumprimento do regime de importação temporária foi considerada multa administrativa pela decisão de primeira instância, e, embora considerasse tal despesa indedutível, cancelou a exigência correspondente em razão de a base legal utilizada no lançamento referir-se a indedutibilidade de multas fiscais (§ 5º do art. 344 do RIR/99), e não o art. 299 do RIR/99 (despesas desnecessárias). Ressalta-se que todas essas infrações se referem à transferência irregular da plataforma semissubmersível de perfuração Sedco 710, admitida no país sob regime de importação temporária.

Ao contrário do alegado pela decisão recorrida, tanto a multa isolada relativa ao II quanto a multa isolada atinente ao IPI possuem origem não na falta de recolhimento de tributos, mas sim no descumprimento atinentes à importação temporária da plataforma Sedco 710.

Tanto que na Intimação nº 13/Sarat/2007 (fls. 9595-9596), resta evidente que as multas de II e de IPI cobradas se deu de forma isolada, não guardando correlação com a exigência de II e de IPI, uma vez que esses foram cobrados, com juros de mora, com base no Termo de Responsabilidade firmado pela recorrente quando da importação da plataforma em questão.

A título de raciocínio, se não tivesse sido firmado tal Termo de Responsabilidade, o lançamento de IPI e de IPI teriam que ser feitos acompanhados da cobrança de multa de ofício, sem prejuízo das multas isoladas efetivamente exigidas no caso concreto. Naquele contexto hipotético, se as duas penalidades isoladas tivessem sido cobradas em razão da falta de recolhimento de II e de IPI, estaríamos diante de uma espécie de *bis in idem* relativas à aplicação de penalidade por falta de recolhimento de tributo.

Tal situação não se configura porque as multas isoladas exigidas estão ligadas ao descumprimento das normas referentes à admissão temporária. Em razão de tal descumprimento o contribuinte necessita realizar dois atos distintos: (i) pagar o II e o IPI suspensos na importação, acrescidos de juros moratórios; (ii) recolher as multas isoladas de IPI e IPI lançadas de ofício. A proporcionalidade de tais multas isoladas em relação ao II e IPI devidos deve-se tão somente ao critério material de fixação da base de cálculo da penalidade

isolada, e não dos impostos não recolhidos na importação. A lei poderia estipular outras bases de cálculo, mas preferiu fixar com base no II e IPI não recolhidos por ocasião da admissão temporária. Como já abordado, essas multas não são cobradas em razão do não recolhimento desses tributos, mas sim em função do descumprimento das normas relativas à admissão temporária.

A obrigação descumprida que deu ensejo às penalidades isoladas foi uma obrigação de “fazer”, e não de “dar” (no caso, o pagamento de tributos).

Embora entenda que tais penalidades sejam indevidáveis por não serem necessárias às atividades da empresa (art. 299 do RIR/99), essa não a infração imputada a recorrente, no caso, indevidibilidade de multas punitivas decorrentes da falta de pagamento de tributos art. 344, §5º, RIR/99.

Embora ambos os dispositivos legais impliquem a indevidabilidade de tais despesas, ambas possuem fundamentação jurídicas distintas.

Embora eu entenda que a decisão no âmbito do processo administrativo fiscal – PAF não deva se limitar às razões trazidas pela autoridade fiscal e pelo contribuinte, tal decisão não poderá alterar o fundamento legal da infração imputada ao sujeito passivo, isso em razão de dispositivo legal expresso aplicável ao PAF, no caso, o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. [...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

A propósito, esse mesmo entendimento foi firmado pela própria decisão de primeira instância ao exonerar a infração relativa à glosa de penalidade administrativa de que tratava o art. 526 do Regulamento Aduaneiro/1985.

Conforme se observa, para alteração do fundamento legal de exigência se faria necessário lançamento complementar e abertura de prazo ao sujeito passivo para que apresentasse nova impugnação, hipótese não aplicável a presente fase processual, e, ainda que fosse possível, no caso concreto o novo lançamento não poderia ser efetuado em razão da decadência (fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009).

Por consequência, deve ser provido o recurso voluntário do contribuinte, exonerando-se a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em razão do restabelecimento da dedutibilidade das despesas em questão.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto