



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

Processo n° 16095.000603/2007-14
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.575 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS S/A nova denominação de LETERO EMPREENDIMENTOS, PUBLICIDADE E PARTICIPAÇÕES S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: DEBÊNTURES. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO. DEDUÇÃO.

Inaceitável a dedução dos valores pagos a título de remuneração de debêntures quando demonstrado o caráter de liberalidade dos pagamentos efetuados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente o resultado do julgamento do IRPJ, tendo em vista o liame fático que os une.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

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

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Alkmin Teixeira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que votaram por dar provimento parcial ao recurso para limitar a glosa ao valor da despesa que excedesse à remuneração do IGPM+6%. Por maioria de votos, manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez. Declarou-se impedido o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Alexandre Alkmin Teixeira, que apresentará declaração de voto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL referentes aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005; para a constituição o crédito tributário, no valor total de R\$372.392.753,03 (incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora devidos até a data da lavratura - 07/12/2007) e a redução do Imposto de Renda a Compensar ou ser Restituído, informados nas DIPJ.

A autuação tem origem no entendimento fiscal de que o sujeito passivo apropriou indevidamente, nos períodos sob exame, despesas financeiras oriundas da remuneração de debêntures.

Foi constatada alteração na cláusula de remuneração contida na escritura de emissão das debêntures, originalmente prevista com base da variação do IGPM mais juros de 6% aa, que passou a ser vinculada ao percentual de 97% do resultado ajustado.

Entendeu o Fisco que restou caracterizado o caráter de liberalidade das despesas referentes a essa remuneração, não sendo razoável estabelecer uma cláusula que obrigue a entregar quase a totalidade do resultado positivo aos debenturistas.

Cientificada, a interessada apresenta impugnação com os argumentos de defesa abaixo resumidos:

- Teria ocorrido erro de cálculo nos lançamentos, tendo em conta que com as reduções, efetuadas pela fiscalização, dos saldos negativos de IRPJ dos anos-calendário de 2001 a 2004, deveriam também ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as variações monetárias ativas incidentes sobre tais saldos negativos, escrituradas pelo regime de competência, com base na variação da taxa Selic;

- A autuação teria sido motivada pela mudança de critério de remuneração e não em questionamentos acerca de existência e validade das debêntures. Ao solicitar a elaboração de quadro comparativo com a projeção de remuneração dos papéis com base na variação do IGPM + 6% ao ano, a fiscalização estaria a indicar a efetivação da glosa apenas do montante que excedesse tal critério de remuneração, mas por "cobiça arrecadatória" teriam sido glosadas a totalidade das despesas contabilizadas;

- No que toca à alteração do critério de remuneração das debêntures para 97% do lucro ajustado, afirma a observância do art. 56 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações — LSA), no qual estaria prescrita apenas a possibilidade de as debêntures assegurarem participação nos lucros da companhia, sem imposição de qualquer limite. Assim, com base no princípio da livre iniciativa e da liberdade de contratação teria sido estabelecido como critério de remuneração a participação nos lucros. Colaciona doutrina a favor desta forma de remuneração das debêntures;

- A acusação de que tal forma de remuneração das debêntures seria desnecessária, por não atender às características da normalidade e da usualidade, seria decorrente de mera presunção, baseada nas seguintes premissas: (i) não ser razoável a alteração, para um critério mais oneroso, de remuneração de debêntures já subscritas; (ii) não ser normal e usual a remuneração de debêntures no percentual de 97% do lucro; (iii) desvio de finalidade da empresa;

- A remuneração das debêntures no período sob exame mostrou-se inferior àquela que seria apurada se aplicados índices de remuneração fixados pelo mercado;

- Aduz que, se não cancelados integralmente, os lançamentos deveriam ser cancelados parcialmente devido ao excesso de glosa, na medida em que as remunerações das debêntures com base na variação do IGPM + 6% a.a., limitada ao lucro, conforme as disposições originais seriam dedutíveis. Nota que somente as remunerações efetuadas após a mudança do critério de remuneração teriam sido glosadas;

- Contesta a exigência da CSLL, tendo em conta estar fundada no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, no qual não se encontra fundamento para a glosa ora perpetrada. Não haveria, no âmbito da legislação da CSLL, a qualificação de despesa normal, usual e necessária, e tal norma válida e vigente para o IRPJ não teria sido mencionada como de aplicação válida também para a CSLL; e:

- Questiona a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC

Em primeira apreciação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento converteu o julgamento do recurso em diligência a fim de que fosse verificada a contabilização das variações monetária ativas incidentes sobre os saldos negativos do IRPJ revertidos ou reduzidos pela autuação.

Como resultado da diligência, o Órgão julgador de primeira instância prolatou o Acórdão 05-25.532 e deu provimento parcial à impugnação para reduziu o valor tributável com dedução dos valores da variação monetária ativa que incidiram sobre o saldo negativo retificado. Dessa decisão foi interposto recurso de ofício a este Colegiado.

Os demais argumentos de defesa foram rejeitados, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ*

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

*Remuneração de Debêntures. Participações nos Lucros.
Titularidade Exclusiva dos Acionistas.*

Para a Lei fiscal, somente são dedutíveis as participações nos lucros atribuídas a debêntures de emissão da companhia, na medida em que essa participação tenha natureza de juros. Conseqüentemente, a possibilidade de dedução dessas participações, deve ser confrontada com o critério de sua necessidade, em face dos objetivos sociais da empresa.

*Despesas Financeiras. Remuneração de Debêntures.
Idedutibilidade.Despesas Desnecessárias.*

Configuram ato de liberalidade ou de favor, estranho aos objetivos sociais da empresa, as despesas financeiras com remuneração de debêntures, de titularidade exclusiva dos acionistas, calculadas com base em 97% do lucro ajustado. t ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

Admitir-se a dedutibilidade das despesas financeiras com a remuneração de debêntures, pagas aos próprios acionistas do empreendimento, com base em 97% dos lucros ajustado, seria permitir a manipulação pelos contribuintes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio de contratos particulares entre pessoas ligadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Despesas Desnecessárias. Ofensa ao Princípio da Entidade Contábil.

A base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, na qual há determinação expressa para que a escrituração da companhia obedeça também aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

O Princípio Contábil da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação ao patrimônio particular de seus sócios ou acionistas.

Reputam-se indedutíveis da base de cálculo da CSLL, as despesas desnecessárias, assumidas pela empresa e não vinculadas As suas finalidades essenciais, que assim ofendem diretamente ao princípio da entidade.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esta Corte ratificando as razões expedidas na peça impugnatória e acrescentando a arguição de nulidade da decisão de primeira instância que teria inovado o lançamento ao dar provimento parcial à impugnação, quando deveria cancelar integralmente o auto de infração e determinar a realização de novo lançamento, e também pelo fato do acórdão recorrido ter mantido a exigência da CSLL com base em argumentos não suscitados pela autoridade lançadora.

Além disso, questionou a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e solicitou a dedução do IRRF pago sobre o valor da remuneração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

RECURSO DE OFÍCIO

A interessada apurou saldo negativo do IRPJ nos períodos de apuração objetos da ação fiscal. Tendo em vista que esses valores representavam um crédito a seu favor, apropriou receitas a título de variação monetária ativa sobre esses montantes.

O cômputo na receita foi demonstrado através do procedimento de diligência determinada pelo Órgão julgador de primeira instância. Se parte do saldo negativo foi desconsiderado como decorrência das irregularidades apuradas, como consequência lógica a variação monetária oferecida à tributação, e correspondente a esse valor desconsiderado, deve ser excluída do resultado.

A meu ver agiu bem a decisão recorrida motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo, e preenche as demais condições de admissibilidade motivo pelo qual dele conheço.

Em caráter preliminar, a recorrente suscita a nulidade da decisão de primeira instância que teria inovado o lançamento, seja por não tê-lo cancelado ao invés de dar-lhe parcial provimento, seja por ter mantido a autuação da CSLL com base em razões não suscitadas na autuação.

A prevalecerem as razões de defesa nessa questão, na prática deixaria de existir a possibilidade do provimento parcial à impugnação ou recurso voluntário apresentado. Ao contrário do alegado, penso que a adequação da exigência, com exclusão de valores que não deveriam integrá-la e manutenção do remanescente, caracteriza a típica atividade julgadora.

Com relação à CSLL, ainda que a decisão recorrida para reforçar os argumentos tenha feito menção ao princípio contábil da entidade, não deixou de contestar especificamente as razões de defesa:

[...]

Quanto ao fato de constar da exigência de CSLL apenas o enquadramento no art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não assiste razão A Impugnante.

Destaque-se que, na autuação, constam também os dispositivos abaixo reproduzidos:

[....]

Mais além:

[.....]

Encontra-se especificamente mencionado nas autuações o art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689, de 1988, que dá completo amparo às exigências ora formalizadas, na medida em que explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período -base, apurado com observância da legislação comercial.

[.....]

Assim, rejeita-se a preliminar.

Em relação ao resultado do julgamento proferido nos autos do processo 13820.000860/2002-10, ainda que trate da mesma matéria e do mesmo sujeito passivo, não vincula este julgador pois os processos não são reflexos. Explica-se: Entenda-se como decorrente a exigência que só poderia existir a partir de uma outra. Caso típico são as autuações de PIS e Cofins (reflexos) no caso de omissão de receita tributada no IRPJ (principal). Cancelada a exigência do IRPJ pela desqualificação da omissão, não há como prosperarem as autuações do PIS e da Cofins.

No presente caso, se por hipótese a decisão caminhar no sentido da manutenção da exigência, haveria uma divergência entre turmas julgadoras numa questão de direito, a ser dirimida em sede de recurso especial.

O questionamento em relação à inexistência de base legal para a glosa das despesas em relação à CSLL não resiste a uma análise básica. Isso porque o art. 28, da Lei nº 9.430/96 deve ser analisado em conjunto com toda a legislação que trata da CSLL. Atente-se para o texto desse dispositivo, na redação à época dos períodos sob exame (destaque acrescido):

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Verifica-se que o dispositivo remete às normas da legislação vigente e não apenas aos dispositivos expressamente mencionados. O alcance do texto vai muito além do que deseja crer a recorrente.

Sob esse prisma, veja-se o art. 13, da Lei nº 9.249/95 (destaques acrescidos):

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[.....]

O art. 47, da Lei nº 4.506/64 é o fundamento legal do art. 299, do RIR/99 que dispõe justamente sobre a necessidade, usualidade e normalidade das despesas. A abrangência do art. 28, da Lei nº 9.430/96 supre a ausência de menção do art. 13 da Lei nº 9.249/95 no enquadramento legal.

No mérito, a primeira constatação a ser feita é que a emissão e a subscrição das debêntures não implicou na captação efetiva de recursos. A integralização ocorreu com aproveitamento de créditos oriundos de debêntures anteriores. Além disso, as características do título são reveladoras de um planejamento instrumentalizado, merecedor de análise mais acurada.

Deve-se salientar que o cerne da lide não se limita, como sustenta a recorrente, no fato da remuneração ter sido inferior àquela que seria decorrente da utilização de índices do mercado financeiro, mas sim na avaliação da transação sob a ótica da usualidade e normalidade com vistas à conclusão de sua necessidade.

Não há ilegalidade em vincular a remuneração do título à participação no resultado. De fato, essa possibilidade tem previsão expressa. Entretanto, a doutrina majoritária não entende a remuneração de debêntures desvinculada de juros como usual e normal. Em comentário sobre a Lei nº 6.404/76, Amador Paes de Almeida¹ sustenta:

Ponto altamente controvertido na nova Lei, e que, por isso mesmo vem se constituindo em objeto de controvérsias, é a regra estabelecida no art. 56, que faculta participação nos lucros da companhia ao debenturista. Manifestando-se a respeito, assim se expressou a Federação do Comércio do Estado de São Paulo: ‘A debênture é título característico de empréstimo, sendo os juros e a correção monetária a remuneração a ela peculiar, não se justificando a concessão de vantagens adicionais, dada a natureza do negócio jurídico que origina seu lançamento. Lucro é remuneração de capital de risco e, salvo o caso especial das ‘partes beneficiárias’, não deve ser estendido a outros títulos que não as ações. (grifo acrescido)

Na mesma linha, José Edwaldo Tavares Borba²:

.....A debênture, como título de renda fixa, deveria oferecer sempre uma taxa determinada de juros. A atual lei, entretanto, alterando o sistema anterior, estabelece que ‘a debênture poderá assegurar juros fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso.

Criam-se, desse modo, alternativas várias para a empresa emitente, que poderá optar entre uma taxa certa de juros e uma taxa variável, ou, até mesmo, fazer depender o rendimento do título do lucro da empresa, dando-lhe caráter de mera participação.

Essa flexibilidade não se afigura conveniente, uma vez que atenta contra a tradição brasileira, a qual, em matéria de títulos de crédito, sempre se fundou na certeza. Uma debênture cujo rendimento depende do desempenho da emitente não é uma verdadeira debênture e sua existência, sob o aspecto psicológico, apresenta a desvantagem de esgarçar a consistência do título, descaracterizando-o..... (grifo acrescido)

Borba menciona Fernando Mendonça³ :

¹ ALMEIDA, Amador Paes de. Teoria e Prática dos Títulos de Crédito. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989, p. 313

² BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito societário. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p.270.

Há quem admita, em virtude dos termos da lei atual, que o rendimento da debênture possa consistir, tão somente, em participação no lucro. Não nos parece ser o melhor entendimento" (...) “Interpretação diversa, no sentido de se poder deixar de atribuir juros à debênture, levaria à descaracterização do título. Com efeito, debênture sem juro, com participação no lucro apenas, não teria a natureza de debênture, mas a de parte beneficiária.. (grifo acrescido)

Pode-se concluir que sem embargo da ausência de vedação legal, está longe de ser usual ou normal o estabelecimento da remuneração do título nos moldes efetuados pela interessada. O comprometimento de 97% do resultado com a remuneração do título é incompatível com as necessidades da empresa de, como alegado, gerar recursos para o Banco Safra.

A cláusula de remuneração, por si só, já demonstraria o caráter de liberalidade dos pagamentos. O fato de que a aplicação de índices do mercado financeiro poderia gerar uma remuneração maior é questão circunstancial, que não elide o raciocínio aqui esposado.

Na peça recursal a interessada tenta fazer uma distinção entre o presente caso e outras situações na quais não foi aceita a remuneração das debêntures, principalmente por se tratar aqui de uma holding enquanto naqueles seriam empresas operacionais.

Penso que a interessada não foi feliz nesse intento pois são muitos os pontos em comum, principalmente a ausência na ausência do ingresso de recursos, a similaridade das cláusulas de remuneração e o fato dos beneficiários serem os próprios acionistas.

A inquestionável autonomia na gestão empresarial não é ilimitada, a ponto de legitimar procedimentos que se mostrem voltados exclusivamente à redução artificial da carga tributária. Manifestando-se em caso idêntico ao presente, a Ilustre Conselheira SANDRA MARIA FARONI, da 1ª Câmara deste Colegiado, sustentou com precisão (Acórdão 101-94.986, Sessão de 19/05/2005):

Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.³ Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.

Quanto à não submissão dos pagamentos às condições de dedução estabelecidas no art. 299, do RIR/99; tomo a liberdade de transcrever trechos do voto condutor do Acórdão 10-14.432, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre que analisou a matéria com precisão:

[.....]

O Decreto-lei nº 1.598/77 foi editado para adaptar a legislação do imposto de renda face à introdução da lei das sociedades anônimas (Lei nº 6.404/76). Sua exposição de motivos revela:

26. A lei de sociedade por ações conceitua as participações como deduções do lucro líquido do exercício, pois do ponto de vista dos acionistas são **despesas**, que reduzem o montante do lucro que lhes cabe. Para a lei fiscal, todavia, somente são dedutíveis as participações atribuídas a empregados (o que traduz a orientação de estimular, através do tributo, a participação dos assalariados nos resultados da empresa) ou às **debêntures de emissão da companhia** (porque **a participação, nesse caso, é modalidade de juros**). O projeto mantém os dispositivos da legislação em vigor que não admitem dedução das participações pagas a partes beneficiárias e a administradores. (Grifêi.)

Em sendo “modalidade de juros”, as participações também seriam consideradas despesas pela lei fiscal.

O art. 462 do RIR/99 tem sua base legal no art. 58 do Decreto-Lei n 1.598/97.

A Lei das S.A. reestruturou a disciplina das debêntures (arts. 52 a 74), prevendo-lhes a participação nos lucros da sociedade. Contabilmente, tal participação seria demonstrada no resultado do exercício:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

O cálculo das participações é regrado pela lei das S.A.:

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

A sucessividade do cálculo restou imprecisa ao não serem mencionadas as participações de debêntures; no entanto, a interpretação corrente é de que tais participações seriam as primeiras a serem calculadas, tendo em vista a ordem colocada no art. 187, VI.

Das quatro participações de terceiros sobre os lucros das empresas, apenas duas delas foram reputadas dedutíveis pelo Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 58. Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único. Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

As debêntures emitidas pela autuada previram a “*participação nos lucros antes dos impostos, excluídos os valores de equivalência patrimonial*”. Tal especificação não é a recomendada pelo art. 189 da Lei das S.A.:

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Portanto, como as participações adotadas para remuneração das debêntures não seguiram os parâmetros da Lei da S.A., é de se questionar se poderiam estar sujeitas ao regime fiscal diferenciado estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 462 do RIR/99), já que essa norma foi editada em razão da Lei das S.A.

Se essa assertiva não foi proposta no auto de infração deve, no entanto, ser considerada como obstáculo à sustentação da impugnante de que o art. 462 seria regra impeditiva à aplicação do art. 299.

As considerações acima demonstram que participações nos lucros por debêntures são despesas, sendo-lhes aplicável o art. 299 do RIR/99 em conjunto com o art. 462. No caso que se trata, o art. 462 até poderia ser afastado porque as participações concedidas não reuniram os requisitos legais para seu benefício.

É oportuna a transcrição de parte do Parecer Normativo CST nº 99/78, ao interpretar o art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/77, quando esclarece a razão de não serem dedutíveis as participações dos administradores e das partes beneficiárias:

2. As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a administradores e a partes beneficiárias não devem influir na base de cálculo do imposto, e portanto, devem ser acrescidas ao lucro líquido (art. 58, § único).

2.1- Esse acréscimo torna-se necessário para recompor os resultados, de tal modo que a base impositiva não seja afetada por valores estranhos aos conceitos de custos ou despesas necessários à percepção do rendimento ou à manutenção da fonte produtora, segundo a lei fiscal. Assim é porque a Lei nº 6.404/76 (art. 187, VI) manda subtrair, para obtenção do lucro líquido do exercício, do resultado do exercício, participações especificadas, dentre elas as dos administradores e das partes beneficiárias.

2.2- Tais participações estão deduzidas do lucro líquido do exercício (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.598/77) com que é aberta a demonstração do lucro real (art. 8º, § 1º, D.L. nº 1.598). A adição ao lucro líquido, mandada fazer pelo parágrafo único do art. 58, apenas anula a dedução antes feita. (Grifei.)

O parecer normativo enfatiza a idéia de que os custos ou despesas com participações somente seriam dedutíveis se fossem necessários à atividade operacional da empresa. Isso é o mesmo que preconiza o art. 299 do RIR/99.

[....]

Por tudo que foi exposto, entendo que a emissão das debêntures e, por consequência, a remuneração do título constituiu-se em ato de liberalidade, sendo inaceitável a dedução pela interessada da remuneração paga aos acionistas.

No que se refere ao IRRF sobre os rendimentos pagos aos debenturistas, o pedido de compensação suscitado pela requerente parte de uma premissa equivocada. Afirma na peça recursal que (destaque acrescido):

[...]

*Ora, se, por um lado, a Fiscalização **desconsiderou a despesa reconhecida pela Recorrente**, fez o cálculo do IRPJ e o lançou, deveria, de outro, ter levado em consideração o IRRF acima referido e tê-lo compensado na apuração final.*

[.....]

Na verdade não houve a desconsideração pura e simples da despesa, como se inexistente, mas sim a não aceitação da dedutibilidade. De fato, se a operação fosse considerada simulada o rendimento pago se convolaria em dividendos e não se justificaria a incidência na fonte. Não foi o que ocorreu, no presente caso.

Descabe, portanto, a compensação suscitada. Em primeiro lugar, porque a incidência decorre de disposição expressa da norma e em segundo lugar, pelo fato do ônus do imposto ser do debenturista e não da fonte pagadora.

A cobrança de juros de mora com indexação à taxa SELIC é matéria consolidada neste Colegiado nos termos da 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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de

ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União,

expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano⁴ (todos os destaques não são do original):

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

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

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

Pois bem.

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

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

⁴ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

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

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

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

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

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

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

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito incluyente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na

leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

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

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício⁵:

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

⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

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

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

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

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

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

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

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

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

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos meus)

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

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

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

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

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

Em resumo do meu voto, entendo que o lançamento deve ser mantido em sua integralidade.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

Declaração de Voto

Inicialmente cumprimento o nobre Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto por seu voto, pedindo-lhe licença e aos meus pares para declarar o meu entendimento acerca do caso posto.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O ponto central em debate refere-se à alteração na cláusula de remuneração contida na escritura de emissão das debêntures, originalmente prevista com base da variação do IGPM mais juros de 6% aa, que passou a ser vinculada ao percentual de 97% do resultado ajustado.

Minha divergência não toca a essência dos fatos em análise, mas sim dos efeitos que a partir deles se extrai. Isso porque a essência da debênture com a nova remuneração não foi questionada.

Na esteira do convencimento do voto vencedor, não tenho dúvidas de que a alteração da cláusula de remuneração exacerbou o limite do aceitável. A empresa, ao vincular a remuneração da debênture a 97% do seu resultado - resultado esse sempre futuro - criou uma limitação natural à tributação do lucro. Nesse sentido, o pagamento de 97% a título de remuneração das debêntures forçou, contratualmente, uma despesa proporcional fixa que, em qualquer circunstância, limita a base de apuração do seu lucro tributável.

Discordo, todavia, dos efeitos aplicados pela fiscalização a partir da constatação dessa irregularidade. Isso porque, ao invés de acusar o contribuinte de irregularidade material das debêntures após a alteração do critério de remuneração, a Autoridade Fiscal enfrentou apenas a cláusula de remuneração das debêntures, sem questionar a sua validade intrínseca. Com isso, limitou a discussão apenas ao critério de remuneração das debêntures, e não à sua própria existência.

De fato, é ponto pacífico no presente feito que, segundo a classificação jurídica disposta no lançamento, os valores registrado foram pagos à título de remuneração de debêntures. Não existe, todavia, acusação de inexistência ou desnaturação das debêntures. Se houvesse, todos os efeitos da extinção da debêntures deveriam ter sido considerados no lançamento, não apenas aqueles relacionados à indedutibilidade das despesas incorridas em remuneração às mesmas.

Mas não é esta a hipótese dos autos. No Termo de Verificação Fiscal, acusa-se apenas e tão somente a indedutibilidade dos valores de remuneração das debêntures que, em si mesma, continuaram a ser aceitas. Tenho esse entendimento a partir da leitura do TVF, que transcrevo:

Fls 424:

- Da análise dos elementos acima, constatamos serem indedutíveis as despesas financeiras relativas à remuneração das debêntures apropriadas após a alteração do critério originalmente estabelecido, em função do caráter de liberalidade das despesas incorridas. Pela citada alteração, o contribuinte trocou uma remuneração estabelecida em função da variação do IGPM acrescida de juros de 6% ao ano, limitada ao valor dos lucros antes de deduzidas as próprias despesas e expurgado os resultados das participações societárias, por outra equivalente a 97% do resultado positivo auferido no exercício social ajustado pela exclusão de rendimentos de participações societárias de caráter permanente;

Fls. 425:

Não fosse o caso dos próprios acionistas da empresa serem os únicos subscritores das debêntures emitidas, e na exata proporção da participação acionária de cada um, sujeitar-se-ia a empresa a entregar 97% do seu resultado aos debenturistas? Não pode ser considerado razoável a aceitação da troca pela empresa de uma posição consolidada de remuneração As debêntures já subscritas (IGPM + juros de 6% a/a), por outra que a obriga entregar quase que a totalidade de seu resultado positivo aos debenturistas. Tal forma de remuneração não se reveste de características normais e usuais, quando comparadas às emissões de debêntures em geral. Afinal, o objetivo principal de uma companhia é auferir lucros aos seus acionistas, mas quando este lucro passa servir de remuneração a debentures cujos próprios acionistas são os únicos beneficiários, fica evidenciado que tal operação serviu exclusivamente para reduzir a carga tributária, através da criação meramente liberal de despesas financeiras caracterizadas como não necessárias;

Fls. 425:

- *Ressalta-se, também, não ser cabível em relação à remuneração das debêntures em questão, a aplicação das regras anteriores à alteração da escritura emitida em 06/12/1999, uma vez que o aditivo A escritura, promovido pelos próprios e únicos interessados (debenturistas/acionistas) em 30/07/2001, revogou contratualmente o dispositivo original (cláusulas remuneratórias);*

Nesse sentido, entendo existir uma limitação por parte do Julgador, que não pode alterar os fundamentos jurídicos do lançamento.

O LANÇAMENTO A PARTIR DA ACUSAÇÃO FISCAL

Tomo, assim, como pressuposto de julgamento que (i) as debêntures continuaram a existir e (ii) a discussão refere-se a dedutibilidade de valores.

Uma coisa é o contrato, outra são os efeitos tributários que dele se extrai. No caso, está correto o entendimento de que a mudança de critério seja inaceitável, posto que a despesa é indedutível por liberalidade. No entanto, sendo essa a acusação fiscal, a “liberalidade” é limitada apenas ao valor que extrapola a remuneração aceita pelo Fisco. O fato de ter havido a revogação da cláusula de remuneração anterior não é suficiente para se afastar o direito de aproveitamento das despesas incorridas no limite daquilo que é aceito pela Receita, qual seja, a remuneração de IGPM + 6%. Isso porque, a partir da assembléia de 30/07/2001, o contrato passou a fixar taxas de remuneração que tiveram os seus efeitos mitigados. Ora, não se afastou por completo a existência da debênture, mas apenas da sua remuneração. Neste sentido, deve ser aceita a despesa no limite daquele critério que até então era aceito pelo Fisco.

Cumpra registrar que não cabe ao julgador. No curso do processo administrativo tributário, alterar o fundamento fático ou jurídico da autuação, naquilo que lhe é essencial. Assim, não há como se alterar os fundamentos da glosa da remuneração da debênture. O que se está em discussão é apenas saber se o VALOR da remuneração da debênture, após a alteração, deve ou não ser aceito. Caso o novo VALOR não seja aceito, deve-se a glosa ser limitada ao VALOR aceito pelo Fisco como válido para a remuneração das debêntures.

Por fim, dois outros pontos são importantes:

PRIMEIRO PONTO: como a Autoridade Fiscal não questionou a existência ou a legalidade da debênture “em si”, despidendo saber se a sua origem, calcada em empréstimos concedidos pelos acionistas/debenturistas, em troca de passivo, é irrelevante para o deslinde do caso. Repiso que o processo administrativo fiscal está limitado aos fundamentos que embasam o lançamento fiscal.

SEGUNDO PONTO: no meu entendimento, é irrelevante saber se o novo critério de remuneração da debênture (97% do lucro) é mais ou menos vantajoso do que o critério anterior (IGPM + 6%). A ilegalidade não está na contraposição destes montantes, mas sim no critério jurídico utilizado para encontrá-los⁶.

Entendo como altamente perigoso fazer-se uma análise retrospectiva, para dizer se um critério é mais ou menos oneroso que outro.

Em verdade, quando se fixou a remuneração das debêntures em 97% do lucro, os acionistas/debenturistas não sabiam se o novo o critério de remuneração seria, ou não, mais benéfico que o anterior (IGPM+6%). E, aliás, isso era irrelevante, posto que o objetivo não era o recebimentos, em si, da remuneração das debêntures, mas sim a conversão do lucro tributável em dividendos.

Tomar, assim, a contraposição desses valores como cerne de decisão acerca da sua legalidade é atribuir incerteza quanto à validade, ou não, do critério, sem tomar em conta a sua própria essência.

Isso porque, como dito, a anormalidade não está no valor por si só considerado, mas sim no abuso daquele que, valendo-se do poder de comando na empresa, (i)

⁶ Discordo de dizer que não poderia, a debênture, em tese, condicionar-se aos lucros da sua empresa emitente. Apesar de, de fato, não ser tal prática usual, ela não é vedada pela legislação privada. Mas não é isso que está em discussão. O que se está em discussão é o percentual.

promove a emissão privada de debêntures, (ii) adquiridas pelos acionistas, (iii) e com a fixação de remuneração pela quase totalidade do lucro por ela auferido. Essa é a ilegalidade.

Assim, não interessa se, numa análise retrospectiva, houve, de fato, remuneração menor em alguns exercícios. Não é a vantagem maior ou menor que tornou a cláusula juridicamente indesejada.

Por outro lado, ao fundamentar a glosa pela excessividade do valor pago a maior, o auto de infração impediu a desconsideração completa das debêntures, limitando a glosa, no caso concreto, àquilo que foi pago além do aceitável.

Nesse sentido, entendo que, adotando-se o fundamento jurídico do auto de infração: (i) a remuneração da debênture em IGPM + 6% deve ser aceite e (ii) deve ser glosado o que exceder esse montante. Aqui, a análise não deve ser econômica, para saber se o primeiro critério chega a um valor maior que o segundo, como parece ter ocorrido em alguns anos-calendário; mas sim uma análise jurídica, coerente e compatível com aquilo que se tem por aceite na ordem jurídica.

IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO

É certo que, se a acusação fiscal tivesse sido de inexistência das debêntures após a mudança da cláusula de remuneração os efeitos dessa acusação seriam de glosa da totalidade dos valores pagos a esse título.

No entanto, não cabe ao julgador alterar os fundamentos jurídicos da autuação, que apenas alcançou a excessividade do pagamento.

Em estudo organizado pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins (Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2012, tivemos a oportunidade de firmar o seguinte entendimento:

Postos esses entendimentos, entendo que lançamento é o ato administrativo que declara a ocorrência do fato gerador e formaliza o crédito tributário, descrevendo a norma individual e concreta de tributação, apontando o sujeito passivo e sujeito ativo, o montante da obrigação tributária, além de operacionalizar a forma do seu pagamento.

Nesse sentido, o lançamento lida com dois momentos lógicos (e não cronológicos): 1º) a identificação do fato imponible, ocorrido com a subsunção do fato descrito à hipótese prevista na norma geral e abstrata de tributação; e 2º) a formalização da relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo, pela edição da norma individual e concreta de tributação.

Na verdade, o termo de verificação fiscal ou o termo de encerramento da ação fiscal, muitas vezes negligenciado como

peça secundária na lavratura dos lançamentos fiscais, é o elemento essencial que realiza a subsunção do fato à hipótese de incidência tributária e, fundamentalmente, onde se encontram os elementos informadores da relação jurídico tributária objeto do lançamento.

Sem esse descritivo, devidamente realizado em apartado ou no próprio auto de lançamento, não há como se saber acerca da legalidade da imputação tributária, ou da confirmação dos elementos da relação jurídico-tributária dele constantes.

Tanto é assim que o decreto nº 70.235, exige que o lançamento fiscal⁷ contenha, obrigatoriamente, esses dois momentos lógicos: (i) o inciso II do art. 10 exige a “descrição do fato” e (ii) os incisos I e V do art. 10 exigem a qualificação do autuado (sujeito passivo) e a determinação da exigência com apuração do montante tributo devido (c/c inciso II do art. 11).

Notificado o lançamento ao contribuinte, este pode opor-se tanto com relação à imputação da ocorrência do fato imponível, buscando apresentar um fato diverso daquele que fora tomado como elemento de subsunção à hipótese de incidência abstratamente considerada; quanto pode confirmar o fato imponível, mas divergir quanto aos elementos formadores da relação jurídico-tributária, na implicação da norma geral e abstrata em norma individual e concreta.

A partir do questionamento do contribuinte, com a apresentação da impugnação, tem início o processo administrativo fiscal.

Com efeito, a impugnação apresentada pelo contribuinte é o elemento delimitador do objeto de análise e decisão no âmbito do processo administrativo fiscal, podendo tratar tanto das questões de fato tomadas como fundamento do lançamento, quando de questões de direito. As questões não impugnadas não são devolvidas à apreciação no curso do processo administrativo fiscal, salvo se se tratarem de matéria passível de conhecimento de ofício (nulidade ou decadência). Tanto é assim que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante” (art. 17 do decreto nº 70.235)

Na sistemática da lei do processo administrativo fiscal, havendo divergência de matéria fática, o contribuinte poderá opor-se ao lançamento, devendo trazer os elementos de prova que confirmem a sua versão.

Surgido o litígio quanto a matéria de fato, o processo administrativo passa a lidar com uma contraposição de versões: a versão do Fisco, fundada nos elementos constantes do lançamento; e a versão do contribuinte, fundada nos elementos constantes da impugnação. Cada um assume o ônus de prova da versão dos fatos que pretende sustentar.

⁷ O decreto nº 70.235 utiliza o termo auto de infração. Na verdade, o auto de infração encerra tanto o lançamento tributário, no sentido de formalizar a norma individual e concreta de tributação quanto a aplicação da multa, formalizando a penalidade pelo descumprimento do dever de pagar antecipadamente o tributo, no termos do art. 150 do CTN.

Segundo o decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte apresentar, na impugnação, “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” (art. 16, inciso III), sendo que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão (§ 4º do art. 16).

Mas essa imputação não desonera a Fazenda Pública de provar, no processo administrativo fiscal, que a versão dos fatos constantes do lançamento, em especial do termo de verificação fiscal, está sustentada em elementos de prova suficientes ao enquadramento jurídico realizado. Na verdade, o lançamento pressupõe a existência desses elementos de prova apurados pela Administração Tributária, no curso do procedimento de fiscalização. Assim, no curso do processo administrativo fiscal, o ônus da prova quanto aos fatos descritos no lançamento cabe à Fazenda Pública, pois são essas provas que sustentam a aplicação do direito realizada na formalização do crédito tributário.

A exceção ocorre quando da aplicação de presunções legalmente previstas, em que se autoriza à Administração Tributária assumir determinado fato como verdadeiro, revertendo-se o ônus da prova para atribuí-lo ao contribuinte. Nessa situação, basta a descrição do fato presumido para que se atribua o ônus ao contribuinte de provar que o mesmo, na realidade, não ocorreu. Mas, mesmo aqui, cabe à Autoridade Fiscal provar, no lançamento, que os requisitos legais para a aplicação da presunção estavam presentes e foram observados.

Veja-se que a presunção de certeza do crédito tributário e a presunção de certeza do próprio lançamento enquanto ato administrativo não existem no curso do processo administrativo fiscal. Essa qualidade somente será adquirida após o encerramento do PAF, quando o crédito for remetido para inscrição em dívida ativa, oportunidade em que deverá submeter-se a um controle final de legalidade por parte da advocacia pública (art. 204 do CTN).

Assim, entendemos que a versão dos fatos constantes do lançamento deve desvelar a realidade com fundamentos sustentáveis para a sua manutenção. Se a versão dos fatos apurados no curso do processo administrativo fiscal infirmar a versão dos fatos constantes do lançamento, em ponto fundamental, o mesmo deverá ser cancelado.

Declaro, assim, meu voto, no sentido de limitar a glosa aos montantes superiores a aplicação do IGPM mais 6% - critério este aceito pela Autoridade Fiscal.

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira