



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

Processo n° 16327.001243/2009-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.215 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO JP MORGAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÕES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DESCABIMENTO.

A incerteza inerente a despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa confere-lhes natureza de provisões, e, como tais, tem a dedutibilidade expressamente obstada pelo artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 impede a dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na determinação do lucro real, alcançando não somente o principal, mas também os juros de mora que são encargos acessórios acrescidos àquele, como recomposição da parcela do próprio tributo depreciada pela mora do contribuinte.

CSLL. IMPEDIMENTO À DEDUTIBILIDADE RESTRITO À DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INOCORRÊNCIA.

A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança também a base de cálculo da CSLL, não somente porque aplicam-se Aquela contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, como também porque tais despesas, caracterizando-se como *provisões*, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13 da Lei 9.249/95.

RECEITAS NÃO CONSIDERADAS. PROVAS PARA SUA INCLUSÃO.

O atendimento ao pleito de que determinado valor de receitas deveria ser considerado pela autoridade para reduzir o montante das glosas de despesas, deve ser acolhido quando comprovado, mediante registros e documentos, o **direito alegado.**

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. CABIMENTO.

Mostra-se legítima a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando resta evidenciado que bases tributáveis de IRPJ apuradas de ofício para determinado ano consumiram parcela dos saldos disponíveis, ensejando insuficiências para compensações em exercício posterior.

RESTRICÇÃO À DEDUTIBILIDADE. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADES. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

Irresignações formuladas contra a validade de normas legais que obstam a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa ou mandam aplicar a TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não pode ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas, as quais cabe apenas aplicar as normas legais aos casos concretos, sem poderes para afastá-las por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE ORIENTAÇÃO DO FISCO. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de observância de orientação do Fisco para se elidir a incidência de multa e juros sobre o crédito lançado, quando se constata que a pretensa orientação seguida vigia em período anterior à edição de lei que expressamente vedava a dedução indevida realizada pelo contribuinte nas bases de cálculo dos tributos exigidos.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC

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 maioria de votos: i)manter a indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que acatavam a dedução na base de cálculo da CSLL; ii)manter a incidência dos juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que votaram pela não incidência e o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, em primeira votação, que votou pela incidência à taxa de 1% ao mês. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 2.307.206,79 relativa às contingências passivas no ano-calendário de 2004 e considerar sua repercussão no ano-calendário de 2007.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator designado.

Processo nº 16327.001243/2009-69
Acórdão n.º **1402-001.215**

S1-C4T2
Fl. 847

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

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

CÓPIA

Relatório

Banco JP Morgan S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 8ª Turma da DRJ São Paulo 01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de impugnação (fls. 283 a 324) a Auto de Infração (fls. 238 a 253) de IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA — IRPJ, por GLOSAS DE PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS E DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE — SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES, e de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — CSLL, REFLEXA, relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 e 31/12/2007, lavrado pela DEINF/SPO, em 24/11/2009.

2. O crédito tributário constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados:

IRPJ	R\$ 7.847.019,87
Juros de Mora (até 30/10/2009)	R\$ 3.824.872,89
Multa	R\$ 5.885.264,89
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 17.557.157,65
CSLL	R\$ 1.977.449,01
Juros de Mora (até 30/10/2009)	R\$ 1.215.933,39
Multa	R\$ 1.483.086,75
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 4.676.469,15

3. Como enquadramento legal do lançamento, o autuante assinala, para o IRPJ, quanto à infração "Glosa de Provisões não autorizadas", o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, com as alterações do artigo 14 da Lei 9.430/96, os artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 335 do RIR199, e quanto à infração "Glosa de Prejuízos compensados indevidamente", os artigos 247, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, 509 e 510, todos do RIR/99 (fls. 243 e 244). Para a CSLL Reflexa, os artigos 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, o artigo 1º da Lei nº 9.316/96, o artigo 28 da Lei no 9.430/96 e o artigo 37 da Lei nº 10.637/2002 (fl. 249). Os juros moratórios foram exigidos com base nos artigos parágrafo 2º, e 28 da Lei nº 9.430/96, e, a multa de ofício, com fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação do artigo 14 da Lei no 11.48 240 e 246).

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 229 a 237), a autoridade noticia, em resumo, que :

i) o autuado teria deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário de 2004, provisões de juros de tributos suspensos por medida judicial, tendo considerado naquelas bases, também, em contrapartida, receitas de atualizações monetárias de depósitos judiciais;

ii) esses juros de mora seriam acréscimos legais que incidem sobre o principal, sendo parte integrante do crédito tributário devido e suspenso por medida judicial, e devendo seguir as regras de dedutibilidade do principal;

iii) os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizar-se-iam como provisões, não como despesas incorridas, pois os valores são questionados na esfera judicial cuja decisão futura não é conhecida;

iv) tais provisões não estariam incluídas entre aquelas cuja dedutibilidade é expressamente autorizada pela legislação tributária na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consoante decisões em julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, e em consultas formuladas à RFB, cujos excertos colaciona;

v) parte das referidas receitas não teria sido considerada no lançamento pelo fato de não guardar relação com as provisões glosadas;

vi) em razão da infração relativa ao ano-calendário de 2004, teriam sido verificadas compensações indevidas de prejuízo fiscal e de base negativa de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2007.

5. Cientificado do lançamento em 24/11/2009 (fls. 242 e 248), o autuado impugnou o Auto de Infração em 23/12/2009 (fl. 283), oferecendo, para tanto, em resumo, as seguintes razões:

i) inexistiria previsão legal para a exigência de IRPJ e CSLL relativos a tributos com exigibilidade suspensa:

- o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 falaria em "tributos e contribuições" com exigibilidade suspensa, não em "juros";

- a exceção contida no referido parágrafo, à dedutibilidade de despesas pelo regime de competência prevista no *caput* do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, aplicar-se-ia apenas ao "lucro real", não à base de cálculo da CSLL;

ii) os encargos correção monetária, juros e multas incidentes sobre tributos e contribuições teriam natureza diversa destes, pois que as obrigações relativas a impostos e contribuições teriam natureza tributária e decorreriam de relação jurídica disciplinada pelas normas de Direito Tributário, enquanto as obrigações relacionadas com juros e demais encargos incidentes sobre os tributos mencionados decorreriam de relação jurídica de outra natureza, ou seja, do inadimplemento do devedor (juros e multa) ou da desvalorização da moeda (correção monetária), conforme entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, cujo excerto de ementa de julgado, colaciona;

iii) o próprio Fisco admitiria regime de dedutibilidade, de caixa, para o principal, e, de competência, para a correção monetária, conforme o MAJUR do ano-base de 95, linha 9;

iv) assim, a adição dos juros para efeito de IRPJ e CSLL violaria o disposto nos artigos 5º inciso II, 37 e 150, inciso I, da CF, bem como o artigo 97 do CTN e a própria dicção do artigo 41, parágrafo 1º da Lei no 8.981/95;

v) os encargos em questão não seriam "provisões", mas verdadeiras despesas incorridas, e, como tais, dedutíveis, de modo que os artigos 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 e 2º da Lei nº 7.689/88, invocados pela autoridade fiscal, não se prestariam para amparar o lançamento, consoante entendimento do CARF, cujos excertos de ementas de julgamentos, colaciona; o CARF teria sempre reconhecido nos tributos com exigibilidade suspensa a natureza jurídica de verdadeira despesa, cuja dedutibilidade pelo regime de competência impedida com o advento da norma contida na Lei nº 8.541/95, posteriormente revogada pela Lei nº 8.981/95;

vi) a natureza jurídica de despesa não se alteraria com a suspensão da exigibilidade, apenas o regime jurídico de sua dedutibilidade, nos limites do estabelecido na lei, consoante entendimento do CARF, cujos excertos de ementas de julgamentos, colaciona;

vii) o regime de competência adotado pela Lei nº 6.404/76 como obrigatório para o registro de receitas e despesas teria sido adotado como regra geral pela legislação tributária (PN CST 122/75, DL 1.598/77, artigos 6º, 7º e 67, inciso XI, da Lei nº 7.450/85), incluindo a CSLL;

viii) as despesas com tributos e contribuições seriam incorridas no momento mesmo em que ocorre o fato gerador, conforme doutrina cujo excerto colaciona, sendo que a decisão superveniente que declarasse a inconstitucionalidade da exigência, se pudesse ser assimilada à condição, seria uma condição resolutiva de obrigação *ex lege* e não suspensiva, como pretende o Fisco;

ix) a provisões são obrigações que ainda não teriam nascido para a sociedade mas em relação às quais, em face da possibilidade de surgirem e em homenagem ao princípio do conservadorismo, a empresa anteciparia o reconhecimento; seriam fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, enquanto a despesa incorrida caracterizar-se-ia por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente;

x) caso os registros contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa constituíssem provisões, não haveria necessidade da norma do parágrafo 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, porque a indedutibilidade seria mera consequência de sua natureza;

xi) o fato de a empresa entender que a exigência seria inconstitucional e passar a discuti-la perante o Poder Judiciário com suspensão de exigibilidade não modificaria a natureza do registro contábil e não transmutaria a despesa incorrida em provisão;

xii) a restrição prevista no parágrafo 1º do artigo 41 da L 95 seria ilegal e inconstitucional, pois violaria os artigos 5º, inciso XXXV, 150, inciso II, 153, inciso III, 195, inciso I da CF/88, os artigos 43 e 110 do CTN, e ainda veicularia sanção imprópria, meio indireto e coercitivo de cobrança de tributos, fruto de desvio de poder já fulminado pelo Supremo Tribunal Federal (Sumulas 70, 323 e 547);

xiii) tanto a Lei nº 8.541/92 como a Lei nº 8.981/95 teriam tratado somente da base de cálculo do imposto de renda, o lucro real, não da contribuição social sobre o lucro líquido, que tem base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica;

xiv) a própria RFB, ao responder a "Questões relativas à Lei nº 8.541/92, no Boletim Extraordinário 021/93, teria esclarecido que não seriam adicionados à base de cálculo da CSLL, os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos do IRPJ

por força do artigo 7º da Lei nº 8.541/92, entendimento este incorporado ao Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - MAJUR;

xv) assim, não poderiam as despesas em questão ter sido adicionadas, por mero reflexo à base de cálculo da CSLL, sob pena de violação aos artigos 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, da CF, bem como do artigo 97 do CTN, conforme entendimento do CARF, cujo excerto de ementa de julgamento, colaciona;

xvi) não haveria razão para a distinção estabelecida pela autoridade fiscal para não considerar as receitas relativas à conta 7210101019-TP-RDA DEP ADM CEF —INTERREC, de juros relativos a depósitos recursais, pois que se tais juros foram tributados como receita não poderia a autoridade deixar de deduzir o valor correspondente, do valor da despesa glosada referente àquelas contingências passivas, sob pena de tributação do patrimônio;

xvii) não procede o lançamento referente ao ano-calendário de 2004, de modo que não há de se falar em compensação indevida de prejuízo fiscal em 2007, nem de intimação para retificação dos registros fiscais relativos ao ano-calendário de 2004;

xviii) tendo seguido orientação da própria RFB, dada no Bol. Extraordinário 021/93, seria incabível a exigência de multas e em face do artigo 100, parágrafo único, do CTN, e do princípio constitucional da moralidade pública (artigo 37 da CF);

xix) os juros não poderiam incidir sobre a multa por falta de previsão legal, consoante julgado do CARF, cujo exceto colaciona, e conforme o previsto no artigo 161 do CTN e os artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, nem ser calculados com base na Taxa SELIC, índice inadequado para esse fim, por ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e extrapolando o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN.

6. É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-26.040 (fls. 553-574) de 15/07/2010, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÕES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DESCABIMENTO. A incerteza inerente a despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa confere-lhes natureza de provisões, e, como tais, tem a dedutibilidade expressamente obstada pelo artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 impede a dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na determinação do lucro real, alcançando não somente o principal, mas também os juros de mora que são encargos acessórios acrescidos àquele, como recomposição da parcela do próprio tributo depreciada pela mora do contribuinte.

CSLL. IMPEDIMENTO À DEDUTIBILIDADE RESTRITO À DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INOCORRÊNCIA. A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança também a base de cálculo da CSLL, não somente porque aplicam-se Aquela contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, como também porque tais despesas, caracterizando-se como provisões, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13 da Lei 9.249/95.

RECEITAS NÃO CONSIDERADAS. FALTA DE PROVAS PARA SUA INCLUSÃO. O atendimento ao pleito de que determinado valor de receitas deveria ser considerado pela autoridade para reduzir o montante das glosas de despesas, somente pode ser acolhido mediante registros e documentos que comprovem, com exatidão, o direito alegado.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. CABIMENTO. Mostra-se legítima a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando resta evidenciado que bases tributáveis de IRPJ apuradas de ofício para determinado ano consumiram parcela dos saldos disponíveis, ensejando insuficiências para compensações em exercício posterior.

RESTRICÇÃO À DEDUTIBILIDADE. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADES. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. Irresignações formuladas contra a validade de normas legais que obstam a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa ou mandam aplicar a TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não pode ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas, as quais cabe apenas aplicar as normas legais aos casos concretos, sem poderes para afastá-las por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE ORIENTAÇÃO DO FISCO. INOCORRÊNCIA. Rejeita-se a alegação de observância de orientação do Fisco para se elidir a incidência de multa e juros sobre o crédito lançado, quando se constata que a pretensa orientação seguida vigia em período anterior à edição de lei que expressamente vedava a dedução indevida realizada pelo contribuinte nas bases de cálculo dos tributos exigidos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO CONSTANTE DO LANÇAMENTO. Descabe a argüição de cobrança indevida de juros de mora sobre a multa de ofício, quando tal exigência não consta do lançamento fiscal litigado.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 23/08/2010 (A.R. de fl. 631) a interessada interpôs recurso voluntário em 22/09/2010 (fls. 577-629) onde repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação.

Processo nº 16327.001243/2009-69
Acórdão n.º **1402-001.215**

S1-C4T2
Fl. 853

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da indedutibilidade dos juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa

Alega a Recorrente que não existe previsão legal para a exigência de IRPJ e CSLL sobre *juros* relativos a tributos com exigibilidade suspensa, já que o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 falaria em "tributos e contribuições", não em "juros".

Acrescenta que os encargos de correção monetária, juros e multas incidentes sobre tributos e contribuições teriam natureza diversa destes, pois que as obrigações relativas a impostos e contribuições teriam natureza tributária, decorrentes de relação jurídica disciplinada pelas normas de Direito Tributário, enquanto as obrigações relacionadas com juros e demais encargos decorreriam de relação jurídica de outra natureza, relativa a inadimplemento do devedor ou à desvalorização da moeda.

Além disso, o próprio Fisco admitiria regime de dedutibilidade, de caixa, principal, e, de competência, para a correção monetária, conforme o MAJUR do ano-base e 95, linha 9, o ADN COSIT 52/94 e o artigo 52 da Medida Provisória 635/94. Em consequência, a adição dos juros para efeito de IRPJ e CSLL violaria o disposto nos artigos 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, da CF, bem como o artigo 97 do CTN e a própria dicção do artigo 41, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981/95.

De fato, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, a seguir reproduzido, fala de "tributos e contribuições".

Lei nº 8.981/95

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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

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

(...) (grifei)

Contudo, essa expressão, ao contrário do defendido pelo autuado, inclui não somente o principal, mas também os juros de mora quando existentes.

Os juros de mora são acessórios que representam fração do principal, que a este é acrescida em razão da mora incorrida. Ao impedir a dedutibilidade do tributo, a norma

legal impede também a dedutibilidade da parcela acrescida do próprio tributo em razão da mora do contribuinte, quando esta ocorre.

Em princípio, dada a intrínseca relação entre os juros de mora e o principal, inexistente motivo lógico ou ontológico que justifique o tratamento para esses encargos moratórios diferente daquele conferido ao principal, *in casu*, quanto à dedutibilidade de tributo suspenso, na apuração do lucro real para o IRPJ ou na base de cálculo da CSLL.

Obviamente, o legislador, por força do poder que detém de disciplinar as relações tributárias, pode, em razão de conveniências de política fiscal ou tributária, modificar a ordem lógica e ontológica referida e introduzir regimes tributários distintos para principal e juros. Quando isso ocorre, porém, o é de forma expressa, - por exemplo, a dispensa de juros nas hipóteses de consulta ao Fisco e de observância de normas infralegais, e a remissão de juros -, o que não se verifica no presente caso.

Entendo que não assiste razão à Recorrente quando afirma que as obrigações relativas ao principal do tributo teriam natureza diversa da dos juros, por serem aquelas regidas pelo direito tributário, enquanto estes, que se referem a inadimplemento do devedor, seriam regidos de outra maneira.

Não há dúvidas quanto a importância da distinção entre principal e juros no âmbito dos direitos civil ou comercial, que regem as relações financeiras, onde existem previsões de diferentes sistemas de cálculo, inclusive com capitalização dos juros e com diversos sistemas de amortização de dívidas.

Não, porém, para o direito tributário, onde os juros, em conjunto com o principal, compõem o crédito tributário, que, disciplinado pelo direito tributário, é objeto da obrigação tributária *principal*.

A RFB já se manifestou nesse sentido através da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 216, de 11/11/2003, declarando que os juros incidentes sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa são meros acessórios que integram o tributo, e, como tais, sujeitam-se às mesmas regras vigentes para o principal. Veja-se a ementa daquele documento:

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 216/2003

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Os valores provisionados correspondentes a juros calculados pela taxa Selic, relativos a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa por força do art. 151, incisos II a IV, da Lei n.º 5.172, de 1966, constituem meros acessórios do tributo. Submetem-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal, devendo, por isso, ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real.

(grifos acrescentados)

Também a doutrina traz entendimento nesse sentido. HIROMI HIGUCHI in *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* reconhece que o fato de o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 não reproduzir a expressão *sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos* contida no artigo 8º da Lei no 8.541/92,

também transcrito abaixo, não obsta a conclusão de que, por serem estes acessórios, seguem o principal. Isto é, se as despesas de tributo com exigibilidade suspensa são indedutíveis, também o serão os acessórios, os juros. Observe-se que o referido artigo 8º da Lei nº 8.981/95 estendera o regime de caixa, dos tributos não recolhidos por mero inadimplemento, previsto no artigo 7º, também transcrito, para os tributos não recolhidos em razão de suspensão da exigibilidade.

O § 1º do art. 41 da lei nº 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei nº 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal. (HIGUCHI, HIROMI. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. pgs. 294 e 295.)

Lei nº 8.541/92

Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

*Art. 8º Serão consideradas como **redução indevida do lucro real** (...) as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.*

(grifos acrescentados)

Portanto, conclui-se que existe previsão legal, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, impedindo a dedução dos juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa.

Com respeito ao argumento de que instruções contidas no MAJUR do ano-base de 94, para preenchimento do Anexo 2 — Demonstração do Lucro Real, Linha 09 — Tributos e Contribuições Não Pagos (Arts. 7º e 8º - Lei nº 8.541/92) (fl. 382), o ADN COSIT 52/94 e o artigo 52 da Medida Provisória 635/94 prescreveriam que as contrapartidas de variações monetárias de tributos seriam dedutíveis na apuração do lucro real, mesmo que não pagos, há que se esclarecer que tais acessórios não se confundem com juros.

Ademais, tratam-se de comandos normativos editados em caráter excepcional. Já que o permissivo citado, restrito apenas à correção monetária, sem alcançar os juros, teve vigência a partir de 29/08/94 e foi concedido por força da Medida Provisória 635/94 que instituiu o Plano Real e novo Sistema Monetário Nacional, cujo objetivo era controlar a inflação, isto é, a variação do valor da moeda nacional.

Com a eliminação da correção monetária do sistema econômico, tal dispositivo, que obrigava a adição dessas despesas relativas a tributos não pagos, ao lucro real, perdeu a razão de ser. Tanto é assim que tal orientação não mais se repete nos MAJUR's dos anos-calendário posteriores a 94 (fls. 389, 394 e 400).

As razões justificadoras da ineditabilidade de juros relativos a tributo com exigibilidade suspensa, fundadas no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, devem ser somadas ao fundamento central dado pela autoridade para a glosa: de que as despesas de juros com exigibilidade suspensa possuem natureza de *provisão*, conforme caracterizado no lançamento, "Glosa de *Provisões Não Autorizadas*".

O fundamento legal consignado no lançamento (fl. 243) foi o artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.349/95, a seguir reproduzido, que expressamente veda a dedução de qualquer tipo de provisão, - exceto as relativas a férias, a 13º salário e as do setor de seguro, capitalização e previdência privada -, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Lei nº 9.249/95

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:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...)

(grifos acrescentados)

A Recorrente defende tese diversa, alegando que os juros seriam *despesas incorridas*, não *provisões*, e, assim, seriam dedutíveis. Em consequência, os artigos 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 e 2º da Lei nº 7.689/88 invocados pela autoridade fiscal, não se prestariam para amparar o lançamento.

Sustenta que a natureza jurídica de despesa não se alteraria com a suspensão da exigibilidade, apenas o regime jurídico de sua dedutibilidade, nos limites do estabelecido na lei. Nessa esteira, o regime de competência adotado pela Lei nº 6.404/76 como obrigatório para o registro de receitas e despesas teria sido adotado como regra geral pela legislação tributária, fazendo com que as despesas com tributos e contribuições sejam incorridas no momento em que ocorre o fato gerador. Nesse sentido, a decisão superveniente que declare a inconstitucionalidade da exigência, se pudesse ser assimilada à condição, seria uma condição resolutiva de obrigação *ex lege* e não suspensiva como pretende o Fisco.

As provisões, na esteira de raciocínio da Recorrente, seriam obrigações que ainda não teriam nascido para a sociedade mas em relação às quais, em face da possibilidade de surgirem e em homenagem ao princípio do conservadorismo, a empresa anteciparia o

reconhecimento. Referir-se-iam a fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, enquanto a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente.

Ora, a conceituação assente de *provisão*, conforme inclusive exposto pela própria autuada, como contabilização de despesa por conta de *fato futuro e incerto*, ajusta-se, com exatidão, às despesas com juros relativos a tributo, cuja exigibilidade é suspensa por medida judicial.

Isto porque a possibilidade de o crédito tributário ser considerado improcedente por decisão judicial definitiva, no futuro, torna-o incerto. Poderá ele não ser mais cobrado, já não o podendo no presente em razão da suspensão de sua exigibilidade. Assim, na existência dessa possibilidade, não se pode dizer que tais despesas, que podem, no futuro ser declaradas inexistentes pelo judiciário, sejam *incorridas*. Para serem incorridas, conforme os termos do próprio autuado, haveriam que constituir *fato certo e determinado*. Se podem ser declaradas como inexistentes, no futuro, não há como considerá-las *certas, determinadas e incorridas*. E o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, supra-transcrito, é expresso no sentido de obstar a dedução de *provisões*.

Nesta linha de entendimento, foi emitida a já citada Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 216/2003, a seguir reproduzida, na qual a autoridade estabelece que os tributos com exigibilidade suspensa, não se constituindo em obrigação certa, são mera *provisão*, e, assim, se deduzidos na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica, devem ser adicionados para fins de determinação da base do tributo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 216/2003

11/11/2003

FUNDAMENTOS LEGAIS

(...)

12. Os **tributos com exigibilidade suspensa não possuem caráter de certeza, necessário à sua configuração como obrigações**. Nessas circunstâncias, os valores a eles correspondentes, depositados ou não, constituem mera *provisão*, caracterizando medida preventiva e acautelatória, no sentido de evitar uma surpresa indesejável, caso o julgamento final da ação seja adverso ao contribuinte.

Conseqüentemente, **tais valores**, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica, de acordo com o regime de competência, **devem ser adicionados** para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249, de 1995, acima transcrito.

(grifos acrescentados)

Dessa forma, ao contrário do afirmado pela Recorrete, é correto afirmar-se que, no âmbito tributário, a natureza jurídica de tais despesas se altera por força da medida suspensiva da exigibilidade dos juros, passando de "despesas certas", - cujos juros, que lhes dão origem, podem ser exigidos de imediato -, para "despesas incertas", - cujos juros, que lhes dariam origem, não podem ser exigidos de imediato -, transformando-se de *despesas incorridas*, "dedutíveis", em *despesas com provisões*, "indedutíveis".

A mudança do regime de dedutibilidade é consequência da mudança na natureza jurídica das despesas. Há alteração na situação jurídica do contribuinte em razão das despesas: a medida suspensiva da exigibilidade confere direito ao contribuinte de não ser cobrado dos juros que lhes dariam origem. Portanto, diferentemente do defendido pela autuada, a medida judicial suspensiva de exigibilidade dos juros estabelece *condição suspensiva*, não *resolutiva*, para a cobrança do crédito tributário, tendo-se em conta que o Fisco fica impedido de levar a efeito a exigência, de imediato. Admitir a condição *resolutiva* seria conferir outro efeito à medida judicial *suspensiva*, o que não é admissível.

Quanto à alegação de que o regime de *competência* para o registro de receitas e despesas, previsto na Lei nº 6.404/76, foi adotado pela legislação tributária, deve ser observado que tal assertiva precisa ser entendida nos exatos termos em que foi colocada, isto é, como *regra geral*, o que não obsta que o legislador tributário estabeleça *regra especial*, entre outras, como o regime de *caixa* para o caso, presente, de tributos com exigibilidade suspensa.

Alega, também, que a exceção à dedutibilidade de despesas pelo regime de competência, contida no referido parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, seria aplicada apenas ao "lucro real", não à base de cálculo da CSLL. Tanto a Lei nº 8.541/92 como a Lei nº 8.981/95 teriam sempre tratado da base de cálculo do imposto de renda e não da contribuição social sobre o lucro líquido, que tem base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica.

Continua alegando que a própria RFB, ao responder a "Questões relativas à Lei nº 8.541/92", no Boletim Extraordinário 021/93 esclareceu que não seriam adicionados à base de cálculo da CSLL, os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos do IRPJ por força do artigo 7º da Lei nº 8.541/92, entendimento este incorporado ao Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — MAJUR. Assim, não poderiam as despesas em questão, glosadas, terem sido adicionadas, por mero reflexo, à base de cálculo da CSLL, sob pena de violação aos artigos 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I da CF, bem como do artigo 97 do CTN.

Ora, como anteriormente mencionado, o fundamento legal consignado pela autoridade para o presente lançamento não foi o referido parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, mas sim o artigo 13, da Lei 9.249/95, que expressamente obsta a dedução de qualquer *provisão*, exceto as relativas a férias, 13º, e outras específicas, nas bases de cálculo, não somente do IRPJ como da CSLL.

Ainda que tivesse a autoridade aplicado o artigo 41, parágrafo 1º, da Lei 8.981/95, inexistiria irregularidade no lançamento fiscal nesse aspecto, já que o lançamento possui supedâneo no artigo 49, da IN SRF 93/97, que, reproduzindo os termos do artigo 57, da referida Lei, estabelece que as normas de apuração do IRPJ são aplicáveis à apuração da CSLL.

Lei nº 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

IN SRF 93/97

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/06/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 21/06

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 09/07/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES

DE ALENCAR

Impresso em 15/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº9.430, de 1996.

Esse entendimento da Administração é reiterado na IN SRF 390/2004 — a qual teve por fim regulamentar de forma consolidada as diversas leis disciplinadoras da CSLL, consoante consta do preâmbulo -, cujo artigo 50, abaixo transcrito, dispõe que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

IN SRF 390/2004

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

...

Subseção IV

Dos Tributos e Contribuições

Da dedutibilidade

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa(..).

(...)

Dessa forma, entendo legitimada nas normas fiscais de regência a glosa da dedução das despesas com juros referentes a tributos com exigibilidade suspensa, na base de cálculo da CSLL.

Com respeito à alegada resposta constante do Boletim Central 021/93, quanto à não dedução dos tributos na base de cálculo da CSLL, prevista no artigo 7º da Lei 8.541/92, importa ressaltar que a argumentação não se sustenta tendo-se em conta que o Boletim Central Extraordinário a que se refere o autuado é do ano de 93, portanto, anterior à edição da Lei 9.249/95, que através do artigo 13, acima reproduzido, vedou a dedução de qualquer provisão, tanto na base de cálculo do IRPJ, como na da CSLL.

Da alegação de inconstitucionalidade de comando legal

Irresigna-se também a Recorrente contra a exigência alegando inconstitucionalidade do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, pelo fato de que a restrição prevista no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 seria ilegal e inconstitucional, pois violaria os artigos 5º, caput e inciso XXXV, 150, inciso II, 153, inciso III, 195, inciso I da CF/88, os artigos 43 e 110 do CTN, e ainda veicularia sanção imprópria, meio indireto e coercitivo de cobrança de tributos, fruto de desvio de poder já fulminado pelo Supremo Tribunal Federal.

Esclareça-se que a apreciação de tal tipo de irresignação, que questiona diretamente a validade da norma legal editada pelo legislador ordinário, não pode ser levada a efeito por esta instância de julgamento administrativo, visto que, no ordenamento jurídico vigente, tal matéria, que envolve exame de constitucionalidade de lei, está afeta exclusivamente ao Poder Judiciário. Às autoridades julgadoras administrativas cabe examinar a legalidade dos atos praticados pelas autoridades preparadoras, e, nesse mister, compete-lhes apenas assegurar a correta aplicação da lei vigente aos casos concretos, carecendo-lhes poderes para afastá-la.

Tal entendimento está consolidado no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 2, *in verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Das receitas de juros relativas a depósitos recursais

Considera, também, desarrazoado o entendimento da autoridade fiscal quanto à desconsideração das receitas de juros relativos a depósitos recursais, no valor de R\$ 2.307.206,79 (fls. 231 e 235), relativas à conta 7210101019-TP-RDA DEP ADM CEF — INTERREC. Argumenta que, se tais juros foram tributados como receita, não poderia a autoridade deixar de deduzir o valor correspondente, do valor da despesa glosada referente àquelas contingências passivas, sob pena de tributação do patrimônio.

Quanto a esse ponto, veja-se o entendimento contido na decisão recorrida:

O autuado, porém, não demonstra com exatidão que o referido valor de R\$ 2.307.206,79 integra o total daquela conta, de R\$ 5.757.484,42, conforme o Extrato de Movimentação Contábil da conta 7210101019, para o período de 01/2004 a 12/2004, que juntou (fls. 139 a 156), onde os registros contábeis estão distribuídos em valores de pequena monta, no decorrer do referido ano.

Assim, tendo em conta o disposto no parágrafo 1º, artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77, reproduzido no artigo 923 do RIR/99, de que os registros contábeis para fazerem prova a favor do contribuinte devem estar respaldos por informações e documentos que mostrem com precisão os valores e fatos consignados na contabilidade, não há como acolher o pleito do autuado nesta questão.

A Recorrente complementa seu entendimento:

De qualquer modo, e diferentemente do que se entendeu na r. decisão recorrida, aquele valor de R\$ 2.307.206,79 integra sim a conta contábil 7210101019, conforme comprova o balancete do ano de 2004 (doc. 02), bem como o anexo extrato completo de tal conta (doc. 03), acompanhado do respectivo extrato segregado apenas com os valores que chegam A sua somatória doc. 04).

Sendo assim, e comprovado que o valor de R\$ 2.307.206,79 efetivamente integra a conta contábil 7210101019, tal receita não poderia deixar de ser deduzida da despesa glosada relativa às contingências passivas em questão, devendo por isto ser reformada a r. decisão recorrida quando menos neste tocante.

Com efeito, há que se dar razão à Recorrente, já que se constata no balancete do ano de 2004 (fl. 637) e no extrato de movimento contábil de fls. 648/665 que o valor de R\$ 2.307.206,79 integra a conta contábil 7210101019.

Dessa forma, afasto a glosa da despesa, no valor de R\$ 2.307.206,79, relativa às contingências passivas consideradas no lançamento.

Da repercussão no ano-calendário de 2007

Contesta, também, que, sendo incabível o lançamento de 2004, não haveria de se falar em compensação indevida de prejuízo fiscal em 2007, nem de intimação para retificação dos registros fiscais relativos ao ano-calendário de 2004.

Assista razão, em parte, à Recorrente. A repercussão no ano-calendário de 2007 deve ser mantida na correspondente medida do crédito tributário mantido no presente julgado para o ano-calendário de 2004.

Assim, as novas bases tributáveis de IRPJ e CSLL do ano de 2004, resultantes do presente julgamento, devem pautar o novo cálculo da “Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente” efetuada para o ano-calendário de 2007.

Da alegada aplicação do art. 100 do CTN

Insurge-se, ainda, contra a exigência de multa e juros, alegando ter observado orientação da RFB, dada no Boletim Central Extraordinário 021/93, sendo que seria incabível a exigência de multas e juros, em face do artigo 100, parágrafo único, do CTN, e do princípio constitucional da moralidade pública (artigo 37 da CF).

Conforme anteriormente mencionado, o Boletim Central Extraordinário a que se refere a autuada é do ano de 93, anterior à edição da Lei 9.249, de 95, que, através do artigo 13, vedou a dedução de qualquer provisão, tanto na base de cálculo do IRPJ, como na da CSLL.

Portanto, o que se tem é mera inobservância de expressa determinação legal, ensejando a devida aplicação de multa e juros sobre o crédito tributário devido e não recolhido, conforme feito no presente lançamento.

Da alegada falta de previsão legal para incidência de juros sobre multa

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

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; (20)-2 de 24/08/2001

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

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 equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Ocorre que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela resulta, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

- a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e
- b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo, nesse sentido, que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

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.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o art. 161 do Código Tributário Nacional, esse sim, aplicável ao crédito tributário não pago no vencimento.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Da aplicação dos juros com base na taxa SELIC

Com respeito à contestação dos juros baseados na Taxa SELIC, note-se, como anteriormente destacado, que irrisignação formulada contra a validade de norma legal que manda aplicar a TAXA SELIC, no cômputo dos juros de mora, não pode ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas, às quais cabe apenas aplicar as normas legais aos casos concretos, sem poderes para afastá-las por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Ademais, tal matéria já está sumulada neste Conselho (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.

Cabível, portanto, a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Dos julgados colacionados

Cabe destacar, também, que os julgados de instâncias julgadoras administrativas, colacionados pelo autuado, contendo entendimentos diferentes dos adotados nesse julgamento, têm eficácia nos casos concretos neles decididos. Como normas individuais, não podem ser admitidas como normas gerais, aplicáveis aos demais casos.

Da tributação reflexa

Por fim, impende observar que as normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso apresentado para: i) manter a indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa; ii) considerar a incidência dos juros de mora à taxa de 1% ao mês, e iii) afastar a glosa da despesa, no valor de R\$ 2.307.206,79, relativa às

Processo nº 16327.001243/2009-69
Acórdão n.º **1402-001.215**

S1-C4T2
Fl. 865

contingências passivas do ano-calendário de 2004 e considerar sua repercussão no ano-calendário de 2007.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Dirijo do Ilustre Relator exclusivamente no que se refere ao percentual dos juros de mora que deve incidir sobre a exigência, incluindo aí a multa de ofício.

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 nº1.736/1979 (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 Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das

palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.

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

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

Pois bem.

Com base nas 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os

artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

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

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

(.....)

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

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

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício²:

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

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

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

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

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª

² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

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.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Redator- Designado