



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

Processo nº 16327.720604/2013-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.144 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente BANCO CITIBANK S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.
COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Comprovado que parte das receitas recebidas a título de juros sobre o capital próprio, foi efetivamente tributada anteriormente, exclui-se da autuação a parte que restou comprovada.

INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE.

A incidência de juros sobre a multa de ofício encontra amparo nas normas dos arts. 43 e 61, § 3º da Lei nº 9.430/96.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Exclui-se o agravamento da multa de ofício quando comprovado que o contribuinte atendeu às intimações realizadas, nas se configurando a hipótese legalmente tipificada de agravamento.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa de penalidade sobre o mesmo objeto de falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anual. A penalidade maior, de ofício, absorve a menor até o montante do seu valor. Incidência do Princípio da Consunção. No caso comprovando-se a absorção total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação os valores apontados como omitidos a título de Juros sobre o Capital Próprio - JCP recebidos da Bolsa Mercantil e Futuros - BM&F, e de parte dos valores recebidos da CIBRASEC, no montante de R\$ 55.227,65; ii) negar provimento quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício; iii) dar provimento para excluir o agravamento da multa de ofício. Por maioria de votos, excluir da autuação a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas. Vencidos neste ponto os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ (fls. 3/12) e de CSLL (fls. 13/21), exigindo um crédito tributário total de R\$ 8.847.634,45.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração de folhas 24 a 37, o contribuinte, no ano-calendário de 2008, recebeu a título de juros sobre o capital próprio os seguintes valores: (1) R\$ 6.986.621,59 da Redecard; (2) R\$ 444.697,44 da BM&F; (3) 64.977,05 da Cibrasec, e (4) R\$ 15.414,27 da Cetip (total de R\$ 7.511.710,35), os quais não foram oferecidos à tributação de IRPJ e CSLL.

O IRRF incidente sobre os referidos juros, no valor de R\$ 1.126.759,51, o contribuinte deduziu ao longo do ano-calendário de 2008, nas antecipações mensais e no ajuste anual, por isso não restou nenhum valor a ser compensado nos autos de infração.

O autuante relata que o contribuinte, ao longo do procedimento fiscal, sistematicamente, se omitiu em atender as exigências formuladas pela fiscalização, tornando necessário a lavratura de termos de intimações adicionais e reintimações adicionais para a obtenção das informações solicitadas, o que resultou em injustificável atraso no fornecimento das informações relativas aos registros contábeis, que deveriam, em princípio, serem mantidas em boa ordem e com fácil acesso (mais de três meses). Apesar dos atrasos, não se configurou recusa na prestação das informações, mas embaraço à fiscalização, por isso foi aplicada a multa de ofício de 112,5%, conforme previsto no art. 44, § 2º.

Sobre os valores acima, foi aplicada a alíquota de 25% para o IRPJ e a mesma alíquota proporcional de 13,74120%, utilizada pelo contribuinte na DIPJ/2009. Foi lançada a multa isolada, decorrente da não inclusão das referidas receitas na base de cálculo das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, conforme previsto no art. 44, inc II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996. A multa refere-se aos meses de junho a dezembro de 2008.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 980 a 1018, alegando que sua impugnação é tempestiva, tendo em vista que o dia 9 de julho é feriado no Estado de São Paulo e, portanto, o prazo para a apresentação da impugnação se encerraria no dia 10 de julho de 2013.

O contribuinte informa que, por um equívoco operacional, deixou de tributar as receitas de juros sobre o capital próprio recebidas das fontes pagadoras Redecard e Cetip. Em razão disso, deixa de impugnar os valores delas decorrentes, à exceção da multa de 122,5%. Para tanto, efetuou os respectivos pagamentos, acrescidos da multa regular de 75%, paga com o desconto de 50% (doc. 4 – fls. 1289/1293).

O contribuinte esclarece que não concorda com a penalidade de 112,5% e com a multa isolada aplicada sobre os valores das estimativas que deixaram de ser recolhidas, que têm fundamentos de fato e de direito distintos da tributação dos juros sobre o capital próprio e, ainda, com os valores decorrentes dos juros recebidos da BM&F e Cibrasec, em razão da demonstração e comprovação do pagamento do IRPJ e CSLL correspondente.

Em relação às receitas auferidas da BM&F, no total de R\$ 444.697,44, distribuído em duas parcelas de R\$ 100.821,14, referente ao mês de março de 2008, e R\$ 343.876,30, referente ao mês de dezembro de 2008, conforme se verifica no informe de rendimentos fornecidos por aquela instituição (doc. 6 – fls. 1294), alega que o valor líquido da receita de R\$ 100.821,14, correspondente a R\$ 85.697,97, foi contabilizado em conjunto com o dividendo distribuído pela BM&F, no valor de R\$ 18.141,44, também declarado no informe de rendimentos (doc. 06) como receita na conta subsidiária 571.99.901154.6, denominada “rendas de dividendos”, perfazendo o total de R\$ 103.839,41. Tal contabilização foi efetuada no dia 16/04/2008, conforme se verifica no razão contábil (doc. 08 – fls. 1299/1301), que também já havia sido apresentado à fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 30, com a juntada dos documentos comprobatórios (doc. 07 fls. 1295/1298).

Para comprovar que houve a tributação desse valor, em sede de fiscalização, apresentou o cálculo mensal de IRPJ e CSLL pelo que demonstrava, embora os

juros sobre o capital próprio tivessem sido reconhecidos como receita do exercício, tendo formado o resultado tributável, não foram objeto de exclusão no cálculo do lucro real.

Complementa a informação com os seguintes documentos (doc. 09 – fls. 1302/1458): (1) DRE, onde se verifica que a conta subsidiária 571.99.9011545.6, onde foram lançados os juros sobre o capital próprio, representou uma receita que fez parte do resultado do exercício objeto de tributação, (2) abertura analítica das exclusões realizadas no cálculo do IRPJ e da CSLL, demonstrando que a conta subsidiária dos juros sobre capital próprio não compôs as exclusões realizadas no cálculo do IRPJ e CSLL e (3) DIPJ onde se observa o resultado tributável (conciliado com os juros (1) e as exclusões do lucro real (2)).

Em relação ao valor de R\$ 343.876,30, líquido de R\$ 292.294,86 e do IRRF de R\$ 51.581,44, de acordo com as respostas aos Temos de Intimações n°s 21 e 30, a referida receita foi contabilizada em abril de 2009 na conta 571.99.901004.3, denominada “rendas de dividendos de investimentos”, como se pode verificar no razão contábil relativo aos meses de abril e maio de 2009 (doc. 10 – fls. 1459/1487), o qual já havia sido disponibilizado como documento do Termo de Intimação Fiscal n° 21. Esta parcela, também não foi excluída das bases de cálculo de IRPJ e CSLL (doc. 11 – fls. 1488/1571): (1) DRE, relativa ao ano-calendário de 2009, onde se verifica que as contas subsidiárias 571.99.9011546.6 e 571.99.901004.3, onde foram lançados os juros sobre o capital próprio, representou uma receita que fez parte do resultado do exercício objeto de tributação, (2) abertura analítica das exclusões realizadas no cálculo do IRPJ e da CSLL, demonstrando que a conta subsidiária dos juros sobre capital próprio não compôs as exclusões realizadas no cálculo do IRPJ e CSLL e (3) DIPJ onde se observa o resultado tributável do ano-calendário de 2009 (conciliado com os juros (1) e as exclusões do lucro real (2)).

Em relação aos valores recebidos da Cibrasec, alega que os auditores equivocadamente consideraram que tais receitas não foram oferecidas à tributação, pois, de acordo com o informe de rendimentos (doc. 11), o valor total dos juros é de R\$ 64.997,05, sendo R\$ 55.247,49 de juros e R\$ 9.749,56 a título de IRRF. Conforme se verifica no razão de abril e maio de 2009 (doc. 10), esses valores foram contabilizados em maio de 2009, dentro do valor de R\$ 99.169,91, conta 571.99.901004.3 “rendas de dividendos”. A diferença de R\$ 43.922,42, entre o valor líquido dos juros e o valor de R\$ 99.169,91, corresponde aos dividendos pagos pela Cibrasec (doc. 12 – fls. 1572).

Alega que, do mesmo modo que ocorreu com as receitas pagas pela BM&F, os valores pagos pela Cibrasec foram contabilizados e oferecidas à tributação no ano-calendário de 2009.

Alega que a postergação na tributação da receita dos juros sobre o capital próprio da Cibrasec não ocasionou prejuízo ao fisco, pois nos dois anos calendários houve lucro real e base de cálculo positiva de CSLL, conforme se pode verificar nas DIPJ de 2009 e 2010.

Alega que no caso de postergação de pagamento, a autoridade fiscal deve analisar se tal fato implicou na redução do tributo devido em algum ano-calendário.

Caso positivo, a autoridade fiscal deve ainda verificar se por acaso essa redução resultou prejuízo ao erário. O lançamento deve então ser efetuado apenas no montante do principal, dos juros e da multa de mora que configurar o prejuízo ao fisco. No presente caso, não houve qualquer prejuízo ao fisco.

Em relação à majoração da multa de ofício, alega que prestou todos os esclarecimentos requisitados, tanto que foi possível realizar os lançamentos, bem como outros dois, relativos ao PIS e Cofins, que resultaram no processo administrativo nº 16327.720063/201366.

A autoridade fiscal, tanto tinha todos os subsídios necessários para concluir o lançamento, como assim o fez, inclusive com bastante antecedência no caso do PIS e da Cofins. Ao longo da fiscalização apresentou os razões contábeis e os cálculos de IRPJ e CSLL buscando com eles demonstrar que os juros sobre o capital próprio haviam sido oferecidos à tributação.

O contribuinte faz um histórico de todas as intimações, desde a primeira em 24/12/2011, até o Termo de Intimação Fiscal nº 32, em 20/05/2013, para demonstrar que não se pode falar em atraso e tampouco omissão, na medida em que os esclarecimentos eram prestados do modo que, como contribuinte de boa-fé, entendia mais completo e útil para a fiscalização. Deve-se considerar o fato dos termos de intimação terem sido emitidos todos com brevidade de tempo, alguns até concomitantemente com outros, relativos à reintimações de outros termos, e sempre com prazo exíguo de cinco dias úteis. Requereu em algumas oportunidades prorrogação de prazo, tendo apresentado a informação requerida no prazo combinado, em algumas vezes até com antecedência de prazo. Estes fatos deixam clara a sua eficiente e atenciosa conduta em respostas às intimações, razão pela qual não há que se falar em aplicação da multa de 112,5% no presente caso.

Alega que a cronologia das intimações, bem como o teor das respostas às intimações não demonstram qualquer atraso por sua parte, seja pelo fato de ter respondido sempre tempestivamente, seja pelo fato de ter fornecido todos os elementos necessários à lavratura dos autos de infração. Tanto é verdade que, com as informações prestadas foi possível, pelo mesmo auditor fiscal, lavrar os autos de infração. Além disso, a autuação do PIS e da Cofins, que resultou no processo administrativo nº 16327.720063/201366 e que decorreu do mesmo MPF, relativo à contabilização das receitas de juros sobre o capital próprio, não houve qualquer alegação de atraso na prestação de informações, tampouco aplicação de multa qualificada a este respeito.

O contribuinte transcreve ementas do Conselho Administrativo Fiscal para demonstrar o entendimento daquele colegiado no sentido de que, na ausência de qualquer prejuízo para o lançamento, não há cabimento o agravamento da multa.

Alega que não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e a multa isolada pela insuficiência da antecipação mensal do IRPJ e da CSLL, pois as duas penalidades são decorrentes do recálculo do lucro desse período. Essa exigência fere os princípios da razoabilidade, do não confisco, da proporcionalidade e da consunção, de observância obrigatória pelos agentes da administração tributária.

Alega que, na possível existência de infração tanto à obrigação de pagamento de estimativas mensais quanto à obrigação de pagamento anual do IRPJ em virtude dos mesmos fatos, é evidente que a segunda infração se sobrepõe à primeira, sendo ela a única punível mediante a aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria administração tributária que não é possível exigir concomitantemente a multa de mora pelo atraso de pagamento (20%) e a multa de ofício (75%) que absorve aquela na mesma autuação. A dosimetria da pena mais gravosa, já está considerando o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Alega que esse é o entendimento pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Alega ser incabível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício por absoluta ausência de respaldo legal.

Por fim, requer: (i) o reconhecimento do pagamento dos valores de IRPJ e CSLL sobre as receitas de juros sobre o capital próprio pagas pela Redecard e Cetip; (ii) o reconhecimento do recolhimento do IRPJ e da CSLL para as receitas de juros sobre o capital próprio pagas pela BM&F e Cibrasec; (iii) a inaplicabilidade da multa qualificada de 112,5%; (iv) a inaplicabilidade da multa exigida isoladamente, e (v) a inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

Protesta, ainda, por todos os meios de prova, bem como a juntada posterior de documentos, e, caso a autoridade julgadora acredite oportuno, converta o julgamento em diligência para confrontar os documentos ora anexados por cópias com os originais ou esclarecer quaisquer razões de fato pertinentes.

Analisando a autuação juntamente com os argumentos da impugnação a Delegacia de Julgamento proferiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL. OMISSÃO DE RECEITA

Mantém-se os valores lançados a título de omissão de receita quando o contribuinte não comprova tê-los oferecido à tributação.

IRPJ/CSLL. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

A multa será agravada quando o sujeito passivo não atender, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSAS

A falta ou insuficiência de recolhimento das antecipações mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido.

Cientificado da autuação o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual aduziu os seguintes argumentos:

1 - Repisa a argumentação de que as receitas de juros sobre o capital próprio da BMF e CIBRASEC foram efetivamente oferecidas à tributação;

2 - Da inaplicabilidade da multa qualificada. Sustenta que atendeu às intimações da fiscalização e, assim, não haveriam motivos para a qualificação da multa.

3 - Impossibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa.

4 - Impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa.

Chegando neste CARF para análise foi determinada a realização de diligência a fim de confirmar ou não as alegações do recorrente acerca do oferecimento à tributação dos valores de juros sobre o capital próprio recebidos da BMF e CIBRASEC.

A fiscalização após diligência e análise da contabilidade do recorrente foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal juntado ao processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Para bem analisar o recurso voluntário apresentado, seguiremos os apontamentos das alegações apresentadas no Recurso Voluntário.

1 - Receitas de juros sobre o capital próprio da BMF e CIBRASEC foram efetivamente oferecidas à tributação;

Com relação à autuação relativa à omissão de receitas de JSCP recebidos da BMF e da CIBRASEC, bastante apresentar os termos do relatório de diligência fiscal no que pertine aos valores oferecidos à tributação.

– Em relação ao JCP recebido da BM&F

Conforme verificado no Comprovante anual de rendimentos pagos ou creditados e de retenção de imposto de renda na fonte – AC 2008 da fonte pagadora **Bolsa de Mercadorias & Futuros – BM&F S.A.**, CNPJ 08.936.812/0001- 55, apresentado pelo contribuinte em resposta datada de 24/10/2012, foi pago ou creditado o rendimento de JCP no montante de R\$ 100.821,14, tendo sido retido na fonte o imposto no valor de R\$ 15.123,17 na competência do mês de **MARÇO** de 2008.

O contribuinte informou e comprovou que tal receita foi contabilizada e oferecida à tributação **parte** em 16/04/2008 no montante de R\$ 85.698,00, conta Cosif 7199990-1 – Subconta 57199901154-6 – Renda de dividendos (junto com os dividendos recebidos R\$ 18.141,44 + R\$ 85.698,00 = R\$ 103.839,44) e **parte** em 20/05/2008 no montante de R\$ 15.123,17, conta Cosif 7199990-1 – Subconta 57199901154-6 Renda de dividendos (R\$ 85.698,00 + R\$ 15.123,17 = R\$ 100.821,17).

Conforme verificado no Comprovante anual de rendimentos pagos ou creditados e de retenção de imposto de renda na fonte – AC 2008 da fonte pagadora **BM&F S.A. – Bolsa de Vals Merc Fut**, CNPJ 09.346.601/0001-25, apresentado pelo contribuinte em resposta datada de 24/10/2012, foi pago ou creditado o rendimento de JCP no montante de R\$ 343.876,30, tendo sido retido na fonte o imposto no valor de R\$ 51.581,44 na competência do mês de **DEZEMBRO** de 2008.

O contribuinte informou que tal receita foi contabilizada e oferecida à tributação **parte** em 15/04/2009 no montante de R\$ 292.294,86, conta Cosif 7199990-1 – Subconta 571999010043 – Renda de dividendos e **parte** em 17/04/2009 no montante de R\$ 51.581,44, conta Cosif 7199990-1 – Subconta 571999010043 Renda de dividendos (R\$ 292.294,86 + R\$ 51.581,44 = R\$ 343.876,30).

Resumido na planilha abaixo:

BM&F		
Competência	Rendimento JCP	Data da escrituração e tributação
mar/08	R\$ 85.698,00	16/04/2008
mar/08	R\$ 15.123,17	20/05/2008
Total	R\$ 100.821,17	
dez/08	R\$ 292.294,86	15/04/2009
dez/08	R\$ 51.581,44	17/04/2009
Total	R\$ 343.876,30	

II – Em relação ao JCP recebido da Cibrasec

Conforme verificado no Comprovante anual de rendimentos pagos ou creditados e de retenção de imposto de renda na fonte – AC 2008 da fonte pagadora **Cibrasec Companhia Brasileira de Securitização**, CNPJ 02.105.040/0001-23, apresentado pelo contribuinte em resposta datada de 24/10/2012, foi pago ou creditado o rendimento de JCP nos montantes e competência abaixo indicado:

Mês	Rendimento	Imposto Retido	Valor líquido
jan/08	R\$ 7.726,92	R\$ 1.159,04	R\$ 6.567,88
fev/08	R\$ 9.090,50	R\$ 1.363,58	R\$ 7.726,92
mar/08	R\$ 5.661,56	R\$ 852,23	R\$ 4.809,33
abr/08	R\$ 10.226,81	R\$ 1.534,02	R\$ 8.692,79
mai/08	R\$ 8.408,70	R\$ 1.261,31	R\$ 7.147,39
jun/08	R\$ 4.545,25	R\$ 681,79	R\$ 3.863,46
jul/08	R\$ 4.545,25	R\$ 681,79	R\$ 3.863,46
ago/08	R\$ 9.090,50	R\$ 1.363,58	R\$ 7.726,92
nov/08	R\$ 5.681,56	R\$ 852,23	R\$ 4.829,33
TOTAL	R\$ 64.977,05	R\$ 9.749,57	R\$ 55.247,48

O contribuinte informou que os rendimentos de JCP recebidos da Cibrasec no ano calendário de 2008, no total de R\$ 64.977,05, foram contabilizados e oferecida à tributação **parte** em 11/05/2009 no montante de R\$ 55.247,49, conta Cosif 7199990-1 – Subconta 57199901004-3 – Renda de dividendos junto com os dividendos recebidos no montante de R\$ 43.922,42 (R\$ 55.247,49 + R\$ 43.922,42 = R\$ 99.149,91) e que a parte referente ao IRRF no montante de R\$ 9.749,56 não foi localizada em escrituração contábil, portanto não pode ser comprovada a efetiva tributação de tal valor. Portanto ficou comprovado o oferecimento à tributação apenas do valor líquido de R\$ 55.247,49 recebido da Cibrasec.

Resumido na planilha abaixo:

	Cibrasec		
Competência	Rendimento JCP total	Imposto Retido	Valor líquido
jan/08	R\$ 7.726,92	R\$ 1.159,04	R\$ 6.567,88
fev/08	R\$ 9.090,50	R\$ 1.363,58	R\$ 7.726,92
mar/08	R\$ 5.661,56	R\$ 852,23	R\$ 4.809,33
abr/08	R\$ 10.226,81	R\$ 1.534,02	R\$ 8.692,79
mai/08	R\$ 8.408,70	R\$ 1.261,31	R\$ 7.147,39
jun/08	R\$ 4.545,25	R\$ 681,79	R\$ 3.863,46
jul/08	R\$ 4.545,25	R\$ 681,79	R\$ 3.863,46
ago/08	R\$ 9.090,50	R\$ 1.363,58	R\$ 7.726,92
nov/08	R\$ 5.681,56	R\$ 852,23	R\$ 4.829,33
TOTAL	R\$ 64.977,05	R\$ 9.749,57	R\$ 55.227,48

É o relatório.

Das informações acima apresentadas, verifica-se que, conforme alegado pelo recorrente, os valores dos juros sobre o capital próprio recebidos da BMF foram devidamente oferecidos à tributação e, desta forma, devem ser excluídos da autuação.

Com relação aos valores recebidos da Cibrasec, a fiscalização, em diligência realizada junto ao contribuinte constatou que apenas o valor de R\$ 55.227,48 foi efetivamente oferecido à tributação. Desta forma, com relação a este rendimento que foi objeto de autuação deve ser excluída a parcela de R\$ 55.227,48, por ter sido comprovado o seu oferecimento à tributação.

Desta forma, voto, neste ponto, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação os rendimentos recebidos da BMF e a parcela dos rendimentos no valor de R\$ 55.227,48 recebidos da Cibrasec, por ter sido comprovado o seu oferecimento à tributação;.

2 - Da inaplicabilidade da multa agravada. Sustenta que atendeu às intimações da fiscalização e, assim, não haveriam motivos para a qualificação da multa.

Em relação ao agravamento da multa para o percentual de 112,5% relativo ao não atendimento das intimações realizadas pela fiscalização, ao consultarmos as intimações realizadas e as respostas apresentadas e solicitações de prorrogação, forçoso reconhecer que a empresa não deixou de atender as intimações da fiscalização.

O atendimento destas com falhas ou mesmo a não apresentação de informações devidamente justificadas descaracterizam a possibilidade de imposição do agravamento, assim como foi objeto o voto vencido da Delegacia de Julgamento.

Assim, concordando com os termos do apresentado no voto vencido da Delegacia de Julgamento e, mais ainda, com a jurisprudência desta Câmara que se posiciona no sentido de que se não houver um desatendimento integral das intimações não cabe a aplicação do agravamento da multa de ofício, voto, neste ponto, por dar provimento ao recurso.

3 - Impossibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa.

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da nonna punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo

princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

4 - Impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

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

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a ideia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“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 de pagamento." (grifei)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"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." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Ao final, por conclusão voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão da autuação dos valores de omissão de JSCP recebidos da BMF e de parte dos valores recebidos da CIBRASEC no montante de R\$ 55.227,65, e negar provimento quanto á incidência de juros sobre a multa de ofício e, dar provimento para excluir o agravamento da multa de ofício e a aplicação de multa isolada.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator