



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

Processo nº 16327.721184/2014-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.180 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria Glosa de custos/despesas
Recorrente BANCO ANDBANK (BRASIL)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010

NULIDADE DO ACÓRDÃO POR VÍCIOS FORMAIS. O julgador deve formar sua livre convicção com base nos fatos e provas apresentados nos autos.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação da infração cometida pelo agente fiscal.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. A dedutibilidade de despesas depende sejam atendidas as condições previstas no art. 299 do RIR/99. Cabe ao contribuinte comprovar sua efetiva realização, bem como a sua necessidade, normalidade e usualidade.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (1) por unanimidade de votos, AFASTANDO parcialmente a infração de glosa de outras despesas operacionais, nos termos do voto do Relator; (2) por maioria de votos, AFASTANDO integralmente a exigência de multas isoladas, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que afastavam essa exigência apenas na proporção da redução da exigência principal; (3) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, no que se refere à incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa, quanto a este ponto.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Cuida o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário 2009 e 2010 relacionados às seguintes infrações: (i) não comprovação de despesas operacionais; e (ii) multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ e de CSLL sobre a base de cálculo mensal estimada nos meses de 12/2009, 04, 05, 06, 09, 10, 11 e 12/2010. Em função dessas infrações, foi aplicada multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

A glosa de despesas refere-se, em sua maioria, à contratação de serviços de consultoria/intermediação, tendo sido os pagamentos efetuados às empresas Ivanise Kiechaloski Consultoria e Serviços e Clauz & Brocheta Escritório Contábil e Serviços de Consultoria e Intermediação Financeira Ltda.

Apresentada impugnação, esta foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/CTA (fls. 1953/1985) em acórdão cuja ementa passo a transcrever:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORREU. Descabe a alegação de cerceamento de defesa ao argumento de que o autuante não apontou irregularidades em todas as Notas Fiscais de Prestação de Serviços - NFPS, se o motivo da glosa foi a falta de comprovação da prestação do serviço nelas discriminada.

CONTABILIZAÇÃO. PROVA. O registro na contabilidade dos fatos faz prova a favor do contribuinte somente se comprovados por documentos hábeis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESA. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Nota fiscal emitida por empresa ligada à atuada e respectivo pagamento, efetuados em 2011, não são documentos hábeis a comprovar que a despesa em valor diferente, deduzida em 2010, tenha sido incorrida neste ano-calendário.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESA. FALTA COMPROVAÇÃO. GLOSA. Considera-se não comprovada a prestação de serviços de angariação de clientes, se as empresas cujos objetivos sociais não são de da atividade, que se declararam inativas ou apresentaram DIPJ zeradas e que depois foram extintas e a quem o contribuinte autuado efetuou pagamentos, emitiram NFPS, das quais muitas com irregularidades evidentes que as anulam; se nos contratos, os representantes dessas empresas que os assinam não estão identificados, não há testemunhas, nem registro no cartório competente, não fazendo prova contra terceiros, e se os percentuais das comissões pagas afiguram-se desproporcionais aos ganhos do banco que os contratou.

DESPESA. COMPETÊNCIA. FALTA COMPROVAÇÃO. GLOSA. Considera-se não comprovada a prestação de serviços de angariação de clientes, no ano 2010, se as empresas a quem o contribuinte autuado efetuou pagamentos em 2011 emitiram NFPS datadas de 2011 e se os contratos apresentados, datados de 2010, estão desprovidos dos requisitos que os tornariam oponíveis a terceiros.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. É aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que o contribuinte, optante pelo regime do lucro real anual com recolhimentos de estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM COM A MULTA DE OFÍCIO. Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período; a aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento

tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Desnecessária a petição para suspensão da exigibilidade dos débitos, objeto de impugnação, determinada nos termos do art. 151, III, do CTN MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 105. Se a autuação da multa isolada foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que c/c o art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual da multa de 75% para 50%, não se aplica a Súmula Carf nº 105, a qual se refere à multa isolada de 75% com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1999/2036), em que repisa os argumentos expostos em sede de impugnação e combate a decisão recorrida.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo leme Brisola Caseiro, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

1. PRELIMINARES DE NULIDADE.

1.1. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ.

O contribuinte alega em seu Recurso Voluntário que o acórdão recorrido acresceu novas razões aos fundamentos dos lançamentos tributários, uma vez que: **(i)** apontou supostos vícios formais nos contratos de prestação de serviços que impediriam a dedutibilidade de despesas (e.g. falta do registro dos contratos no cartório, ausência de testemunhas e falta de reconhecimento de firma); e **(ii)** alegou que as prestadoras de serviços eram “empresas interpostas”.

Entende o contribuinte que, por não constarem originalmente dos autos de infração, estes argumentos não poderiam servir de motivação para a decisão da DRJ.

Não merece guarida a preliminar suscitada pelo Recorrente.

A DRJ não inovou nos fundamentos do lançamento tributário, mas sim realizou seu próprio juízo de valor sobre os fatos e documentos acostados ao processo administrativo.

O julgador, com base nos fatos e provas apresentados, deve formar sua livre convicção para decidir sobre a procedência ou não do julgamento.

Não houve, no presente caso, qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, vez que o julgador de 1º instância não trouxe em sua decisão elementos estranhos ao processo.

1.2. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE.

Sustenta o Recorrente que os lançamentos ocorreram sem que fossem indicados os motivos que levaram à glosa das despesas relativas às referidas notas fiscais, incorrendo em preterição ao direito de defesa.

Esta alegação é infundada.

O relatório fiscal é detalhado e apresenta todos os motivos que levaram o agente fiscal a glosar as referidas despesas. O agente fiscal realizou um trabalho minucioso, tendo verificado não somente incongruências nas informações prestadas nas notas fiscais, mas também falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços contratados.

No mesmo sentido, decidiu a DRJ:

21. Consta do Termo de Verificação Fiscal o motivo de glosa das despesas correspondentes às NFPS emitidas por Ivanise Kiechaloski e Clauz&Brocheta, e o motivo não foram as irregularidades apontadas em várias das notas fiscais, conforme quadros de págs. 476/477; ocorre que tais irregularidades, aliadas ao fato da não localização dessas empresas quando da posterior fiscalização, mais o fato de terem se declarado inativas nos anos em que teriam prestado serviços, reforçaram a inidoneidade das duas empresas que as emitiram; e a causa da glosa foi a não comprovação da prestação do alegado serviço de angariação de clientes.

22. A conclusão fiscal foi que as transferências de recursos, que o contribuinte alega terem remunerado o serviço e apresenta NFPS e contratos com as duas empresa citadas, na verdade não remuneraram despesas que se caracterizassem como para a operação do banco; em outras palavras, o pagamento de comissões para angariar clientes se caracteriza como despesa dedutível, porém condicionada à comprovação da prestação desse serviço – e a conclusão fiscal foi de que não foi comprovada a prestação.

23. Por isso, cabe ao contribuinte diligenciar no sentido de apresentar essas provas, como: declarações dos compradores das CCI, CCB, identificando as empresas Ivanise Kiechaloski e/ou Clauz&Brocheta, como os agentes que os aproximaram do Banco Lemon/Bracce/Andbank, e-mails trocados neste sentido;

afinal, os angariadores tiveram que desenvolver um processo de aproximação com os clientes, ou já tinham contato com os mesmos, o que não seria difícil de provar.

Logo, não há que se falar em nulidade dos autos de infração por ausência de fundamentação ou motivação, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada pelo contribuinte.

2. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

A discussão gira em torno da dedutibilidade dos pagamentos efetuados, no ano de 2009, à empresa Ivanise Kiechaloski Consultoria e Serviços e, no ano de 2010, à empresa Clauz & Brocheta Escritório Contábil e Serviços de Consultoria e Intermediação Financeira Ltda., além de terem sido glosadas outras despesas contabilizadas como “diversas”.

Primeiramente, impende destacar que o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 determina serem operacionais as despesas incorridas, não computadas nos custos, necessárias ao desenvolvimento da atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora, devendo representar dispêndio usual ou normal à atividade da pessoa jurídica. Confira-se:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

As condições de dedutibilidade definidas pelo artigo acima transcrito foram esclarecidas pela Coordenação do Sistema de Tributação –CST no Parecer Normativo CST nº 32, de 17.08.1981, que traz as seguintes definições:

(i) necessidade: “(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”; e

(ii) usualidade ou normalidade: “(...) despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

Assim sendo, para que seja considerada necessária, a despesa deve ser inerente, relacionada ou decorrente da atividade que a pessoa jurídica desenvolve¹. Por sua vez,

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de Renda. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1977

a usualidade/normalidade pressupõe que a despesa seja costumeira ou ordinária ao tipo de transações, operações ou atividades desenvolvidas.

Além de atender a estas condições, tem-se que a despesa deve ser incorrida, o que pressupõe sejam atendidos os requisitos de existência, certeza e liquidez. Em outros dizeres, a despesa incorrida apresenta tais requisitos na medida em que é exigível, determinada ou determinável e configura-se como a decorrência de uma prestação.²

Pois bem. Feitas essas considerações iniciais, passarei a analisar os documentos e as alegações relativas a cada um dos pagamentos efetuados e cujas despesas foram consideradas não comprovadas pelo fisco.

2.1. IVANISE KIECHALOSKI

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 512/539), o agente fiscal constatou o quanto segue:

(i) a fiscalizada não apresentou o razão das contas solicitadas, mas somente uma lista com lançamentos contábeis específicos efetuados nos anos de 2009 e 2010;

(ii) a empresa informou que os pagamentos decorrem da contratação de serviço de intermediação financeira e, para fins de comprovação das despesas, apresentou alguns contratos e notas fiscais;

(iii) as notas fiscais apresentadas não descrevem com clareza os serviços prestados, contendo descrições genéricas;

(iv) nos registros das Cédulas de Crédito Imobiliário (CCI) e das Cédulas de Crédito Bancário (CCB), não há nenhum campo com a informação ou indicação do CNPJ dos intermediários;

(v) a Ivanise Kiechloski - ME, inscrita sob CNPJ 74.748.500/0001-42, foi aberta em 01/12/1994, e possui como objeto social atividades auxiliares dos seguros, da previdência complementar e dos planos de saúde não especificadas anteriormente (CNAE: 6629-1);

(vi) a empresa se declarou INATIVA para o todo o ano-calendário 2009 (ano de emissão das notas fiscais apresentadas), estando omissa de declarações até os dias atuais;

(vii) nos sistemas da RFB, a situação da empresa consta como “INAPTIDÃO”, tendo como motivação sua INEXISTÊNCIA DE FATO declarada pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Brasília-DF;

(viii) foram identificadas diversas irregularidades nas notas fiscais emitidas (ausência de data de emissão, data de emissão rasurada ou data da nota fiscal anterior ao registro do instrumento financeiro);

(ix) o contrato firmado com os prestadores dos serviços previa que “o presente instrumento somente será válido se ocorrerem, cumulativamente, as

² FILHO, Edmar de Oliveira Andrade. Imposto de Renda das Empresas. Ed. Atlas. São Paulo. 2004

seguintes condições: (i) desde que o CONTRATADO indique à CONTRATANTE os clientes que serão prospectados para realização de negócios com seus títulos; (ii) desde que a CONTRATANTE receba os valores financeiros decorrentes das operações efetivadas com os clientes indicados pelo CONTRATADO.” Logo, causou estranheza que as notas fiscais nº 257 e 265 sejam emitidas antes mesmo da emissão das CCI’s;

(x) incoerência de informações em relação à Nota Fiscal nº 257, que se refere à CCI 3A, cujo emissor é outra pessoa jurídica: Jorge Zannata Administração de Bens e Participações Ltda.

(xi) incoerência de informações em relação à Nota Fiscal nº 260, pois esta faz menção ao pagamento de outra nota fiscal - a NF nº 259;

(xii) a gráfica que emitiu os talonários fiscais omitiu as declarações fiscais do ano-calendário 2008 até os dias atuais;

(xiii) os documentos apresentados como comprovação do pagamento pelos serviços prestados são meras requisições de transferência.

Em sede recursal, o contribuinte alega, em suma, que a inaptidão da empresa foi declarada somente em 17/08/2012 (fls. 1801), isto é, depois de ocorridas as operações objeto da autuação. Outrossim, a suspensão da empresa foi declarada somente em 31/10/2014 (fls. 1799). Logo, estes fatos não poderiam servir de fundamento para desconsiderar os serviços prestados, não podendo retroagir os efeitos destas declarações.

Aduz, ainda, que tanto os pagamentos quanto a utilização dos serviços restaram devidamente comprovados, de modo que a legislação não prevê forma especial para comprovação das despesas, sendo os contratos, pagamentos, cédulas emitidas, retenção de tributos sobre serviços e notas fiscais apresentados suficientes para comprovação do negócio jurídico.

Entendo, contudo, que esses documentos não são suficientes para comprovar que houve a efetiva prospecção e captação dos interessados em adquirir as referidas células. Logo, o pagamento pode ter ocorrido, mas o conjunto de provas apresentados pelo contribuinte não permite concluir, com segurança, de que o serviço foi efetivamente prestado.

O agente fiscal verificou diversas irregularidades nestas contratações, tais como omissões nas notas fiscais. Ademais, os contratos apresentados não contem assinatura de testemunhas ou qualquer forma de registro em cartório, bem como as cartas de comissão não estão assinadas ou com o signatário identificado. Gera, ainda, estranheza o fato de a empresa ter se declarado INATIVA para o todo o ano-calendário 2009 (ano de emissão das notas fiscais apresentadas).

Em uma contratação como essa, é esperado que o Recorrente conseguisse obter, ao menos, alguma prova de que a intermediação de clientes de fato ocorreu, tais como e-mails ou cartas informando quais clientes seriam prospectados ou o andamento das negociações.

Compartilho, pois, do entendimento assentado pela DRJ:

Consta dos contratos para a mesma atividade, págs. 1.810/1.814, firmados com outras entidades, no ano 2010 que se analisa em outro item deste voto e que são as empresas MAP e RPC:

2. Em contrapartida & prestação dos Serviços, o CONTRATANTE se obriga a pagar ao CONTRATADO, a título de comissão, o percentual de 7% (sete por cento) sobre o valor da emissão da Cédula de Crédito Imobiliário que for adquirida pelo Cliente Prospectado pelo CONTRATADO.

2.1 A porcentagem exata da Cédula de Crédito Imobiliário que for adquirida pelos clientes, referente à comissão devida ao CONTRATADO, será definida caso a caso e formalizada entre as partes mediante envio de comunicado por escrito.

2.2 O pagamento da comissão deverá ocorrer em até 45 (quarenta e cinco) dias corridos após a data de liquidação da Cédula de Crédito Imobiliário, objeto do negócio prospectado pelo CONTRATADO, através de Transferência Eletrônica Disponível — TED, a ser enviada para conta corrente a ser indicada pelo CONTRATADO, considerando-se para fins de pagamento da comissão, o recebimento efetivo pelo CONTRATANTE do resultado da intermediação (spread) proveniente de cada Cédula de Crédito Imobiliário.

49. E no outro contrato, o percentual é de 3%.

50. Comparado a estes, os contratos com Ivanise Kiechaloski chamam a atenção pelo elevado percentual de comissão, especialmente se os valores pagos seriam, conforme determinam os contratos, percentuais sobre os valores pagos ao Banco Lemon/Bracce/Andbank, pelo emissor da CCI.

(...)

53. Em resumo, conclui-se que o Banco Lemon/Bracce/Adbank, ao ser contratado para custodiar as CCI, CCB, etc, por empresas como Eliane, Jorge Zanatta e outras, efetivamente colocou os títulos no mercado; porém, a documentação e informações referentes à empresa Ivanise Kiechaloski a quem teria pago elevados valores de comissões de intermediação levam à conclusão que se trata de entidade que foi interposta, dado que não há elementos para concluir que efetivamente tenha prestado os serviços de intermediação, que sequer constavam do seu objeto social; os contratos apresentados, sem valor probatório como já comentado, constam como assinados apenas um, cinco, dez ou doze dias antes da emissão da CCI ou CCB e dos pagamentos; o valor pago é desproporcional em relação ao que o próprio Banco Bracce teria recebido pela operação; no entanto, tal valor foi objeto de transferência bancária em nome da empresa Ivanise Michalowski, segundo as cópias apresentadas e a autuada contabilizou como despesa, e deduziu na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, reduzindo o valor tributável sobre o qual incidiu a alíquota de 15% de IRPJ mais 10% de AIR, enquanto que a retenção na fonte incidiu em 1,5%.

54. E apesar de a empresa Ivanise Kiechaloski ter demonstrado tamanha eficiência na colocação das CCIs, não consta que tenha dado continuidade à sua atuação junto ao Banco Lemon/Bracce/Adbank que, no ano seguinte, 2010, efetuou transferências nos mesmos moldes a outra empresa, que se analisa a seguir.

Entendo, portanto, que os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede recursal não são suficientes para comprovar que os citados pagamentos se referem a despesas dedutíveis para fins fiscais. Não comprovada a prestação do serviço por documentos idôneos, não está, também, comprovada a necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

Como é cediço nesse mercado de intermediação de negócios financeiros, há sempre, de alguma forma, a identificação do prestador de serviço que concluiu a proposta de aquisição, seja por código interno do banco ou por CNPJ, já na hipótese de contrato, em geral, é identificado como interveniente anuente.

Portanto, muito embora tal despesa seja necessária a atividade do contribuinte, não restou comprovado que tal prestação de fato existiu, assim, desnaturando a sua prestabilidade para fins de deduções fiscais.

2.2. CLAUZ & BROCHETA ESCRITÓRIO CONTÁBIL

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 512/539), o agente fiscal constatou o quanto segue:

(i) a fiscalizada não apresentou o razão das contas solicitadas, mas somente uma lista com lançamentos contábeis específicos efetuados nos anos de 2009 e 2010;

(ii) a empresa informou que os pagamentos decorrem da contratação de serviço de intermediação financeira e, para fins de comprovação das despesas, apresentou alguns contratos e notas fiscais;

(iii) as notas fiscais apresentadas não descrevem com clareza os serviços prestados, contendo descrições genéricas;

(iv) nos registros das Cédulas de Crédito Imobiliário (CCI) e das Cédulas de Crédito Bancário (CCB), não há nenhum campo com a informação ou indicação do CNPJ dos intermediários;

(v) Clauz & Brocheta Escritório Contábil e Serviços de Consultoria e Intermediação Financeira Ltda. foi aberto em 06/08/2007 e possui como objeto social outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente (CNAE: 6619-3-99);

(vi) a empresa não havia entregue suas declarações fiscais desde o ano-calendário de 2009. Após o início do procedimento fiscalizatório, em 06/06/2014, a empresa retificou a declaração a declaração relativa ao ano-calendário de 2008 para INATIVA e efetuou a entrega das declarações dos anos-calendário de 2009 a 2014 como INATIVA;

(vii) a inscrição do CNPJ encontra-se na situação SUSPENSA;

(viii) não foram apresentados contratos firmados para a prestação de serviços correspondentes às notas fiscais nº 105, 106, 115, 107, 101, 109. Para o Instrumento Financeiro 3E, apresentado posteriormente pela autuada, em 08/05/2014, e elencado como integrante da nota 104, também não foi apresentado o contrato correspondente;

(ix) Os contratos apresentados para as notas 102 e 104 referem-se à consultoria e assessoria comercial que visam à prospecção de negócios junto a clientes interessados em adquirir créditos oriundos de Cédula de Crédito Imobiliário emitida pela empresa Eliane S/A Revestimentos Cerâmicos, inscrita no CNPJ/MF sob nº 86.532.538/00011-62. No entanto, as CCI's relacionadas (4B, 4C e 4I)

referem-se a outro emissor: Ceramus Bahia SA Produtos Cerâmicos, CNPJ: 13.786.785/0001-11;

(x) conforme consta nas próprias notas fiscais, a autorização/impressão do talonário ocorreu em agosto de 2010 (08/10). Logo causa estranheza que existam várias notas fiscais emitidas antes mesmo da impressão do talonário, como é o caso das NF's n.ºs: 102, 104, 105, 106 e 107;

(xi) a nota fiscal n.º 101 tem data de emissão de 09/08/2010, sendo que a NF n.º 102 e posteriores foram emitidas de 19/04/2010 em diante (04 meses antes), contrariando, portanto, a ordem cronológica;

(xii) existe uma nota fiscal fora da seqüência, a de n.º 83, que é de outro talonário fiscal -impresso em 2007. Com relação a esta nota, o agente fiscal verificou que não foi apresentado o contrato correspondente e que a data de emissão da mesma foi anterior ao registro das CCI's correspondentes;

(xiii) o Banco Lemon S/A efetuou cinco adiantamentos de comissão ao Clauz & Brocheta. Foram apresentadas requisições de transferência com data anterior à emissão das notas fiscais;

(xiv) foi realizada diligência in loco no endereço da empresa constante no sistema da RFB, e restou verificado que no local há um imóvel residencial o qual, segundo informação de vizinhos, estava vazio há meses;

(xv) intimado, o sócio Fábio Luis Brocheta informou, pessoalmente, que não se recorda de ter assinado nenhum contrato com o Banco Lemmon S/A, que só emitiu as notas dos serviços prestados, os quais eram definidos/negociados através de troca de emails com o Banco. Informou, ainda, que a comissão era combinada verbalmente e girava entre 8 a 10%;

(xvi) por sua vez, a empresa autuada apresentou em 29/08/2014 "...as cópias digitalizadas das "Cartas de Comissões", encaminhadas por Clauz & Brochetta Escritório Contábil e Serviços de Consultoria e Intermediação Financeira e IK Consultoria e Serviços, quando da entrega das respectivas Notas Fiscais de Serviços";

(xvii) a fiscalização obteve o valor do percentual das comissões ao dividir o valor da nota fiscal pelo o valor da operação, verificando que esse percentual varia entre 16% a 19%;

(xviii) a gráfica que emitiu os talonários fiscais apresenta situação cadastral como "Inativa" desde o ano de 2003;

(xix) os documentos apresentados como comprovação do pagamento pelos serviços prestados são meras requisições de transferência.

Em sede recursal, o contribuinte repisa os argumentos relativos aos pagamentos feitos à empresa Ivanise Kiechloski – ME.

Pois bem. À semelhança dos pagamentos realizados à empresa Ivanise Kiechloski – ME, o agente fiscal verificou diversas irregularidades nestas contratações, tais como incongruências nas notas fiscais. Igualmente, a maioria dos contratos apresentados não contém assinatura de testemunhas, registro em cartório ou, ao menos, autenticação de assinaturas, bem como as cartas de comissão não estão assinadas ou com o signatário identificado. Não bastasse esse conjunto de indícios, o contratado se declarou INATIVO para o

todo o ano-calendário 2010 (ano de emissão das notas fiscais apresentadas). E mais: o sócio da Clauz & Brocheta apresentou declarações ao fisco incongruentes com as informações prestadas pelo Recorrente.

Portanto, para este caso, também adoto o entendimento exarado pela DRJ:

Conforme se verifica do quadro Análise da Documentação do Clauz & Brocheta de pág. 477, o percentual de todos os pagamentos girou entre 15% e 16% dos instrumentos financeiros, CCI, CCB, etc, emitidas pelos clientes, conforme consta dos contratos apresentados.

71. No entanto, observa-se que, em que pese o contribuinte apresentar comprovantes de transferências bancárias para a Clauz & Brocheta, não foram apresentados elementos de comprovação de que o serviço de captação de clientes, para a colocação dos instrumentos financeiros, tenha sido prestado, dado que a Clauz & Brocheta, contactada, não os apresentou;

várias das NFPS que emitiu são inválidas, como já se apontou; contratos de prestação de serviços sem os necessários requisitos de legítima entre a autuada e a Clauz & Brocheta foram apresentados; o sócio responsável da empresa confirma que a emissão das NFPS foi combinada via e-mail, cita percentual de comissão bem menor; a empresa se declara inativa desde muito antes de 2010.

72. Em resumo, conclui-se que o Banco Lemon/Bracce/Adbank, ao ser contratado para custodiar as CCI, CCB, etc, por empresas como Céramus Bahia e outras, efetivamente colocou os títulos no mercado; porém, a documentação e informações referentes à empresa a quem teria pago valores de comissões de intermediação levam à conclusão que se trata de entidade que foi interposta, dado que não há elementos para concluir que efetivamente tenha prestado os serviços de intermediação; no entanto, tal valor foi objeto de transferência bancária em nome da empresa Clauz & Brocheta, segundo as cópias apresentadas e a autuada contabilizou como despesa e deduziu na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL – o resultado foi recolher 1,5% de IRPJ retido na fonte sobre o valor que deixou de ser tributado em 15% de IRPJ mais 10% de AIR.

Portanto, também entendo que, neste caso, a efetiva prestação dos serviços pela empresa Clauz & Brocheta não restou comprovada pelo contribuinte, sendo esperado que, neste tipo de contratação, houvesse algum documento que atestasse ter ocorrido a prospecção e captação dos clientes, tais como e-mails ou cartas informando quais clientes seriam prospectados ou o andamento das negociações.

2.3. OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS

O agente fiscal também procedeu à verificação geral das demais despesas de serviço informadas em DIPJ nos anos-calendário 2009 e 2010.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foram glosadas as despesas relativas à conta 8.1.7.63.64 - Consultoria mercado financeiro, que trata de despesa de provisão de intermediação financeira no valor de R\$ 2.000.000,00 contabilizada em 24/11/2010. A autuada não apresentou, durante a fiscalização, nenhuma documentação que suportasse o lançamento da despesa, a qual diminuiu seu lucro líquido do ano-calendário de 2010. Foi apresentado

somente um lançamento contábil datado de 31/01/2011, ou seja, no ano posterior, com registro de estorno no valor de R\$ 2.000.000,00.

Sustenta o Recorrente que se trata de efetivo “contas a pagar”, devidamente contabilizado em 24/11/2010, em observância ao regime de competência (data em que o serviço foi prestado), não obstante as notas fiscais para pagamento tenham sido emitidas em janeiro de 2011 (regime de caixa).

Alega que o documento de fls. 1805/1809 (Doc. 30-A) demonstra que o Recorrente foi contratado pela Manchester Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda. para estruturar e intermediar a emissão de CCI. O Recorrente firmou contratos com as empresas PRC Participações e Empreendimentos Ltda. e MAP Assessoria e Participações Ltda. (fls. 1810/1814 - Doc. 30-B) para que estas empresas prestassem serviços de intermediação/prospecção. Em 24/11/2010, a Cédula foi vendida para a Manchester Logística Integrada Ltda. (fls. 1815/1818 – Doc. 30-D).

Conforme assentado pela DRJ, estes documentos não são suficientes para comprovar que a despesa se refere à intermediação pela MAP e PRC:

- a. A documentação não condiz com o histórico contábil, que consta toda a despesa como sendo de serviços da PRC;
- b. O histórico da NFPS não condiz com a atividade discriminada no contrato;
- c. O que relaciona os pagamentos às duas empresas com as CCI da Manchester são apenas os contratos juntados (Doc 30-B) que, como se comentou, não registrados não fazem prova contra terceiros;
- d. Às págs.1.865/1.888, a MAP informou as retenções na fonte que constaram da NFPS, na DIPJ ac 2011, ano do pagamento e da emissão da nota fiscal, tendo sido a DIPJ apresentada em 26/06/2012;
- e. Às págs. 1.889/1.903, a PRC não informou as retenções na fonte que constaram da NFPS, na DIPJ ac 2011, ano do pagamento e da emissão da nota fiscal, que entregou em 27/06/2012; tampouco declarou receitas de prestação de serviços, percentual de 32% de lucro presumido.
- f. Em síntese, os contratos acostados não são comprovação suficiente de que a despesa se refere à intermediação pela MAP e PRC, no ano 2010, a justificar a dedução de R\$2.000.000,00 em 2010, de valores constantes de NFPS emitidas em 2011 e que teriam sido pagas em 2011.

Também foram glosadas as despesas relativas à conta 8.1.9.99.99 - Outras despesas operacionais. De acordo com o agente fiscal, trata-se de despesa de transferência de tecnologia em processamento de contas, no montante de R\$ 1.579.799,12.

O contribuinte não apresentou à fiscalização as notas fiscais das despesas, os contratos de rateios, seus critérios e as respectivas notas de débito, em datas e valores coincidentes com o registro da despesa.

Em sede recursal, alega que estas despesas, que perfazem o montante de R\$ 1.579.999,12 e não de R\$ 1.579.799,12 (fls. 2114/2122 e 2128– Doc. 04 e 04-A) foram adicionadas ao lucro real, conforme comprova o LALUR (fls. 2123 - Doc. 05). Esclarece que o montante de R\$ 2.395.803,18 é composto pela somatória de R\$ 1.579.999,12 a outras despesas

contábeis lançadas no razão. Logo, o Fisco pretende tributar valores já oferecidos à tributação pelo contribuinte.

Entendo que constam nos autos documentos suficientes para comprovar a adição destas despesas ao lucro líquido do exercício, razão pela qual a autuação NÃO deve permanecer nesse ponto.

3. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

A Fiscalização procedeu à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução com base nas despesas glosadas, o que resultou na constatação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre estimativas mensais. Por essa razão, foram exigidas multas isoladas de 75% sobre as diferenças recolhidas a menor nos meses de dezembro de 2009, abril, maio, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010.

É pacífico neste Colegiado que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

Recentemente, este Colegiado vem se manifestado, de forma não-unânime, em diversas oportunidades sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Discordo, entretanto, deste entendimento. A meu ver, o racional utilizado na construção da Súmula nº 105 permanece aplicável às multas aplicadas a partir de 2007.

Vejamos, nesse sentido, a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo

de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Logo, pelo critério da consunção, a falta de pagamento das estimativas deve ser considerada meio de execução do não recolhimento dos tributos devidos ao final do exercício.

Não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes em função da mesma infração. Se as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, encerrado o ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, julgo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

4. DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O contribuinte pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício calculada na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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 (...)

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "*sobre os débitos a que se refere este artigo*". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido do contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a esta questão.

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento a fim de afastar a cominação das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL e para determinar a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

Cabe-me o voto vencedor para a solução da questão relativa à incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada mediante lançamento de ofício, em razão do descumprimento da norma tributária que fixou a determinação do valor do tributo ora exigido.

O ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 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."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

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

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

Assim, pedindo vênias ao ilustre Relator, sou da opinião de que a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a conseqüente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

“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.”

“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.

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

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se

distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas.** Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...)* (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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.

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonogado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito

Processo nº 16327.721184/2014-14
Acórdão n.º **1301-002.180**

S1-C3T1
Fl. 2.278

tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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.” (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Com base no exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso, quanto à questão examinada.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa