



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

Processo n° 16561.000004/2008-38
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.481 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PARMALAT BRASIL S/A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

Ementa: DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2003

Ementa: MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA.

Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, nos termos do art. 61, *caput* e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2002

Ementa: PIS. COFINS. APURAÇÃO ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições ao PIS e à Cofins têm fato gerador mensal devendo ser cancelado o lançamento de ofício que não obedece às regras de apuração do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso do coobrigado para cancelar a sujeição passiva solidária e as exigências do PIS e da Cofins.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

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

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Em ação fiscal realizada na empresa em epígrafe (ex- Parmalat Participações do Brasil Ltda.), foram apuradas, no período do segundo semestre de 2002, conforme relatado no "Termo de Constatação e Encerramento Parcial de Fiscalização" (fls.1.026 a 1.050), as infrações abaixo descritas.

A — PAGAMENTOS SEM CAUSA/INJUSTIFICADOS. TOTAL DE R\$ 381.113.660,68.

A.I. A fiscalização considerou como sem causa os saques realizados na agência do Banco do Brasil, em Nova York, para fim de quitar empréstimos supostamente tomados da "Institución Financiera Externa (IFE) — Exterbanca", de Montevideu. Destaca que, os valores destes empréstimos não foram internados no Brasil e não foram aplicados nas atividades operacionais no país. Informa que parte dos passivos gerados foi repassada, mediante cisão da "Parmalat Administração e Participações do Brasil Ltda., CNPJ nº 05.372.236/0001- 72". Os pagamentos listados no termo, item 17.1 (fls.1.028/1.029), totalizam o valor de R\$ 367.163.196,33.

A.II. Também, foram considerados pagamentos sem causa os desembolsos, listados no Termo, item 17.2 (fl. 1.029), para os quais não foram apresentadas as justificativas para os pagamentos. Tais desembolsos se referem a transferências de numerários do Banco do Brasil C/C 9630-XP.H para a empresa "Carital", contabilizadas em "Duplicatas a Receber". A quantia total transferida foi de R\$ 1.544.000,00 (fl.1.029).

A.III. Foram, ainda, considerados pagamentos sem causa "*os lançamentos credores no ativo, tendo como contrapartida a escrituração de entradas de dinheiro em contas bancárias, sem que tenha sido encontrado o registro respectivo no extrato bancário na data indicada*". Os valores listados no Termo, item 17.3 (fl.1.030), totalizam R\$ 12.406.464, 35.

O total de R\$ 381.113.660,68, relativo aos pagamentos considerados sem causa, foi oferecido à tributação de ofício do IRRF do IRPJ e CSLL, nestes casos como adição ao resultado contábil para apuração da base de cálculo dos dois tributos.

B - OMISSÃO DE RECEITA. RECURSOS NÃO COMPROVADOS.

EXIGIBILIDADES NÃO COMPROVADAS. TOTAL DE R\$ 318.897.293,30.

B.I. A fiscalização aponta que "*foram capitulados na hipótese prevista no art. 287 do RIR199 os valores de pagamentos ou depósitos para os quais a origem indicada na escrituração não foi confirmada pelo extrato bancário respectivo*". Os depósitos listados no Termo, no item 17.4 (fls. 1.030/1.031), totalizam o valor de R\$ 33.519.877,15.

B.II. Quanto aos passivos de exigibilidades não comprovadas, basicamente relacionados com empréstimos obtidos com a "Exterbanca" e "Scotiabank", a fiscalização declarou que, "*foram assim considerados, entre outros, os valores que aumentaram o passivo, sem a correspondente entrada no Brasil para aplicação nas atividades operacionais de empresas do Grupo Parmalat instaladas no Brasil*": Os valores listados no Termo, no item 17.5 (fl. 1.031), totalizam R\$ 285.377.416,15.

O total dos itens B.I. e B. II., no valor de R\$ 318.897.293,30 foi tributado como presunção de omissão de receita no IRPJ e reflexos.

C - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE DESPESAS COM JUROS DE EMPRÉSTIMOS QUE NÃO INGRESSARAM NO PAÍS. DIFERENÇA DE JUROS CSFB/SANTANDER. VALOR TOTAL DE R\$126.720.251,62.

Glosa de Despesas não Comprovadas.

C.I. A fiscalização glosou "*valores redutores do ativo, correspondente a despesas não comprovadas ou cuja escrituração não corresponde à documentação apresentada*". Na realidade, refere-se ao IOF - Imposto s/Operação Financeira, contabilizado como despesa e creditada a conta a receber da Parmalat Brasil S/A e Parmalat Empreendimento. Os valores listados no Termo, no item 17.6 (fl. 1.032), totalizam R\$ 8.845.170,87.

Glosa de Juros de Empréstimos não internados no País.

C.II. Foram, também, "*objeto de glosa os valores não comprovados, lançados diretamente como despesa, entre os quais juros incidentes sobre valores de principal cujo ingresso no Brasil não aconteceu ou não ficou comprovado*" Os valores listados no Termo, item 17.7 (fls. 1.033 a 1.043), totalizam R\$ 94.641.579,20.

Glosa de Juros. Diferença no pagamento ao CSFB e o recebido do Banco Santander.

C.III. A fiscalização declara que "*foi igualmente considerada como despesa desnecessária a diferença entre os juros pagos ao Crédit Suisse First Boston International, incidentes sobre metade dos EU\$500 milhões, captados mediante a emissão, no mercado internacional, de títulos vencíveis em 2008 e conversíveis em quotas da sociedade, e os juros recebidos do Banco Santander Cayman, calculados sobre o mesmo dinheiro aplicado em nota promissória emitida por Parmalat Finance Corporation*": A diferença dos juros totalizou R\$23.233.501,55 demonstrados no Termo, Anexo 1 (fls.1.051 a 1.054).

D - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. VALOR TOTAL DE R\$ 144.158.284,70, ADICIONADO AO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

A fiscalização declara que "*foram identificados, com base em planilhas fornecidas pelo próprio contribuinte, diversos mútuos/cessões de crédito/assunção de dívida não registrados no Banco Central do Brasil, contratados com pessoas vinculadas sediadas no exterior ou com instituições financeiras localizadas em países de tributação favorecida. A legislação de preços de transferência juros aplicada a tais operações permitiu identificar adições a serem efetuadas ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real*". Os valores adicionados ao lucro líquido, demonstrados nas fls. 1.048 e 1.049, foram:

- Juros passivos referentes a mútuos com pessoas vinculadas instaladas no exterior - R\$ 33.812.926,97, sendo que foi considerado no auto de infração o valor de R\$ 33.182.926,97;

- juros ativos referentes a mútuos com pessoas vinculadas instaladas no exterior - R\$109.492.300,77;

- juros ativos/passivos referentes à mútuos com pessoas instaladas em países com tributação favorecida - R\$1.483.056,96.

2. Em decorrência do mencionado acima, os valores das infrações apuradas foram objeto de tributação de ofício. Foram lavrados os seguintes autos de infração, em 26/12/2007, com os enquadramentos legais descritos nos mesmos (fis. 1.084 a 1.129):

(.....)

Os valores incluem multas de ofício, multas pelo não recolhimento de estimativas do IRPJ, CSLL (exigidas isoladamente) e juros de mora, estes calculados até 30/11/2007.

3. A fiscalização entendeu configurada solidariedade passiva da Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos, CNPJ nº 89.940.87810001-10, pois apurou administração interdependente das "Empresas Parmalat", caracterizando interesse comum (fis.1.045 a 1.047).

4. Foram apresentadas as impugnações da autuada e da responsável solidária, respectivamente em 28/01/2008 (fis.1.285 a 1.395) e 24/01/2008 (fis.1.133 a 1.173).

IMPUGNAÇÃO. AUTUADA.

5. A contribuinte "PPL Participações Ltda" (autuada) apresentou resumidamente o seguinte, em sua impugnação:

5.1 alega cerceamento do direito de defesa e conseqüente nulidade dos autos de infração, na medida que a fiscalização não explica as razões pelas quais os documentos apresentados não foram aceitos e não foi mencionado o dispositivo legal que serviria de base para o questionamento da dedutibilidade dos pretensos pagamentos sem causa, na cobrança da CSLL

5.2. alega ter ocorrido a decadência para se lançar o Pis, Cofins, IRRF e as multas isoladas. Afirma que, pela sistemática adotada pelo CTN, estes tributos, mais o IRPJ e CSLL, são classificados como aqueles cujo lançamento se dá por homologação, logo, devendo ser aplicado o previsto no § 4º do art. 150 do CTN;

5.3. ressalta que, se a autoridade administrativa não homologa expressamente o cálculo realizado pelo contribuinte e decorridos mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, dar-se-á a homologação tácita;

5.4. afirma que não apresentará todos os documentos listados pela fiscalização, pelo fato de representarem uma quantidade imensa e que, iria neste momento, apenas tumultuar o processo. Com base no princípio da verdade material requer, desde já, o direito de apresentar novos documentos para demonstrar as operações questionadas pela fiscalização;

5.5. a Impugnante passa a apresentar as suas considerações quanto a cada infração levantada pela fiscalização;

OMISSÃO DE RECEITAS.

5.6. informa que abordará a questão pelos dois itens considerados pela fiscalização, ou seja, passivo fictício e depósitos não confirmados nos extratos bancários;

Passivo Fictício.

5.6.1. diz que a fiscalização considerou o passivo fictício com base no art. 40 da Lei nº 9.430/196 que, no caso seria manter no passivo obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Alega que da interpretação deste artigo fica evidente que *"não importa se os recursos que deram origem a tal passivo foram ou não aplicados nas atividades da pessoa jurídica, mas sim que o passivo existe e pode ser exigido juridicamente pelo credor"*,

5.6.2. destaca ainda, que o fato de a escrituração da obrigação ter como contrapartida lançamento no ativo em valor idêntico, já afasta a presunção de omissão de receita. Declara que a alegação de ocorrência de omissão de receitas, no caso, não se enquadra nos termos da lei, visto que, o passivo existe e o fato de os recursos não terem sido aplicados no Brasil, não configura omissão de receitas;

5.6.3. alega que os passivos junto à "Exterbanca" nos valores de: R\$ 66.550.002,40; R\$ 78.233.508,75; R\$ 71.040.000,00 e R\$ 7.007.000,00, tiveram como contrapartidas dos registros no passivo os lançamentos na conta do Banco do Brasil no exterior, demonstrando a entrada dos recursos. Logo, não houve aumento oculto do patrimônio da Impugnante. Informa ainda, que tais passivos ou já foram devidamente pagos ou estão sendo cobrados em juízo, no âmbito da recuperação judicial;

5.6.4. informa que a despesa com Auditor no valor de R\$ 240.905,00 se refere à cobrança pela auditoria do balanço realizada pela "Deloitte". Informa que foram pagas em várias parcelas: duas primeiras de R\$ 26.767,00(doc. 03a), foram quitadas por meio de um pagamento único no valor de R\$ 53.534,00, que pode ser confirmado no razão da Impugnante (fl.97). Outras parcelas também foram quitadas ao longo do ano de 2.002, cobradas por meio de faturas aproximadamente de R\$ 25 mil cada (doc. 03b), sendo a diferença transportada para o exercício seguinte. Alega que não foram cobradas pela auditoria parcelas de R\$ 40.150,83, ao contrário do indicado no lançamento contábil, mas isso não afeta a conclusão de que o passivo existiu;

5.6.5. quanto o passivo devido ao "Scotiabank", refletido nos dois lançamentos de R\$ 31.153.000,00, diz que os mesmos realmente existiram. Informa que foram obtidos dois empréstimos de US\$ 10.000.000,00 cada, que foram depositados na conta da Impugnante no Banco do Brasil no exterior, sendo que US\$ 50.000,00 foram utilizados para pagamento de tarifa bancária, razão da indicação do valor de US\$ 19.950.000,00 como depositado, como se pode verificar no extrato bancário (fls.749). Alega que os empréstimos foram devidamente refletidos nos livros (fis. 59, 140 e 153) da Impugnante. Informa que na conta do razão do Banco do Brasil está registrado o lançamento de débito relativo à entrada de R\$62.306.000,00 referente aos valores emprestados pelo "Scotiabank" e um pouco abaixo está registrado o lançamento do crédito do montante de R\$ 155.765,00 referente ao pagamento da taxa bancária de US\$ 50.000,00;

Depósitos Bancários.

5.6.6. alega que se tratam de transferências bancárias que a fiscalização considerou como presunção de omissão de receita por não ter, simplesmente, localizado o extrato bancário. Alerta que, como pode ser verificado no item 17.4. do Termo de Constatação, fis. 1.030 e 1.031, a Impugnante realizou lançamentos no mesmo valor no ativo, dando baixa no montante em uma instituição financeira e incluindo o mesmo valor no controle contábil da conta junto à outra instituição. Diz

que a fiscalização não buscou apurar a verdade material, não tendo, antes da lavratura dos autos de infração, intimado a Impugnante a apresentar os extratos bancários específicos em questão, como exige o caput do art. 287 do RIR;

5.6.7. informa que os valores creditados na conta contábil de "nº 1.01.01.03.01.038 - Citibank": R\$ 12.000.000,00; R\$ 4.041.197,65—IR; R\$ 4.000.000,00; R\$ 1.200.000,00 e R\$ 300.000,00 referem-se a resgate de aplicação financeira e recolhimento do IR;

5.6.8. a Impugnante informa que com a operação com CSFB, lançamento de títulos do exterior, recebeu R\$ 311.178.000,00 no Citibank e aplicou R\$ 310.000.000,00 no "Fundo de Investimento Milk Hedge" no próprio banco, fls. 53 e 54 (doc. 04). Alega que os valores das transferências bancárias para o Banco do Brasil e Santander, referem-se a resgate de parte desta aplicação;

5.6.9. com relação ao lançamento (nº 16, fl. 1.030) no valor de R\$ 11.678.679,50 a Impugnante informa que se trata de estorno. Diz que, *"como se pode observar na fl. 37, que controla a conta contábil nº 101010201321, foi lançado a débito o montante de R\$11.678.679,50. Já na fl. 38, pode-se verificar que o mesmo montante foi lançado a crédito, a fim de neutralizar o lançamento anterior. Esse é o estorno impugnado pelo fisco e essa é a razão pela qual o histórico do lançamento contábil é "RECLAS", que significava reclassificação contábil;*

5.6.10. com relação ao lançamento de R\$ 300.000,00 a Impugnante diz que não encontrou a contrapartida apontada pela fiscalização no livro razão; desse modo, alega que não tem como apresentar a sua defesa em relação a esse questionamento;

IRRF — PAGAMENTOS SEM CAUSA.

5.7. alega que a fiscalização indevidamente considerou pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado três tipos de operações, totalizando aproximadamente R\$ 380 Milhões, a saber: (i) pagamentos realizados a fim de quitar empréstimos contraídos junto à "Exterbanca" ou à "Bonlat"; (ii) transferências realizadas para empresa "Carital" e (iii) transferências de valores tre contas da titularidade da própria Impugnante;

5.8. destaca que a hipótese legal de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa exige que tais pagamentos constituam genuínos rendimentos do beneficiário, sendo que no caso ocorreram meras transferências patrimoniais. Alega que não poderia ser incluído na base de apuração da CSLL por falta de previsão legal;

5.9. indaga a Impugnante, como pode ser adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real, no caso do IRPJ e na base da apuração da CSLL, estes valores dos pagamentos se os mesmos não transitaram pelas contas de resultado?;

5.10. faz a seguinte colocação, *"ora, nobres julgadores, sendo o pagamento de empréstimos um lançamento contábil de ativo contra passivo, não havendo trânsito pela demonstração de resultados da Impugnante, não havendo contabilização de despesas, não havendo dedução dessas despesas, não haverá impacto no IRPJ e CSL!!! Do mesmo modo, transferência entre contas bancárias da própria Impugnante (ou de aplicação financeira para conta bancária), no ativo, não afetam o cálculo do IRPJ e da CSL. E, finalmente, os valores transferidos para a Carital também não afetaram o resultado, sem quaisquer efeitos para fins de IRPJ, CSL e IRRF. Como tal é absolutamente indevida e afrontosa a adição desses valores às bases de cálculo dos referidos tributos!!!",*

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE DESPESAS QUE IMPLICARAM REDUÇÃO DO ATIVO OU AUMENTO DO PASSIVO. 'DIFERENÇA DE JUROS CSFB/SANTANDER.

5.11. a Impugnante, antes de abordar este item, informa que é pessoa jurídica que tem como atividade principal a participação em outras sociedades, como acionista ou como quotista. Diz que foi controladora da Parmalat Brasil Indústria de Alimentos S. A, e continua a ter investimento na Gelateria Parmalat Ltda., e outras empresas. Declara que em suas atividades, era comum tomar e conceder empréstimos, bem como realizar aplicações financeiras;

Custos ou Despesas não Comprovadas.

5.11.1. quanto à lista de despesas não comprovadas (fl. 1.032), informa que a grande maioria se relaciona com "IOF" sobre mútuos firmados com a Parmalat Empreendimentos e Parmalat Brasil S.A.. Alega que estas despesas não refletiram no IRPJ e CSLL, visto que foram objetos de estorno contábil conforme pode ser verificado nos lançamentos realizados no razão, demonstr do na fl.82. Quanto ao R\$4.359.810,01 declara que o swap efetivamente existiu e foi celebrado entre a Impugnante e o JP Morgan. Diz que os documentos (doc. 06) comprovam a perda cambial no valor de US\$ 1.516.666,67;

Glosa de Despesas que Implicaram Redução do Ativo ou Aumento do Passivo. Despesas de Juros — Ingresso no Brasil de empréstimo que não Ocorreu ou não foi Provado.

5.11.2. alega ser irrelevante se os valores dos mútuos ingressaram no País, para efeito de considerar as despesas com juros como dedutíveis. Diz que realmente os recursos dos mútuos foram aplicados na atividade da Impugnante e é isto que deve ser levado em consideração. Diz que os empréstimos contratados permitiram a ela se tornar proprietária de valores mobiliários no valor de R\$ 971.242.881,08 e mais de R\$ 4 bilhões em créditos contra pessoas ligadas, sendo gerados só no ano de 2.002, receitas de aproximadamente R\$ 40 milhões de reais. Para demonstrar a efetividade das despesas de juros e variações cambiais, a Impugnante utiliza como exemplo da dívida junto ao Scotiabank, entrando em detalhes da operação;

Diferença de Juros CSFB/Santander.

5.11.3. a impugnante alega que como o débito com "Crédit Suisse — CSFB" está em discussão no Poder Judiciário, apenas com o trânsito em julgado da decisão que deliberar acerca da natureza jurídica do negócio celebrado é que o fisco poderá analisar se os juros são dedutíveis;

5.11.4. diz, ainda, que, como parte dos recursos obtidos na operação com o CSFB, no valor de R\$310 milhões, foram também, aplicados junto ao fundo Milk Hedge e que geraram rendimentos financeiros, os autos de infração do IRPJ e da CSLL devem ser retificados para que se reduza ainda mais a parcela de juros que o fisco considera indedutível;

MULTA ISOLADA IRPJ E CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

5.12. alega que a fiscalização parte do entendimento equivocado de que a suposta identificação da omissão de receitas acarretaria um automático recolhimento mensal a menor de IRPJ e de CSLL com base em estimativa. Alega, ainda, que o direito do fisco exigir as referidas multas já está decaído;

5.13. diz que a fiscalização não levou em conta que a Impugnante obteve resultados negativos, tanto no caso do IRPJ como na CSLL, no ano-calendário de

2002. Reproduz decisões do Conselho de Contribuintes, dando o entendimento de que improcede a aplicação de penalidade, pelo não-recolhimento de estimativa, quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal no final do exercício;

5.14. diz, também, que aplicar multa de ofício sobre pretensa receita omitida e ao mesmo tempo multa isolada sobre a mesmíssima quantia, caracteriza cobrança em duplicidade de multa sobre uma única infração;

5.15. requer que, no caso de não serem acatados os argumentos apresentados, que seja reduzida para o percentual de 50%, de acordo com o disposto na nova redação do art. 44 da lei nº 9.430/96, conforme o artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007 e o art. 106, II, "c" do CTN. Além disso, pede para que os fiscais sejam intimados a explicar o cálculo das multas exigidas, visto que os autos lavrados não permitem a defesa da Impugnante neste ponto;

ADIÇÕES DE PREÇOS DE TRANSFÉRENCIA — OPERAÇÕES FINANCEIRAS.

5.16. contesta o critério utilizado pela fiscalização, para avaliar a receita mínima ou despesa máxima de juros a serem consideradas nas operações financeiras com pessoas vinculadas, cujos contratos não foram registrados no Banco Central do Brasil, conforme previsto no artigo 22 da Lei nº 9.430/96. O critério não aceito é a consideração pela fiscalização do ano civil, para os cálculos dos juros, como sendo de 360 dias, e não 365. Alega que tal procedimento acarretou a majoração em R\$ 1.785.554,15 das receitas financeiras tributadas;

5.17. alega, também, que a fiscalização exige da Impugnante IRPJ e CSLL sobre receita mínima de juros, calculada de acordo com as regras de preços de transferências, tendo em vista que certas operações realizadas com as pessoas vinculadas não teriam sido registradas no Banco Central; porém, a fiscalização não atentou para o fato de que, até o ano de 2002, não havia a previsão legal de obrigatoriedade de registro no BC, dos mútuos concedidos por empresas brasileiras para pessoas jurídicas sediadas no exterior. Logo, conclui-se que a legislação de preços de transferência não era aplicável às operações levantadas;

5.18. alega que a fiscalização, ao mesmo tempo em que pretende considerar indedutível integralmente os juros contabilizados em decorrência do mútuo concedido pela "Bonlat", também, submete a mesma despesa ao controle de preços de transferências, com a consideração de que parte dessa despesa não seria dedutível. Ou seja, glosa os juros em duplicidade;

5.19. Diz que se não forem aceitos os argumentos levantados contra a tributação realizada, deve ser levado em consideração a inconstitucionalidade do artigo 22 da Lei nº 9.430/96, pela violação ao preceito constitucional de renda previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal e do art. 43 do CTN. Diz que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento e o Conselho de Contribuintes podem deixar de aplicar uma lei, se acarretar um resultado inconstitucional;

COBRANÇA INDEVIDA DO PIS NÃO-CUMULATIVO. PIS/COFINS MENSAIS.

5.20. destaca que, se não for considerada a decadência para o lançamento do PIS, deve ser desconsiderado o lançamento pelo critério não-cumulativo dos meses anteriores a dezembro/2002. Alega que a alíquota de 1,65% começou a ser aplicada a partir de 31/12/2002 e como a fiscalização indicou, por mês, no termo de Constatação a matéria tributável, mas lançou em dezembro/2002 o total, estão sendo

cobrados, com alíquota indevida, os valores tributáveis dos meses anteriores a dezembro/92;

5.20.1. a Impugnante, no tópico da decadência, já tinha, 1k inclusive, apontado que a fiscalização, nas fls. 1.030 e 1.031, indicou, por mês, o total das pretensas receitas omitidas, de tal modo que os supostos fatos geradores do PIS/COFINS deveriam ser considerados nestes meses, e não em dezembro como foi feito (fls. 1.99 e 1.104);

DEDUTIBILIDADE DO PIS, COFINS E IRRF. TAXA SELIC COMO JUROS. IMPOSSIBILIDADE DE COBRAR JUROS SOBRE MULTA DE OFICÍO.

5.21. diz que no *"improvável caso de em razão da autuação ora guerreada ser devido algum valor a título de PIS, COFINS, IRRF, acrescidos de juros, a quantia deverá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSL cobrados por meio da mesma autuação"*,

5.22. Insurge-se contra aplicação da Taxa Selic como juros, pois, tal taxa foi determinada com a natureza remuneratória, caracterizando como autêntico meio de remuneração do capital;

5.23. alega que, após a lavratura dos autos de infração, o fisco não pode exigir juros de mora sobre as multas de ofício lançadas, pois, não há base legal para tanto. Ressalta que no art. 161 do CTN, está prevista a cobrança dos juros sobre o crédito não integralmente pago, que inclui o tributo e a multa; porém, no art. 61 da Lei nº 9.430/196 o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora, apenas e tão somente, sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal.

IMPUGNAÇÃO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

6. A "Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos" responsabilizada solidariamente apresentou sua impugnação, em 2410112008, com as seguintes colocações, abaixo resumidas:

6.1. alega que é pessoa jurídica distinta da autuada, não tendo acesso a informações e documentos para defender-se do mérito da acusação, o que invalida sua condição de responsável solidária. Demonstra a composição acionária da PPL, PEAPAR e da "Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos", alegando que no ano-calendário auditado a "Parmalat" era controlada indiretamente pela PPL, destacando que os objetos sociais eram diferentes;

6.2. diz que o auto de infração é nulo, pois, atendendo ao princípio da legalidade estrita e tipicidade cerrada, a fiscalização afirma o cometimento da infração pela PPL, porém, não aponta o fundamento material do vínculo que justificaria a sujeição passiva da Impugnante;

6.3. alega que a solidariedade poderia parecer menos absurda, se a fiscalização tivesse demonstrado algum tipo de benefício auferido pela Impugnante, em decorrência das operações realizadas pela PPL;

6.4. Diz que, *"nesse cenário, não se mostram subsistentes os Autos de Infração, em vista da adequada elucidação dos fatos que dariam ensejo à aplicação do artigo 124, I, do CM, como pretendeu a Fiscalização"*,

6.5. informa que, devido às dificuldades financeiras enfrentadas no final de 2003, tornou-se concordatária, e, posteriormente, ingressou em recuperação judicial, ao amparo da nova lei de falências, Lei nº 11.101/05. Que, como medida prevista no

plano de recuperação, o seu controle acionário, detido pela PPL (também em recuperação judicial), foi alienado para a "Lácteos do Brasil S/A";

6.6. informa que tem decisão transitada em julgado, que impossibilita atribuição de responsabilidade solidária sobre obrigações da PPL;

6.7. alega que os artigos 60 e 141 da Lei 11.101/05 afastam a sucessão tributária da recuperanda;

6.8. informa que, em 21/11/2006, o juízo da recuperação declarou que a "Lácteos do Brasil S/A" não se constitui como sucessora de qualquer obrigação de quaisquer outras empresas. Que, em decorrência da postulação, em sede de embargos de declaração, foi substituído o nome da "Lácteos do Brasil S/A" por "Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos";

6.9. pede a exclusão da relação tributária por ilegitimidade passiva, reconhecida judicialmente;

6.10. alega a decadência para se lançar o Pis, Cofins, IRRF e as multas isoladas. Alega que pela sistemática adotada pelo CTN, estes tributos, mais o IRPJ e CSLL são classificados como aqueles cujo lançamento se dá por homologação, logo, deve ser aplicado o previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Destaca que caso a autoridade administrativa não homologue expressamente o cálculo realizado pelo contribuinte e, decorram 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, ocorrerá à homologação tácita. Argumento o mesmo que se aplica no caso do lançamento da multa pelo não recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL;

6.11. alerta, de que carece de fundamentação jurídica qualquer alegação de que o prazo decadencial aplicável à CSLL, ao Pis e à Cofins é de 10 (dez) anos, em decorrência da disposição do artigo 45 da Lei nº 8212/91;

6.12. destaca que, a fiscalização indevidamente lançou, no caso do Pis e da Cofins, a matéria tributável no mês de dezembro, quando no Termo de Constatação estão demonstrados os valores apurados mensalmente;

6.13. diz que está previsto no artigo 124, 1 do CTN, que para haver a solidariedade é necessário haver "interesse comum" que configure um vínculo direto com o fato gerador. Alega que *"para que prevalecessem as pretensões da autoridade fiscal, haveria de ter restado comprovado, de maneira irretorquível e irrefutável, o vínculo direto entre esta última e os fatos geradores imputados à primeira, consubstanciado na figura do interesse comum"*,

6.14. alega que o Parecer da PGFN não daria respaldo à responsabilização, havendo vício na aplicação do artigo 124. Que o escopo do Parecer se aplicaria ao caso específico das remessas de recursos ao estrangeiro; logo, não se aplicaria aos fatos levantados no presente processo;

6.15. alega que tem direito à ampla defesa com apreciação de suas alegações, conforme Lei 9.784/99 e decisões do CC. Declara *"ser totalmente descabido qualquer argumento no sentido de que a análise da responsabilidade tributária atribuída a terceiros seria de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional e, por conseguinte, do Poder Judiciário, razão pela qual as razões de defesa da Impugnante não poderiam ser analisadas por esta C. Turma de Julgamento"*,

6.16. alega que "ad argumentandum" não cabe aplicar multas em eventual responsabilização solidária, confor, me art. 50, XLV, da CF, doutrina e decisões do

CC acostadas, sobre pessoalidade penal, culpabilidade, limites de responsabilidade sucessória. Requer, se não forem aceitos os argumentos apresentados, que seja afastada a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, incidente a partir do protocolo da presente impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento deu provimento parcial ao recurso e exonerou parcialmente a exigência nas seguintes situações:

- Não caberia a inclusão no resultado no montante de R\$ 381.113.660,68; referente a pagamentos sem causa, pois esse valor não foi excluído pelo sujeito passivo, tendo sido lançado apenas em contas patrimoniais;
- No caso da glosa de despesas não comprovadas (R\$ 8.845.170,87), parte desse montante (R\$ 4.485.360,86) foi objeto de estorno na contabilidade e não afetou o resultado. Assim não caberia o lançamento sobre esse montante;
- Não caberia a glosa de juros no valor de R\$ 170.853,67; sob pena de lançamento em duplicidade, pois o valor foi tributado ao mesmo tempo como tendo origem em empréstimos fictícios e excesso de juros pela aplicação das regras de preços de transferência; e;
- A alíquota do PIS a ser aplicada seria 0,65% , e não 1,65% como adotado no lançamento.

Em relação à parcela exonerada do lançamento, o Órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício a esta corte.

Quanto ao valor mantido, a interessada não apresentou recurso voluntário. O coobrigado interpôs recurso repisando as razões de defesa expedidas na peça impugnatória contra a sujeição passiva que lhe foi imposta, reitera a decadência em relação ao IRRF, PIS e Cofins e a inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

RECURSO DE OFÍCIO

Na análise da infração referente a pagamentos sem causa a decisão recorrida manteve a exigência do IRRF referente a esses valores, mas entendeu que não caberia a adição ao resultado para efeitos de IRPJ e CSLL pois o montante em questão (R\$ 381.113.660,68) não teria sido deduzido pelo sujeito passivo.

Pelo exame dos autos, constata-se que de fato as irregularidades foram apuradas no exame das contas patrimoniais, ou seja, a interessada não utilizou os valores em questão para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, correta a exclusão do lançamento.

No caso da glosa de despesas não comprovadas (R\$ 8.845.170,87), a decisão recorrida constatou que parte desse montante (R\$ 4.485.360,86) foi objeto de estorno na contabilidade e não afetou o resultado. Assim, não se justificaria a manutenção da exigência, motivo pelo qual também nesse ponto o Acórdão não merece reparo.

Também agiu corretamente a decisão hostilizada em cancelar a glosa de juros no valor de R\$ 170.853,67; sob pena de lançamento em duplicidade, pois o valor foi tributado ao mesmo tempo como tendo origem em empréstimos fictícios e excesso de juros pela aplicação das regras de preços de transferência.

Por fim, a exoneração de parte da exigência do PIS deveu-se à utilização da alíquota de 1,65% , quando o correto seria 0,65%.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO**1) Auto de Infração – nulidade:**

O sujeito passivo argúi a nulidade da autuação em razão da ausência de motivação na aplicação do artigo 124, I do CTN, uma vez que não teria sido apontado nos lançamentos o fundamento material do vínculo direto que justificaria a sujeição passiva da Recorrente, acarretando infração aos princípios da legalidade estrita, tipicidade cerrada e ampla defesa.

A meu ver, a questão suscitada envolve diretamente o mérito da lide pois os principais argumentos de defesa voltam-se justamente para a sujeição passiva. Assim, se na análise do mérito este Colegiado entender pela ausência de razões suficientes que justifiquem a responsabilização, seria o caso de cancelar a solidariedade e não o auto de infração. Rejeita-se a preliminar.

2) Decadência:

A arguição de decadência envolve os valores tributados a título de IRRF, PIS e Cofins.

Em relação à decadência, pauto minha linha de raciocínio no sentido de o prazo decadencial foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRRF. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Sob essa ótica, na inexistência de dolo fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para os impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação deveria ocorrer sob as regras do parágrafo 4º, do art. 150, do CTN.

Entretanto, este julgador não pode ser alheio às decisões prolatadas pelas Cortes Superiores, principalmente quando em caráter de definitividade. A 1ª Seção do STJ, em sessão de 12/08/2009, manifestou-se no sentido de que, para os tributos em questão, na ausência de pagamento deve-se proceder à contagem do prazo decadencial sob a regra do inciso I, do art. 173, do CTN (destaques acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Vê-se pela transcrição acima que a Corte submeteu a decisão ao art. 543-C do Código de Processo Civil o que significa dar-lhe efeito repetitivo. Assim, qualquer recurso sobre essa matéria será decidido da mesma forma.

O Regimento Interno do CARF foi recentemente modificado com acréscimo do art. 62-A, abarcando essa situação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Considerando que não ficou demonstrado nos autos o auferimento de receitas que tivessem gerado pagamentos de IRRF, deve-se aplicar a regra do inciso I, do art. 173 do CTN.

Nessa linha, o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria **01/01/2003** e o termo final **02/01/2008**. Com ciência da autuação em **26/12/2007**, não ocorreu a caducidade.

Em relação ao PIS e à Cofins o sujeito passivo suscitou acertadamente que o fato gerador dessas contribuições é mensal e não caberia a autuação com fato gerador anual. Sustenta que a formalização da autuação de forma correta implicaria na ocorrência da decadência para essas contribuições.

Ainda que pela regra do inciso I, do art. 173, do CTN; a decadência não se caracterizasse, fato é que a recorrente suscitou o erro na formalização da exigência.

A apuração anual representa vício material insanável em relação aos meses de janeiro a novembro, sendo incabível a manutenção da exigência quanto às receitas consideradas auferidas e omitidas nesses meses. Verifica-se ainda a inoportunidade de omissão de receitas no mês de dezembro e, por conseguinte, base de cálculo das contribuições.

Dessa forma, as autuações do PIS e da Cofins devem ser integralmente canceladas.

3) Responsabilidade solidária:

Além de questionar a aplicabilidade ao presente caso do art. 124, inciso I, do CTN; utilizado pela autoridade fiscal como base legal para estabelecer a sujeição passiva da

recorrente, a interessada suscita que a não sujeição da impugnante a débitos de titularidade da autuada teria sido decretada judicialmente.

Os documentos apresentados pela interessada e que demonstrariam suas alegações foram analisados perfunctoriamente pela decisão recorrida que, sem qualquer comentário adicional, simplesmente afirmou: “*Os documentos apresentados não provam que a decisão transitou em julgado e não demonstram que não pode ser atribuída responsabilidade tributária solidária impugnante. Argumento improcedente.*”

A recorrente ingressou com pedido de recuperação judicial e dentre as medidas previstas no respectivo Plano encontrava-se a alteração do seu controle acionário, detido então pela PPL (também em recuperação judicial), que seria alienado judicialmente a terceiros, dentro do processo judicial. Tal operação foi efetivada em abril de 2006, tendo sido o controle acionário da Impugnante alienado à sociedade Lácteos do Brasil S/A.

Essa última requereu, junto ao respectivo Juízo, a declaração incidental no sentido de que a empresa recuperanda - recorrente - não se encontraria suscetível à responsabilização por obrigações de terceiros.

Após manifestação inicial, objeto de embargos de declaração, o magistrado decidiu nos seguintes termos (destaque acrescido):

Acolho os embargos de declaração especificando que decisão embargada ao acolher o pedido, teve por finalidade declarar que a LÁCTEOS e as unidades que adquiriu não são sucessoras, da vendedora, de quaisquer ônus decorrentes de quaisquer obrigação, nos termos do art. 61, "caput" e parágrafo único, da Lei n. 11.101/05 e evidentemente que não dela mesma.

O art. 60, da Lei nº 11.101/05 (e não o art. 61, mencionado por lapso) estabelece:

Art. 60. Se o plano de recuperação judicial aprovado envolver alienação judicial de filiais ou de unidades produtivas isoladas do devedor, o juiz ordenará a sua realização, observado o disposto no art. 142 desta Lei.

Parágrafo único. O objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, observado o disposto no § 1º do art. 141 desta Lei.

Do até aqui exposto, em sentido diverso ao pronunciamento da decisão recorrida entendo que assiste razão à interessada quanto à existência de abrigo judicial para não ser responsabilizada por dívidas tributárias da autuada.

Mesmo que fosse superada essa questão, restaria a análise das razões que levaram a Fiscalização ao entendimento quando à existência da responsabilidade solidária da recorrente.

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de

incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.¹

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.²

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No caso de grupos econômicos definidos pela participação societária, como no presente caso, tal circunstância, por si só, não define juridicamente o interesse comum. O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.³

Sob esse prisma, a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame da coobrigada com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela autuada.

¹ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729

² BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

³ *idem* assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso e determinar a extinção da sujeição passiva solidária.

Tendo em vista o cancelamento da sujeição passiva solidária, fica prejudicada a arguição quanto à impossibilidade de a responsável solidária responder pelas multas aplicadas à contribuinte, PPL, em respeito à personalidade da pena.

4) Juros de mora sobre a multa de ofício:

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à

anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até

31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só

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

o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

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

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des.

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

DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos meus)

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

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

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

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

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

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

3. Recurso especial não provido.

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

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

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

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

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

6) Resumo:

Em resumo, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a sujeição passiva do coobrigado e cancelar as exigências do PIS e da Cofins.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO Relator