



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

Processo n° 16561.000060/2008-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.634 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2014
Matéria IRPJ - ADIÇÕES AO LUCRO REAL E OUTROS
Recorrente CUMMINS-BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O resultado positivo da equivalência patrimonial na investidora, seja ou não decorrente da variação cambial no patrimônio da investida, não integra a apuração do lucro real por ausência de previsão em lei formal nesse sentido.

IMPOSTO RETIDO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. APROPRIAÇÃO DA RECEITA.

A compensação, no Brasil, do imposto de renda retido no exterior deve ocorrer proporcionalmente ao valor da receita apropriado.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES. EFEITOS NO RESULTADO. ADIÇÃO NO LALUR.

Descabe a tributação por subavaliação de estoques quando demonstrado que os valores indevidamente deduzidos foram devidamente acrescentados ao resultado via LALUR.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: i) cancelar integralmente as exigências referentes à equivalência patrimonial e diferença de estoques; ii) cancelar parcialmente a exigência referente a juros recebidos no exterior, mantendo a base tributável de R\$ 469.513,12; no ano-calendário de 2004 e R\$ 280.225,32; no ano-calendário de 2005. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés

Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento em maior extensão para cancelar a exigência dos juros sobre a multa de ofício. Vencidos em primeira votação os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que votaram por converter o julgamento do recurso em diligência para que o contribuinte fosse intimado a demonstrar a apropriação, em períodos anteriores, das receitas de juros sobre mútuo de que trata a autuação. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Carlos Mozart Barreto Vianna, 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:

Trata o presente feito de autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, cuja exigência fiscal totaliza R\$ 12.538.033,20, incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 30/05/2008 (fls. 700/717).

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 720/727), foram constatadas as irregularidades abaixo:

- Equivalência Patrimonial. Valor não tributado.
- Reclamações Trabalhistas. Exclusão Indevida.
- Imposto pago no Exterior. Compensação Indevida.
- Custos dos Produtos Vendidos. Postergação do Imposto.

[...]

Em 12/06/2008, a interessada tomou ciência dos autos de infração (fl. 707) e, em 14/07/2008, apresentou defesa (fls. 743/763), resumidamente, nos seguintes termos:

• Os documentos anexados pela impugnante no decorrer da ação fiscal não deixam dúvidas de que o resultado apurado pelo ajuste da equivalência patrimonial resulta de variação cambial, uma vez que a investida vinha apresentando prejuízos desde 1996.

• Assim, não há que se falar em tributação desse resultado, por ausência de previsão legal.

• A fiscalização glosou a compensação do imposto de renda pago no exterior sob o fundamento de que a despesa financeira gerada pelo mútuo superou a receita de juros e que, portanto, a operação como um todo resultou em prejuízo para a impugnante.

• Todavia, da legislação aplicável, infere-se que os juros recebidos do exterior constituem receita tributável e que, conseqüentemente, o imposto recolhido no país em questão pode ser compensado com o devido no Brasil.

• Cumpre esclarecer que os valores de R\$ 13.037,81 e R\$ 20.427,34 recolhidos espontaneamente logo após a intimação inicial decorre do fato de a empresa ter verificado que essa compensação ultrapassou o limite estabelecido em lei.

• Quanto às reclamações trabalhistas, demonstra-se, às fls. 757/758, a insubsistência da irregularidade apontada pelo fisco.

- No tocante à diferença dos custos dos produtos vendidos, esclareça-se que esta se deu em razão de seu controle de perdas de estoques e obsolescência nos anos de 2003 e 2004 não ter sido realizado diretamente nas fichas de apuração de custos.
- Esse controle foi feito por meio de adições e exclusões na Parte A do LALUR e devidamente controlada na Parte B.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-19.326 (sessão de 30/10/2008) dando provimento parcial à impugnação. Considerou demonstrado o oferecimento à tributação dos juros auferidos no exterior no valor de R\$ 48.195,29 o que implicou em deduzir o imposto correspondente (R\$ 12.048,82) da exigência. Também acatou em parte as justificativas apresentadas em relação aos custos dos produtos vendidos, o que implicou no cancelamento integral dessa exigência para o ano-calendário de 2003 e parcial para o ano-calendário de 2004.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória, exceto em relação à autuação referente à provisões trabalhistas sobre a qual manifestou desistência, e questionando especificamente a decisão recorrida que teria inovado ao analisar a compensação indevida do imposto pago no exterior. Isso porque teria usado como razão de decidir o suposto não oferecimento à tributação, no Brasil, dos juros auferidos; matéria essa que não objeto de apuração pela Fiscalização.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso voluntário é tempestivo, foi interposto por signatário devidamente legitimado e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Seguindo a mesma ordem da peça de defesa, tem-se:

1) Equivalência Patrimonial:

O acórdão recorrido confirmou a exigência tributária sobre o valor da equivalência patrimonial sob o argumento de que esse resultado, no presente caso, não teria origem na variação cambial.

A matéria é normatizada nos seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

[...]

Percebe-se que as mudanças na sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior não afetou o resultado das avaliações de investimento pelo método da equivalência patrimonial que, portanto, continua fora da composição do lucro real.

Vê-se que a legislação trata da matéria não distingue se o resultado tem origem na variação cambial, como quer ver a decisão recorrida.

Além do mais, inexistente lei formal que dê embasamento à autuação. A partir do veto presidencial ao art. 46, da MP nº 135/03 e também com a revogação da art. 9º, da MP nº 232/04, restou à autoridade fiscal utilizar a Instrução Normativa SRF nº 213/02 como base para considerar tributável o resultado positivo da equivalência patrimonial.

A Instrução Normativa tem por objeto, principalmente, esclarecer de que forma determinada lei será aplicada. Entretanto, não pode ampliar ou criar novas formas de aplicação que resultem em obrigação principal sem previsão na lei a ser regulada.

Se o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 1.648/78, estabelece que o ajuste por equivalência patrimonial não será computado na determinação do lucro real, tal previsão só pode ser alterada por lei formal.

Ainda com relação à IN/SRF/213/02, partilho do entendimento manifestado em recente julgado nesta turma (Acórdão 1402-001.569 – Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto) pelo qual deve-se interpretar o enunciado da IN que determina a inclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial em investimentos no exterior na apuração do lucro líquido em conjunto com o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, inclui-se tal resultado na apuração do lucro apurado em balanço, mas mantém-se sua exclusão, se positivo, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Do exposto, voto por dar provimento neste item.

2) Compensação do imposto pago no exterior:

Aqui o sujeito passivo, suscita a nulidade da decisão de primeira instância que teria inovado ao julgar procedente a exigência com base em argumentos não suscitados pela autoridade lançadora.

Isto porque, o Fisco teria glosado tal compensação sob a alegação de que a operação praticada no exterior como um todo gerou resultado negativo, em face da variação cambial negativa. Já o acórdão recorrido manteve parte da glosa da compensação pelo fato de que a recorrente não teria apropriado parte da receita de juros correspondente ao crédito.

No que se refere ao acórdão recorrido, não há dúvidas de que as razões de decidir referem-se ao não oferecimento à tributação de parte dos juros recebidos, o que implicaria na impossibilidade de compensação, no Brasil, do IRRF que incidiu sobre esses valores no exterior.

Pelo exame do Termo de Verificação Fiscal, após reconhecer a correta apuração dos valores pela interessada, a autoridade assim se manifesta (destaques acrescidos):

[...]

Entretanto, ao observarmos qual valor foi adicionado aos resultados da fiscalizada que amparasse a compensação do imposto de renda retido na fonte quando da remessa pela Cummins da Argentina observamos o quanto de receita foi incorporado aos resultados, conforme quadro a seguir:

[...]

Parece-me que a preocupação da autoridade lançadora consiste exatamente em verificar se os juros auferidos no exterior foram integralmente oferecidos à tributação no Brasil – e assim justificar a dedução do IRRF correspondente – o que se coaduna com o posicionamento da autoridade julgadora de primeira instância.

Essa preocupação revela-se na estranheza quanto ao fato do empréstimo concedido gerar despesa quando somados juros e variação cambial:

[...]

Do quadro acima observamos nos anos calendários de 2003 e 2005, o empréstimo concedido que deveria, obviamente gerar receitas, acabou gerando despesas quando somados juros com a variação cambial do principal e do próprio juro. O curioso desta seqüência é que além do empréstimo concedido gerar despesas como um todo, o contribuinte ainda usufruiu o "imposto de las ganancias" retidos na Argentina quando da remessa dos juros, na ordem do quadro abaixo:

[...]

Aqui, o Fisco não afirma que o procedimento de apuração está errado (juros + variação cambial) e sim que o valor reduzidos dos juros reconhecidos como receita causou um resultado fora do comum.

Ao final, a Fiscalização é clara em afirmar que a irregularidade praticada foi a ausência de cômputo, no resultado, dos valores recebidos no exterior (no todo ou em parte):

[...]

Assim, devem ser autuados por falta de recolhimento de imposto de renda os valores a seguir apurados, tendo em vista que quanto aos valores de imposto de renda do país de origem, a Lei nº 9.532/97, em seu artigo 1º, parágrafo 3º, estabelece os critérios de aproveitamento do imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249/95, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital, domiciliados no exterior, determinando que somente serão compensados com o imposto de renda apurado no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto no Brasil, até o final do segundo ano calendário subsequente ao de sua apuração e na proporção dos rendimentos oferecidos à tributação no Brasil, ou seja, limitado à diferença entre um resultado

considerando agregado os resultados do exterior e o resultado sem os resultados do exterior.

Do até aqui exposto, tem-se duas constatações. A primeira delas é que não se vislumbra qualquer irregularidade na decisão de primeira instância e, mais ainda, penso que não se justifica o pleito do sujeito passivo para que lhe seja concedido novo prazo de impugnação para esse item.

A segunda constatação é que a matéria sob discussão envolve efetivamente o oferecimento à tributação no Brasil dos juros recebidos no exterior, onde sofreram a retenção na fonte que se quer compensar.

No mérito, penso que eventuais divergências na apropriação das receitas como decorrência do regime de apropriação (competência ou caixa) deveriam ser esclarecidas pelo sujeito passivo, seja pela própria escrituração ou através de planilhas e tabelas demonstrativas.

O que se percebe pelo exame dos registros contábeis trazidos aos autos é que foi apropriado como receita nessa rubrica o valor de R\$ 264.103,72 em 2004; e R\$ 48.195,29 em 2005; informação essa que se coaduna com o quadro apresentado pela autoridade lançadora e, em parte, com as alegações da defesa. São esses os dados disponíveis e comprovados a serem considerados no julgamento.

Corrigindo o equívoco cometido pela instância julgadora tem-se como valor compensável:

Em 2004:

264.103,72 x 15%.....	39.615,56
Adicional.....	26.410,37
Valor compensável.....	66.016,93

Em 2005:

48.195,29 x 15%.....	7.229,29
Adicional.....	4.819,53
Valor Compensável.....	12.048,82

O valor tributável remanescente nesse item corresponde a **R\$ 469.513,12** (R\$ 535.530,05 – R\$ 66.016,93) em **2004**; e **R\$ 280.225,32** (R\$ 292.274,14 – R\$ 12.048,82) em **2005**.

3) Diferença de estoques:

A decisão de primeira instância acolheu as argumentações da interessada em relação ao ano-calendário de 2003, pois os valores que teriam sido equivocadamente deduzidos, o que implicaria em redução indevida do resultado, foram adicionados ao LALUR.

Aqui, assiste razão ao sujeito passivo ao reclamar que a decisão cometeu um lapso na indicação da exigência remanescente, pois continuou indicando a cobrança sobre valores referentes ao montante exonerado.

Quanto ao ano-calendário de 2004, o exame dos autos também dá razão à reclamante. Numa comparação da tabela de fl. 602 com o LALUR, constata-se que os valores da provisão denominada “ Shrinkage” devem ser computados incluindo as modalidades “balance” e “baixas”. Nessa linha, o valor adicionado ao LALUR supre a inclusão indevida na avaliação de estoques.

Nesse item, portanto, voto por dar provimento ao recurso.

4) Juros 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 fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

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

¹ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

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 ofício²:

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

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

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

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

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

² 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.

5) Resumo:

Em resumo, posiciono-me no sentido de dar provimento parcial ao recurso para manter a exigência exclusivamente no que se refere ao item “compensação do imposto pago no exterior” com base tributável de **R\$ 469.513,12**; em 2004 e **R\$ 280.225,32**, em 2005.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator