



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

Processo n° 16832.001151/2009-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.562 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente IBM BRASIL INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida 8ª Turma da DRJ/RJ1

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS DE VIAGENS. DESPESAS NECESSÁRIAS. NÃO COMPROVADO. INDEDUTIBILIDADE.

Uma vez que não restou comprovado que as despesas de viagens glosadas pela fiscalização estavam ligadas à atividade da empresa, as mesmas são indedutíveis, em razão da desnecessidade, sendo cabível a autuação.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

É dedutível, na apuração do lucro real, despesa com prestação de serviço necessário, normal e usual à atividade da empresa contratante.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE MORA. ILEGALIDADE.

Só há previsão legal para que os juros calculados à Taxa Selic incidam sobre tributo e contribuições. Assim, a cobrança de juros sobre a multa, que costumeiramente se verifica no cálculo para atualização de todo o lançamento, desrespeita o princípio da legalidade.

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar a preliminar suscitada e, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução das despesas com prestação de serviços junto à NTL no valor de R\$ 937.589,63. 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 de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

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

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, cumulados com juros e multa de ofício, referentes ao ano-calendário de 2004, lavrados em razão da glosa de despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 854/855), foi apurada, na rubrica 8170300, dedução de valores referentes a despesas de viagens. No entanto, a partir da documentação apresentada pela Contribuinte no curso da ação fiscal, não foi possível vislumbrar que tais despesas fossem necessárias à atividade da empresa, pois foram apresentados apenas recibos e extratos de cartões de créditos, não havendo quaisquer relatórios internos que comprovassem sua relação com as receitas.

Além disso, análogo tratamento foi aplicado às deduções relativas aos pagamentos de serviços prestados pela empresa NTL NOVA TECNOLOGIA LTDA. (NTL), CNPJ nº. 32.185.480/000794, no valor de R\$ 937.589,63. Isso porque, apesar de terem sido apresentadas as cópias das notas fiscais e os lançamentos constantes do Razão analítico, corroborando a informação de que tais valores haviam sido despendidos para pagamento de tais serviços, a análise da documentação apresentada pela Contribuinte não demonstra que tais despesas sejam necessárias à atividade da empresa, tanto pela ausência de anuência contratual, como pela discriminação do serviço prestado, levada a cabo de forma genérica nos documentos fiscais.

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 902/921), alegando, em resumo, que:

(i) que o assunto em discussão nos autos versa, tão somente, sobre a alegada necessidade de as despesas estarem relacionadas com o incremento de receitas, já que em nenhum momento foi questionada a efetividade das despesas glosadas e o seu caráter usual, normal e necessário.

(ii) que não há exigência legal, no sentido de que a despesa, para ser dedutível, tenha incrementado a receita, tratando-se a conclusão do d. agente fiscal autuante nesse sentido, pois, de verdadeira inovação jurídica, a qual deve ser prontamente rechaçada; que tal motivação não encontra guarida na legislação aplicável, tampouco na melhor jurisprudência administrativa.

(iii) que se fosse válido o requisito criado pela d. fiscalização, não haveria como deduzir despesas incorridas com o pagamento de seguro de móveis ou imóveis utilizados na persecução do objeto social de uma empresa, sabidamente dedutíveis, na medida que tais despesas não resulta em incremento de receitas.

(iv) que, mais do que um simples erro, ao fundamentar a exigência fiscal em requisito não previsto em lei, a d. fiscalização acabou por violar o princípio da legalidade, já que é evidente que os agentes fiscais olvidaram-se de observar a legalidade tributária, como visto, acabando por integrar ou mesmo corrigir o texto normativo utilizado como suposto fundamento de validade da cobrança ora impugnada.

(v) que, além de inobservarem a legalidade tributária, estabelecendo condição à dedutibilidade de despesas não prevista na legislação, os dd. agentes autuantes acabaram, ainda, por afrontar outro comando do Código Tributário Nacional, qual seja, o da vinculação e a subordinação da atividade fiscal às normas legais previsto no parágrafo único do art. 142 do CTN.

(vi) que, se o Regulamento do Imposto de Renda apenas exige para a dedutibilidade de despesas que estas sejam usuais, normais e necessárias à atividade da empresa, por certo não poderiam os autuantes pretender incluir nesse rol de requisitos à dedutibilidade a exigência de que houvesse relação entre as despesas incorridas com o incremento de receitas.

(vii) que se trata de flagrante inovação normativa dos dd. agentes autuantes, o que a um só tempo afronta o princípio da legalidade tributária (artigo 150, I, da Constituição Federal e artigo 97, I e II, do Código Tributário Nacional), além de violar o disposto no artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional que impõe a subordinação da atividade fiscalizadora.

(viii) que os documentos anexados a defesa não deixam qualquer dúvida sobre a natureza operacional e sobre a efetividade, usualidade e normalidade das despesas com viagens.

(ix) apresenta planilha que sumariza a despesas glosadas e os respectivos motivos das viagens realizadas pelos funcionários da Contribuinte.

(x) que o funcionário Richard Aparecido Terahat incorreu em R\$6.520,65 em despesas de viagem para a implementação do Projeto SAP R/3 em cliente da Contribuinte, a Brasil Telecom; que referidas despesas abrangem diárias de hotel, bem como com transporte aéreo e terrestre. Ou seja, além de tratar de despesa normal e usual à atividade da Contribuinte

- implementação de software (SAP) em cliente seu -, a despesa foi efetivamente incorrida. Trata-se de típica despesa operacional, intrinsecamente relacionada com o objetivo social e as atividades da Contribuinte.

(xi) que o funcionário Márcio Marotti incorreu em R\$12.320,07 em despesas de viagem para participação em treinamento mundial da Recorrente sobre Gestão de Riscos, assunto da maior relevância para a otimização de suas atividades sociais. Portanto, sendo vinculadas e necessárias à manutenção da fonte produtora.

(xii) que o funcionário David Svartmann incorreu em R\$9.051,69 em despesas de viagem para atendimento de cliente da Contribuinte no Projeto Saint Gobain Abrasives; que referidas despesas se referem à transporte aéreo e terrestre, estacionamento, combustível, objetivo social da Contribuinte e, portanto, também devem ser consideradas como dedutíveis.

(xiii) que outros, a exemplo dos funcionários Márcio Campos e Fabiano Kubo, que tiveram despesas com transporte aéreo e terrestre para atendimento a clientes da Contribuinte foram reembolsados de diárias, conforme Política da Contribuinte.

(xiv) anexas cópias das Fichas Funcionais dos funcionários envolvidos com as despesas glosadas, comprovando que todas as pessoas envolvidas são ou foram funcionários da Contribuinte.

(xv) que, a exemplo do que ocorre nos casos acima, todas as demais despesas glosadas pelos autuantes foram efetivamente incorridas, conforme comprovam os documentos anexados; que as viagens foram realizadas por executivos da Contribuinte para implementação e/ou desenvolvimento de projetos específicos em variados clientes (tais como a Unilever, a Intelig, a Goodyear, a Vale do Rio Doce, a Telemar, a Brasil Telecom e a Sony) ou para treinamentos de seus executivos em questões estratégicas e, portanto, necessárias ao pleno exercício atividade social da Contribuinte.

(xvi) solicita que lhe seja deferida a juntada posterior das traduções juramentadas dos anexos documentos que foram originariamente produzidos em Língua Inglesa, o que só não foi feito por ora, em virtude da exigüidade do prazo para a compilação desses documentos.

(xvii) que, com relação às despesas relativas à empresa Nova Tecnologia Ltda. (NTL), ao contrário do que concluíram os autuantes, a documentação que ora se anexa é prova cabal da efetividade, da normalidade, da usualidade e da vinculação dessas despesas à atividade social da Contribuinte.

(xviii) que as propostas comerciais e técnicas anexadas demonstram que o serviço contratado pela Contribuinte à NTL envolvia "serviços de suporte ao usuário e execução de ações corretivas predefinidas pelo cliente "; que em tais documentos consta, ainda, o detalhamento dos serviços de suporte.

(xix) que a Contribuinte contactou a NTL para atendimento a cliente seu, a empresa Souza Cruz. Melhor explicando: foi a Contribuinte contratada pela Souza Cruz para a implementação e gestão de um projeto específico e, para o completo atendimento do quanto demandado por seu cliente, a Contribuinte precisou utilizar-se dos serviços de um terceiro: a NTL.

(xx) que é descabida, portanto, a assertiva dos autuantes de que não haveria "anuência contratual" para essas despesas. Na documentação anexa pode-se ler, expressamente, o quanto segue: "Conforme conversamos há pouco por telefone, estamos expressando a nossa concordância com os termos e condições da proposta atachada, com exceção do índice de reajuste, que acabamos de concordar que será o INPC da FIPE. Com isto, a NTL está autorizada a iniciar a prestação dos serviços objeto da proposta a partir do dia 15/03/2003 por um prazo inicial de 6 meses".

(xxi) que, salvo em casos expressamente previstos pela legislação de regência, a melhor doutrina e jurisprudência, em razão da evolução das inovações tecnológicas, há muito deixou de exigir como condição *sine qua non* para a configuração de um acordo entre as partes, a existência de documento (contrato) solene e formal entre elas; que a troca de mensagens havida entre a Contribuinte e a NTL representa clara e inquestionável manifestação de vontade de ambas as partes, configurando, por conseguinte, a existência de relação contratual entre elas.

(xxii) que os valores pagos pela Contribuinte à NTL tratam, efetivamente, de despesas voltadas à consecução dos objetivos sociais da primeira, não havendo dúvida quanto à sua necessidade, usualidade e normalidade.

(xxiii) que a efetividade do desembolso desses valores pode ser comprovada pelo exame das notas fiscais emitidas pela NTL e pelos correspondentes pagamentos realizados pela Contribuinte.

Em 12/02/2010, a Contribuinte, por meio de petição (fl. 1.689), anexou as traduções juramentadas dos documentos acostados à impugnação redigidos em língua estrangeira. Em 02/02/2011, a Contribuinte apresentou um aditamento à impugnação (fls. 3.165/3.169), onde alegou a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor das multas de ofício lançadas.

A 8ª Turma da DRJ/RJ1 considerou o lançamento procedente (fls. 3171/3188), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS DE VIAGENS. DESPESAS NECESSÁRIAS. NÃO COMPROVADO. INDEDUTIBILIDADE.

Uma vez que não restou comprovado que as despesas de viagens glosadas pela fiscalização estavam ligadas à atividade da empresa, as mesmas são indedutíveis, em razão da desnecessidade, sendo cabível a autuação.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa com prestação de serviço, de modo a torna-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável comprovar

que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido. Cabível a glosa, em razão da falta de documentos hábeis, como contratos, relatórios e outros, que comprovem a efetiva prestação dos serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. DECORRÊNCIA.

Subsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexa causal existente entre eles.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 985/1017) repisando os argumentos de sua peça impugnatória e acrescentando, que:

(i) é nula a decisão recorrida porque inovou nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. O fundamento da autuação fiscal fora a inexistência de vinculação das despesas glosadas com a formação de receitas da Contribuinte, ao passo que o fundamento da decisão recorrida fora a necessidade de ser comprovado que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido.

(ii) é nula a decisão recorrida por deixar de intimar a Contribuinte para que pudesse ter a oportunidade de trazer à colação a documentação suporte que, no entender do julgador, teria deixado de ser apresentada.

(iii) no que tocam aos valores pagos à NTL, acrescentou que, na medida em que havia faturamento pela NTL à Contribuinte e, em contrapartida, a Recorrente quitava as faturas emitidas pela NTL pelos serviços prestados, decerto que, mesmo inexistindo contrato solene no período das glosas, o pacto entre a Contribuinte e a NTL continuava em plena vigência e validade.

(iv) está compulsando seus arquivos para localizar a documentação que evidencia a efetividade da contratação do serviço da NTL e a vigência do contrato durante todo período autuado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Preliminares

A Recorrente suscita, inicialmente, a nulidade da decisão recorrida que teria inovado no critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no exercício do lançamento.

Penso que seu entendimento não se mostra acertado.

A decisão recorrida, analisando as afirmações da Recorrente no sentido de que não haveria exigência legal de que a despesa, para ser dedutível, tenha incrementado a receita do contribuinte, pontuou, de forma irreparável, que esse não foi o único argumento invocado pela fiscalização para proceder à autuação.

É certo que a fiscalização utilizou-se de tal fundamento no Termo de Verificação Fiscal, mas esse não foi o único fundamento apresentado. Da atenta leitura do Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a fiscalização transcreveu o artigo 299 do RIR e afirmou que a documentação acostada não demonstrava as despesas glosadas fossem necessárias à atividade da empresa.

Portanto, está claro que além de questionar se tais despesas contribuíam para a formação das receitas da empresa, a autoridade fiscal autuante também fundamentou a glosa no fato de não entender comprovada a sua necessidade.

Adicionalmente, o Termo de Verificação Fiscal transcreve duas ementas de julgados do antigo Conselho de Contribuinte, cujas razões também devem ser tidas em conta como formadoras do convencimento do fiscal autuante e, por isso, critério jurídico adotado no exercício do lançamento.

Tais julgados foram transcritos para afirmar que: **(i)** as quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer as condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado (acórdão n.º. 101-94.409); e **(ii)** para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido (acórdão n.º. 104-19.226).

Diante disso, aparentemente por não concordar com o que fora aduzido pela decisão recorrida nesse ponto, a Recorrente afirma que a decisão recorrida inovou nos critérios jurídicos, já que manteve a autuação em razão da “necessidade de ser comprovado que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido”.

Ora, o dito fundamento supostamente inovador da decisão recorrida fora inclusive mencionado na jurisprudência transcrita no Termo de Verificação Fiscal. Além disso, também deve ser sopesado que esse não foi o único fundamento utilizado pela decisão recorrida.

A decisão recorrida e o lançamento compartilham o mesmo critério jurídico, qual seja, a não comprovação de que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa.

Superado esse ponto, ainda em sede preliminar, pleiteia a Recorrente pela anulação da decisão recorrida, por não tê-la intimado a apresentar os documentos que entendeu serem relevantes para a comprovação das despesas glosadas.

Ora, a Recorrente teve diversas oportunidades durante o curso da ação fiscal para apresentar as provas que possuísse. A fiscalização analisou as provas apresentadas e não ficou convencida da necessidade das despesas.

Após isso, a Recorrente teve nova oportunidade para apresentar documentos e o fez. Junto à impugnação encontram-se acostados diversos documentos, que, contudo, no entender do julgador *a quo*, também não foram suficientes para demonstrar a necessidade das despesas.

Nesse contexto, importa esclarecer, que cabia à Recorrente a prova de que as despesas incorridas atendiam aos pressupostos legais para a sua dedutibilidade, dentre eles, a necessidade.

Não bastasse isso, é de se notar que mesmo após a decisão recorrida nenhum novo documento foi trazido aos autos e, muito embora a Recorrente tenha dito que estaria compulsando seus arquivos para localizar a documentação hábil e idônea que evidenciasse a efetividade da contratação do serviço da NTL e a vigência do contrato durante todo período autuado, até o momento não apresentou novos documentos.

Por tudo isso, não merecem amparo as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Mérito

No mérito, corroboro a assertiva da Recorrente no sentido de que a discussão nos autos versa, tão somente, sobre a alegada necessidade das despesas glosadas à atividade da Recorrente, já que o lançamento fiscal não questiona a efetividade das despesas glosadas e o seu caráter usual e normal.

É de se convir, inclusive, no que tocam às despesas com a contratação do serviço da NTL, que a decisão recorrida foi além do que havia dito a autoridade fiscal autuante, pois essa última não demonstrou ter dúvidas quanto à efetividade da despesa, senão quanto ao respaldo na legislação de regência para sua dedutibilidade.

Sendo assim, a solução da controvérsia está adstrita à questão probatória. Ou seja, está em saber se os documentos anexados pela Recorrente são suficientes para comprovar que as despesas incorridas eram necessárias à sua atividade.

Passa-se à análise.

Despesas com viagens

Nesse item, corroboro integralmente as razões de decidir da decisão recorrida, razão pela qual transcrevo seus fundamentos que adoto como meus:

O interessado descreve os motivos das viagens realizadas por seus funcionários, juntando as fichas funcionais para comprovar a condição de empregados. Alega, ainda, que as despesas envolveriam viagens de executivos para implementar e/ou desenvolver projetos específicos em variados clientes (tais como a Unilever, a Intelig, a Goodyear, a Vale do Rio Doce, a Telemar, a Brasil Telecom e a Sony) ou para treinamentos de seus executivos em questões estratégicas e, portanto, necessárias ao pleno exercício de sua atividade. Contudo, tais alegações carecem de elementos probatórios.

Como já mencionado, os documentos juntados pelo interessado (contas de hotéis, voucher de despesas, diárias pagas, passagens aéreas, extratos de cartões de crédito, locação de automóvel, combustível, taxi, alimentação), às fls. 970/1.545 e fls. 1.727/3.158, comprovam que as despesas com viagens ocorreram, mas não são hábeis para atestar que eram despesas necessárias à atividade da empresa. As fichas funcionais (fls. 1.550/1598), por sua vez, comprovam o vínculo empregatício, mas não que as viagens foram realizadas a serviço. Tais despesas podem ter ocorrido por mera liberalidade da empresa, como política de incentivo de recursos humanos (ex: viagem de funcionário paga pela empresa como prêmio por ter atingido determinada meta).

Entendo que para comprovar que seus funcionários e/ou executivos viajaram a serviço, e, que, por conseguinte, as despesas incorridas eram necessárias à atividade da empresa, e, portanto, dedutíveis, o interessado deveria, por exemplo, ter juntado relatórios das atividades desenvolvidas por eles; contratos de prestação de serviços e/ou fornecimento de bens pactuados com as empresas – clientes, onde haveria a descrição dos projetos e o prazo de execução; declarações de terceiros – clientes atestando que os serviços (desenvolvimento/implementação de projeto) foram efetivamente prestados pelo interessado; etc. Quanto a treinamentos de funcionários/executivos, deveriam ter sido apresentados os relatórios dos trabalhos desenvolvidos. Se tais treinamentos foram ministrados por terceiros, poderiam ter sido apresentados prospectos com o programa abordado ou declaração de terceiros atestando a realização do treinamento, etc. Nada disso, contudo, ocorreu. Não há comprovação que as despesas incorridas eram necessárias à atividade da empresa.

Portanto, o que se verifica no presente caso é que os documentos apresentados pela Recorrente comprovam apenas que as despesas com viagens efetivamente ocorreram, sem demonstrar, contudo, que tais despesas são necessárias à atividade da empresa.

Despesas com a prestação de serviços da NTL

Nesse ponto, entendo que os documentos carreados aos autos são suficientes para comprovar a efetividade das despesas com a contratação da empresa NTL, já que foram apresentadas notas fiscais (fls. 1620/1644), lançamentos contábeis e propostas comerciais e técnicas descrevendo os serviços prestados (fls. 1614/1618).

Mesmo porque, apesar de não se encontrar nos autos um contrato formal de prestação de serviços, conta nos autos a troca de e-mails entre as empresas pela qual foi acordada a prestação de serviços pela NTL “a partir do dia 15/03/2003 por um prazo inicial de 6 meses” (fls. 1599/1602, Volume VIII).

Corroboro a assertiva da Recorrente no sentido de que a falta de um documento formal que ateste a contratação ou a prorrogação do prazo do contrato não é essencial, já que os documentos demonstram que a NTL continua emitindo faturas (notas fiscais) para pagamento pela Recorrente.

Por tais razões, entendo que um relatório, uma declaração da empresa cliente (Souza Cruz) ou da própria NTL sejam prescindíveis para atestar a execução dos serviços.

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

Destarte, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, sendo as despesas operacionais admitidas àquelas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (§ 1º e 2º do art. 299 do RIR).

O serviço prestado pela NTL à Souza Cruz, conforme proposta comercial apresentada, tratava de serviço de suporte (manutenção corretiva, preventiva e capacidade de atendimento) em estação de usuários, notebook de usuários, rede de comunicação, banco de dados e servidores, operação atrelada à atividade da Recorrente, cuja usualidade e normalidade no contexto das atividades da Recorrente não foi sequer questionada pela fiscalização.

Por isso, face à natureza dos serviços prestados que se mostra atrelada à atividade realizada pela Recorrente, entendo que tais despesas eram necessárias à sua atividade, podendo ser deduzidas na apuração do seu lucro real.

Logo, merece reforma o lançamento nesse ponto.

Juros de mora sobre multa de ofício

A Recorrente sustenta, ainda, a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim 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.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto

para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

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.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabeleceria o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela

previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Da atenta leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

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

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

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

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.
Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora. (Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008)

(...) INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008)

(...) JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). (Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007)

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.(...). (Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da CSRF ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008)

Desse modo, entendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

A decisão proferida no lançamento principal (IRPJ) é aplicável ao lançamento reflexo, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando **(i)** a glosa das despesas relacionadas à contratação dos serviços da empresa NTL pela Recorrente; e **(ii)** os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Juros de mora sobre a multa de ofício:

Apenas desta parte divergi do Relator. 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 redator, 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.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais

apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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. 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.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto