



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

Processo nº 18471.001412/2002-56
Recurso nº 148.297 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201.00-304 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de agosto de 2010
Matéria IRPJ e outro
Recorrentes 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA-MG
RDC SUPERMERCADOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001

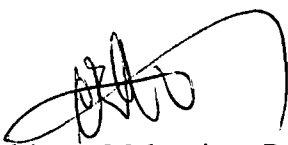
Ementa: **NULIDADE** – Uma vez que foi enfrentada na decisão recorrida a questão suscitada na fase impugnatória – a postergação –, ao contrário do que foi afirmado no recurso voluntário, não se caracterizou cerceamento de defesa e, consequentemente, o acórdão da autoridade julgadora de primeiro grau não padece de nulidade.

POSTERGAÇÃO – Postergação é a apuração de tributos em períodos ulteriores aos de competência, que pode advir, tanto do diferimento indevido de receitas, quanto da antecipação equivocada de despesas, mas despesas estas efetivamente comprovadas. A autuação, contudo, foi de simples glosa de despesas, cuja ocorrência não foi provada.

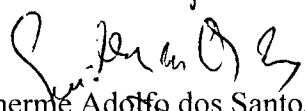
JUROS SOBRE MULTA – Não existe previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 61 da 9.430/96 não contém previsão nesse sentido. Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, o art. 61, da Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados (não incluindo a multa), visto que na segunda parte do *caput* está normatizando justamente a incidência, sobre aqueles, da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

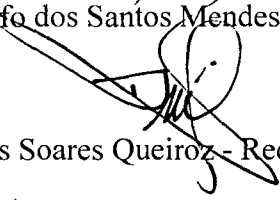
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Quanto ao mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Marcelo Cuba Netto, que negavam provimento ao recurso. Por unanimidade, de votos, negar provimento ao apelo oficial. Nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Regis Magalhães Soares Queiroz.



Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.



Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.



Regis Magalhães Soares Queiroz - Redator designado.

EDITADO EM: 18/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Regis Magalhães Soares Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Em relação às peças anteriores à decisão recorrida, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Contra a contribuinte retro identificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 200/213, referentes ao IRPJ e à CSLL, que lhe exigem um crédito tributário na monta de R\$ 11.983.718,51, com juros de mora calculados até 31/05/2002, sendo:

IRPJ	4.247.838,97
Juros de Mora	1.270.394,05
Multa Proporcional (passível de redução)	3.185.879,20
TOTAL	8.704.112,22

CSLL	1.599.240,30
Juros de Mora	480.935,79
Multa Proporcional (passível de redução)	1.199.430,20
TOTAL	3.279.606,29

De acordo com o relato fiscal constante da “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” e do “Termo de Verificação e Esclarecimento” (fls. 196/199), o lançamento decorreu dos seguintes fatos:

“Glosa de despesas com provisão de férias e 13º salário, apropriados no resultado da empresa, nos valores abaixo discriminados, conforme consta na declaração de IRPJ, ..., tendo em vista que apesar de devidamente intimada ... e reintimada ... não apresentou adequadamente a comprovação necessária.

...

Glosa de despesas de PIS e de Cofins, ..., tendo em vista que a empresa deixou de recolher parte dos valores devidos em decorrência das liminares e 20051010041252 concedidas através dos processos nºs. 200051010041252, ...”

Em consequência das irregularidades acima apontadas, a fiscalizada foi intimada a efetuar os devidos ajustes no LALUR, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, referente ao 4º trimestre do ano 2000.

Por meio de procuradores, a autuada apresentou impugnação às fls. 258/276, com juntada de documentos às fls. 277/1273, onde, consoante os argumentos ali aduzidos, formalizou seu pedido:

“II – Do Pedido

62. Em face de todo o exposto, requer o IMPUGNANTE sejam acolhidos os argumentos suscitados para, reconhecendo-se a insubsistência da exigência fiscal, julgar improcedente o lançamento fiscal, com o seu integral cancelamento, ou, caso assim não se entenda, o que se admite por mero esforço de argumentação, que seja, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, convertido o feito em diligência, para o fim específico de se apurar a regularidade dos valores lançados na contabilidade da IMPUGNANTE, e considerados em sua declaração de rendimentos do período-base de 2000, a título de provisões de férias e de 13º salário de seus empregados.”

Tendo em vista a competência atribuída pela Portaria MF n.º 351, de 24/03/2003, os autos foram enviados a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ (fl. 1.278).

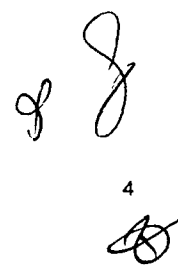
Esta Turma de Julgamento, em face dos elementos juntados aos autos na fase impugnatória, no Despacho da Presidência n.º 1-33/2003, às fls. 1279/1281, determinou a realização de diligência para que a empresa fosse intimada a apresentar todos os documentos necessários à comprovação das despesas com provisão de férias e 13º salário, bem como fossem confirmados os Darf de fls. 412 e 414 e feitos os ajustes pertinentes no sistema de controle de crédito tributário da Receita Federal do Brasil - RFB (Profisc).

O resultado da diligência está consubstanciado às fls. 1.510/1.513 (vol. VI), tendo havido ciência por parte da contribuinte em 01/03/2004, conforme consta do Termo de Encerramento de Diligência (fl. 1.510). Enviados os autos a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ antes de transcorrido o prazo regulamentar para a apresentação de nova defesa e sem manifestação sobre os acertos solicitados no Profisc, esta Turma de Julgamento, em 18/03/2004, encaminhou o processo de volta à Unidade responsável para que se resguardasse o direito de defesa da interessada e se realizasse os demais procedimentos solicitados (fls. 1.514).

A interessada, então, apresentou contra-razões às fls. 1.521/1.529, com juntada de documentos nos volumes VII a XIII, na qual, após aduzir seus argumentos, pediu:

30. Feitos esses esclarecimentos, requer a **IMPUGNANTE** sejam analisados os demonstrativos anexos (**docs. 05 e 06**), os quais sintetizam o conteúdo dos documentos já colocados à disposição do fisco em sede de diligência, dos quais se verifica a exatidão do procedimento adotado, bem como a origem dos valores registrados contabilmente como provisão para férias e 13º salário, permitindo concluir pela dedutibilidade dos custos/despesas registrados a esse título, com a conseqüente anulação do lançamento em relação ao 4º trimestre de 2000.

31. Requer, ainda, sejam levados em consideração, em substituição a parte dos documentos de comprovação da origem dos valores registrados a título de despesas com férias e 13º salário de empregados, fatores relacionados tanto



com a despesa com pagamento de férias e décimo terceiro salário quanto com a despesa com provisão para férias e décimo terceiro salário, acima explicitados, os quais, em razão do princípio da verdade material, devem, efetivamente, ser considerados (**docs. 07 a 11**).

Após novo retorno dos autos a esta DRJ foi proferido o Acórdão DRJ/JFA n.º 9.452, de 22/02/2005, que foi assim ementado (fls 2.930/2.936):

IRPJ. CSLL. GLOSA DE DESPESAS. Comprovada, em procedimento de diligência, a dedutibilidade de parte das despesas informadas em DIPJ e glosadas pela fiscalização, devem ser afastados da autuação os valores correspondentes.

MATÉRIA EM LITÍGIO. Considera-se não impugnada a matéria não contestada pelo impugnante.

Em face de tal decisão foi interposto recurso de ofício e recurso voluntário.

Por meio do Acórdão n.º 103-22.676/2006 (fls. 3.080/3.087), a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, acatando preliminar levantada pela contribuinte, declarou a nulidade da decisão de 1ª instância e determinou a elaboração de nova decisão. O Acórdão supracitado levou a seguinte ementa:

VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. Se o julgador não tomou conhecimento de fundamentos fáticos e jurídicos da defesa, os atos processuais realizados a partir da decisão recorrida, inclusive, merecem a anulação da instância ad quem.

Para instrução do presente processo, anexei os Formulários de Alteração FAPLI e FACS às fls. 3.116/3.117.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 315 a 327) deu provimento parcial à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000

IRPJ. CSLL. GLOSA DE DESPESAS.

Comprovada, após o lançamento, a dedutibilidade de parte das despesas informadas em DIPJ e glosadas pela fiscalização, devem ser afastados da autuação os valores correspondentes.

Desta decisão, recorreu de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 3140 a 3174, mediante o qual aduz as seguintes razões:

a) Nulidade da decisão de primeiro grau, uma vez que deixou de mencionar a questão da postergação do pagamento de IRPJ e CSLL e a ausência de dano ao erário;

b) *“não podem ser mantidas as exigências com relação aos 1º e 2º trimestres de 2000, pois, ainda que a Recorrente tenha se equivocado na forma de contabilização das despesas com férias e décimo terceiro salário nos dois primeiros trimestres de 2000, o procedimento apurado não acarretou prejuízo algum à fiscalização, na medida em que eventuais despesas registradas a maior foram revertidas nos períodos posteriores pela Recorrente, havendo mera postergação de IRPJ e CSLL”.*

c) contesta os juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Relator, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Fundamentação**Nulidade**

Conforme podemos verificar pelo trecho abaixo transcrito (fl. 3125), a DRJ analisou a questão da postergação, *in verbis*:

Da mesma forma, os documentos 5 e 6, invocados pela contribuinte ao argumentar sobre a postergação, não se referem aos dois primeiros trimestres do ano.

Assim, não prospera a alegação da impugnante de que a legitimidade da dedução das despesas poderia ter sido verificada pelos recibos de férias, pela RAIS e de que há inúmeros documentos hábeis a demonstrar essa legitimidade. Cabia à contribuinte esse ônus, bem como o da demonstração de que o procedimento por ela adotado acarretou apenas eventual postergação de pagamento de tributos, o que, como visto, não restou evidenciado nos autos até o presente momento.

Como a assertiva de ausência de dano ao erário se esteia justamente na premissa da postergação, não houve violação ao direito de defesa e, portanto, não há razões para se anular a decisão de primeiro grau.

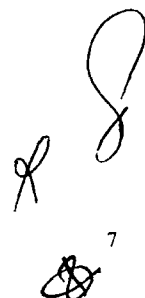
Mérito

No recurso, a defesa teceu as seguintes considerações, *in verbis*:

(...) não podem ser mantidas as exigências com relação aos 1º e 2º trimestres de 2000, pois, ainda que a Recorrente tenha se equivocado na forma de contabilização das despesas com férias e décimo terceiro salário nos dois primeiros trimestres de 2000, o procedimento apurado não acarretou prejuízo algum à fiscalização, na medida em que eventuais despesas registradas a maior foram revertidas nos períodos posteriores pela Recorrente, havendo mera postergação de pagamento de IRPJ e CSLL.

Mais adiante, expõe:

(...) a recorrente adotou, nos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2000, o procedimento de constituir a provisão para férias e décimo terceiro salário em determinado mês e, no mês seguinte, proceder a sua reversão integral, registrando nesse mês o novo saldo acumulado.



Vale mencionar que o procedimento da Recorrente caracterizara mera postergação no regime de apuração das despesas com férias e décimo terceiro salário, incorrendo qualquer consequência definitiva a sua contabilidade.

Seja como for, ainda que a Reocorrente tenha lançado em sua contabilidade, nos dois primeiros trimestres, a provisão com despesas de férias e décimo terceiro salário em montante superior ao devido, no período subsequente esses valores foram, neutralizando quaisquer efeitos que possam ter sido gerados na sua contabilidade.

(...)

Caso essa afirmação não fosse verdadeira, haveria no passivo, ao final do ano-calendário, saldo de "Provisão com 13º salário" e saldo de "Provisão de Férias" em montante superior àquele demonstrado no "FPW – Folha de Pagamento para Windows – Provisão de Férias", documento que amparou o cancelamento das exigências relativas aos dois últimos trimestres.

(...) não há que se falar em passivo fictício, uma vez que o que se verifica é o registro do passivo ("Provisão de Férias e Encargos") em montante correspondente à "Folha de Pagamento para Windows – FPW" (doc. 05), a qual serviu de base para o cancelamento das exigências relativas aos dois últimos trimestres.

(...)

Assim, se a Delegacia da Receita Federal de Julgamento reconheceu que a FPW é documento hábil para comprovar as provisões do último trimestre, não é possível admitir que o passivo está supervalorizado com despesas inexistentes.

De fato, se a FPW fosse documento suficiente para a comprovação das despesas e seu saldo final fosse idêntico ao do razão e, por consequência, do passivo registrado no Balanço, estaria demonstrada a tese da recorrente (na verdade, ainda exigiria a comprovação de mais uma premissa: a apuração de base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos dois últimos semestres suficientes para absorver despesas registradas em período equivocado). No entanto, uma de suas premissas – a de que a FPW foi adotada pela DRJ para considerar comprovadas as despesas com férias e 13º – é claramente falsa.

A FPW foi adotada pela autoridade julgadora de primeiro grau para verificar a forma de registro das despesas e se a técnica adotada pela contribuinte produz os mesmos efeitos daquela preconizada pela legislação fiscal. Todavia, os registros na FPW só foram acatados em razão de terem sido comprovados por documentação juntada aos autos. Abaixo, segue o trecho pertinente da decisão, *in verbis*:

No caso, o documento "FPW – Folha de Pagamento para Windows – PROVISÃO DE FÉRIAS", relativo aos meses de setembro a dezembro (mais especificamente às fls. 2.916/2.918), mostra que, embora a contabilização não esteja de acordo com o disposto no art. 337 do RIR/99, não há duplicidade de dedução de despesa pelo procedimento adotado pela contribuinte. Tomando o exemplo do funcionário Jaime Matos, para a provisão de férias no mês de novembro/2000, a comparação dos lançamentos contábeis adotados pela contribuinte (fls.

1.403/1.404) com aqueles preconizados no RIR/99 pode ser assim visualizada, de forma simplificada, em dias de férias adquiridos:

(...)

Como visto, em ambos métodos acima, a despesa incorrida com provisão de férias do funcionário Jaime Matos, para o mês de novembro, reflete os dois dias e meio de férias adquiridos no mês.

A escrituração do Razão Analítico também expressa a metodologia de lançamentos contábeis adotada pela contribuinte. Nas planilhas relativas às provisões de férias e de 13º salário trazidas pela impugnante (fls. 1.531 e 2.461) estão demonstrados, para o quarto trimestre de 2000, os valores deduzidos pela contribuinte a título de despesa com essas provisões e indicados os respectivos documentos probantes **juntados aos autos**, tais como o próprio Razão Analítico, mapas de provisão e folhas de pagamento. **Esse conjunto probatório é consentâneo com o argumentado pela impugnante.** (nosso **negrito**)

Já, em relação aos dois primeiros trimestres, a DRJ assim se manifestou:

Em relação aos 1º e 2º trimestres de 2000, ao contrário do realizado para o 4º trimestre, a contribuinte não trouxe após a diligência documentos hábeis a comprovar a dedutibilidade de valores além daqueles já aceitos pelo fiscal diligenciador. Ressalto que os novos valores apurados na diligência estão de acordo com aqueles informados pela própria impugnante em resposta ao Termo de Diligência Fiscal / Solicitação de Documentos n.º 004, a título de despesa efetiva com provisões de férias e de 13º salário (fl. 1.408). A própria contribuinte reconheceu naquela ocasião o valor de R\$ 1.192.243,52, como a "Diferença aonde não foram encontrados os documentos que suportam tais lançamentos". Consoante entendimento do 1º Conselho de Contribuintes destacado quando do lançamento, as despesas com as provisões em comento só são dedutíveis quando devidamente quantificadas e individualizadas.

Assim, a FPW foi adotada pela DRJ para acatar a forma de contabilizar e não o conteúdo nela registrado.

Postergação é a apuração de tributos em períodos posteriores aos de competência, que pode advir, tanto do diferimento indevido de receitas, quanto da antecipação equivocada de despesas, mas despesas estas efetivamente comprovadas, o que não ocorreu no presente feito em relação aos valores mantidos pela decisão recorrida.

Destaque-se ainda que a alegada reversão dos valores nos trimestres subsequentes, acompanhada do saldo acumulado, não guarda qualquer relação com a postergação e não é suficiente para comprovar as despesas dos trimestres precedentes ou que seu registro não gerou redução no pagamento de tributos, pois (i) registrar, em cada trimestre, o

valor das despesas a ele pertinentes e (ii) registrar as despesas acumuladas até então e receber a reversão do trimestre anterior são procedimentos equivalentes do ponto de vista contábil.

Desse modo, a decisão pela manutenção parcial da glosa de despesas deve ser mantida.

Juros sobre multa de ofício

Já, no tocante aos juros sobre multa de ofício, entendo que se trata de tema de âmbito da fase não contenciosa, uma vez que não é objeto do lançamento, mas sim da atividade de cobrança, a qual não está submetida ao crivo deste colegiado. Por isso, dele não tomaria conhecimento.

Essa, porém, não tem sido a posição adotada por este colegiado que previamente tem decidido conhecer a questão. Assim, passo a enfrentá-la.

De início, vale reproduzir acórdão em que também se conheceu do assunto, no qual foram considerados devidos os juros:

Número do Recurso: 155344

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10845.000196/95-34

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: PRÓPRIA S.A. ADMINISTRAÇÃO E IMÓVEIS (SUCEDIDA POR BRASCOR S.A. IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES)

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Data da Sessão: 25/05/2007 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-96177

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO- No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic.

Assim tem se inclinado a jurisprudência deste Conselho e com ela me alinho.

Dois artigos da Lei nº 9.430/96 conduzem-me a essa posição e abaixo os transcrevo:

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.

(...)

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

(...)

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

É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento.

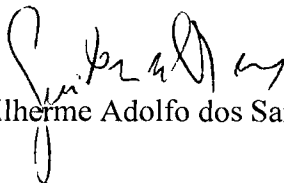
Recurso de ofício

Parte da exoneração está calcada em resultado de diligência fiscal em que a autoridade diligenciante acatou a comprovação das despesas glosadas. A outra parte esteia-se na demonstração pela Delegacia de Julgamento de que o procedimento contábil adotado pela autuada, apesar de formalmente divergente daquele preconizado pela legislação fiscal, produz substancialmente os mesmos efeitos em relação ao registro das despesas efetivamente comprovadas.

Desse modo, não há razões para dar provimento ao apelo oficial.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e ao apelo oficial.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes



Voto Vencedor

Conselheiro Regis Magalhães Soares Queiroz

Peço vênia ao eminente Conselheiro Relator para dele discordar, mas apenas no que respeita à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

E o faço pela análise dos mesmos dispositivos legais que deram sustentação ao voto vencido, de onde extraio conclusões opostas às do eminente relator. Vamos a elas.

A Lei nº 9.430/96 aduziu no art. 61 que:

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

(...)

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

Para o ilustre Conselheiro Relator, quando o *caput* do art. 61 aduz a “*débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições*” - em vez de dizer diretamente “*débitos de tributos e contribuições*” -, o “*termo ‘decorrentes’ evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento*”.

Ou seja, defende o voto vencido que a inserção do vocábulo “decorrentes” teria o objetivo incluir a multa de ofício nos “*débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições*”, constante da primeira parte do *caput* do art. 61, como se o débito da multa fosse decorrente de tributos e contribuições.

Sucedo porém que esse raciocínio esbarra em obstáculos.

O primeiro obstáculo é legal: como se sabe, a multa de ofício não é “decorrente” de tributos e contribuições. Ela decorre algo bem diverso: do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte.



Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

Ou seja, se o legislador quis dizer alguma coisa com a inclusão do vocábulo “decorrentes” antes de “tributos e contribuições”, certamente não foi a inclusão de algo que, por definição legal, não “decorre” de tributos e contribuições. Logo, seja lá o que for que o legislador quis dizer com a inclusão daquele vocábulo, certamente não pretendeu incluir a multa de ofício naquele contexto. A mim me parece mais direta e simples – logo, preferível –, a interpretação de que os débitos decorrentes de tributos e contribuições são as obrigações tributárias surgidas com a ocorrência das hipóteses de incidências.

Até porque, ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, o art. 61, da Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a **débitos não lançados**, visto que na segunda parte do *caput* está normatizando justamente a incidência, sobre estes, da multa de ofício (incidente quando do lançamento pela autoridade fiscal). Logo, aduzir que naquela expressão se insere a multa é ignorar o próprio texto da lei.

O segundo obstáculo é lógico hermenêutico e conduz à ilegalidade da conclusão. Vamos a ele.

Note-se que o *caput* do art. 61 aduz que “[o]s débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”.

Ora, se a lei diz que “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” serão “acrescidos” de multa de mora é porque a multa “acresce”, logo ela não estava originalmente no conceito (já que se lhe acresce).

Se o uso do vocábulo “decorrentes” fizesse incluir na primeira parte do *caput* do art. 61 a multa de ofício, lado a lado de “tributos e contribuições” – como propõe o voto vencido –, quando a segunda parte do mesmo *caput* manda “acrescer” multa aos “débitos decorrentes” não pagos, teríamos o acréscimo de multa sobre multa. Rematado absurdo.

Se das várias interpretações possíveis uma delas implica em *reductio ad absurdum*, deve ser de pronto afastada.

Como esperamos ter demonstrado, a interpretação proposta pelo voto vencido não deve prevalecer posto que leva a dois absurdos: (i) um absurdo legal (quando assume que multa é “decorrente” de tributos e contribuições, o que não está correto); e (ii) um absurdo lógico hermenêutico (quando sua interpretação conduziria à incidência de multa sobre multa) que desaguaria em ilegalidade.

Por fim, é de ressaltar que quando o legislador da Lei nº 9.430/96 quis fazer incidir juros de mora sobre multa, o fez de forma direta e objetiva, como se vê no art. 43, *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.

Desta forma, concluo que não existe disposição legal mandando incidir juros de mora sobre a multa de ofício imposta na forma do art. 61, da Lei 9.430/96.

A jurisprudência do CARF nos dá conta de inúmeros precedentes que corroboram este entendimento, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja 1ª Turma decidiu, em sessão realizada em 08.11.2010, pela não incidência dos referidos juros, acórdão assim ementado:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não se deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE. – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.” (Acórdão 9101-00.722)

passagem: Extraui-se do voto da Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, a seguinte

“Em outras palavras a regra veiculada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

Assim, a conclusão dos referidos acórdãos, dentre outros, foi no sentido de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96:

‘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.’

Desde logo, tendo em vista não se tratar, in casu, da multa isolada prevista no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, configura-se como inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora incidente sobre a multa de ofício.

Com relação à interpretação dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, importante, ainda, apontar relevante consideração

feita em alguns julgados deste Conselho Administrativo (por exemplo, o Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007), no sentido de que “se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no caput do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61”.

No mesmo sentido o precedente firmado pela C. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso Especial nº 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133); bem como o da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29 (acórdão nº 2201-00.126); e ainda das C. 1ª, 3ª e 5ª Câmaras do E. 1º Conselho de Contribuintes nos autos dos processos nº 19515.003663/2005-27 (acórdão 101-96523), nº 16327.004079/2002-75 (acórdão 101-96.008), nº 16327.001458/2005-56 (acórdão nº 101-96601), nº 16327.001400/2005-11 (Acórdão 103-23.423), nº 16327.000106/2003-11 (acórdão nº 103-23.566) e nº 16327.001228/2004-14 (acórdão nº 105-16.472); e também das C. 1ª, 2ª e 3ª Câmaras do E. 2º Conselho (acórdãos 201-78.718, 202-16.397 e Recurso 147.616).

Vale citar, por fim, em vista de sua completude, a declaração de voto conjunta proferida pelos Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Andréia Dantas Lacerda Moneta, nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29, acórdão nº 2201-00.126:

“A melhor exegese da norma extraída do artigo em comento é no sentido de que os valores (ou os débitos a que ele se refere) de tributos serão acrescidos de juros de mora (dizemos tributos, simplesmente, porque a redação adotada pelo legislador no caput do dispositivo em comento é redundante, já que tributo é o gênero ao qual pertencem as espécies contribuições sociais, impostos, taxas e contribuições de melhoria, além dos empréstimos compulsórios).

Data vênua, descabe considerar que a palavra “débitos”, - regada no caput e no § 3º do artigo em tela, se refere à totalidade do crédito tributário. A redação empregada, que restringe os débitos àqueles “decorrentes de tributos e contribuições” (ou de tributos, simplesmente), limita a incidência dos juros de mora ao valor principal. Daí não englobar a multa de ofício (nem a de mora, se fosse o caso).

A demonstrar que a interpretação ora adotada é a melhor, observamos que noutro artigo da Lei nº 9.430/96 há determinação explícita para que os juros incidam sobre a penalidade. Trata-se do art. 43, que informa, verbis (sublinhado acrescentado):

(...)

Como se sabe, o CTN, em artigos distintos, se reporta às diversas parcelas que compõem o montante da obrigação tributária. Ora se refere ao valor do crédito tributário como um



tudo (por exemplo: arts. 128, 129, 130, 135 e 139, nos quais vem expressa a locução, e 136 e 137, estes com referência implícita, por disporem sobre responsabilidade por infrações), ora ao valor do tributo, apenas (arts. 131, 132, 133), ora ao valor do tributo acompanhado da multa de mora (art. 134, em mais um exemplo).

As expressões utilizadas, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos valores seguintes:'

- *"crédito tributário" engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);*
- *"tributo" quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, não se confundindo com penalidade);*
- *"penalidade" refere-se à multa ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas em menor grau.*

Portanto, claramente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não se refere ao "crédito tributário" na sua totalidade e tampouco faz menção à penalidade (diferentemente do art. 43 dessa Lei, que se reporta à multa).

Quanto ao art. 161 do CTN, segundo o qual "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", traz, ao lado dos juros de mora, as penalidades ("sem prejuízo"). Esse texto legal não afirma (nem nega) que os juros de mora devem incidir sobre a penalidade da multa de ofício. Assim, descabe invocar a norma extraída desse artigo para concluir por tal incidência. Para tanto, carece lei específica, como já destacado.

Por fim, lembramos que em caso de dúvida acerca da incidência ou não dos juros sobre a multa deve ser aplicado o art. 112, IV, do CTN. Não havendo certeza, com o cômputo dos juros sobre a penalidade implica em majoração desta, cabe a interpretação mais benéfica ao contribuinte de modo que os juros devem atingir tão-somente o tributo (valor principal)."

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício e nego provimento ao oficial.

Regis Magalhães Soares Queiroz / Redator designado.