



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

Processo nº 18471.001805/2002-60
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-00.585 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ e reflexos
Recorrentes Fazenda Nacional
Equant Integration Services Ltda

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: DEVER DE APRESENTAR DOCUMENTAÇÃO E PRESTAR ESCLARECIMENTOS. O contribuinte regularmente intimado deve apresentar documentação e informações à fiscalização. A opção por desconsiderar as intimações autoriza a fiscalização a tributar como não comprovados os itens solicitados, na forma da lei.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: IMPUGNAÇÃO. DESINTERESSE DO CONTRIBUINTE. Cabe ao contribuinte fundamentar a sua impugnação com argumentos objetivos e documentação própria. A tentativa de transferir à fiscalização a tarefa de ordenar a documentação que lastreia a sua escrituração contábil-fiscal em vez de se defender objetivamente do mérito da infração que lhe foi imputada caracteriza desinteresse pela sua defesa, declinando do seu direito.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: LUCRO REAL. DESPESAS E CUSTOS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Custos e despesas dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à efetiva contraprestação de algo recebido, corroborados por documentação própria e devidamente registrados na contabilidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES QUE COMPÕEM O PASSIVO. A falta de comprovação pelo contribuinte das obrigações que integram o seu passivo autoriza a



tributação da parcela não comprovada como omissão de receitas por presunção legal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

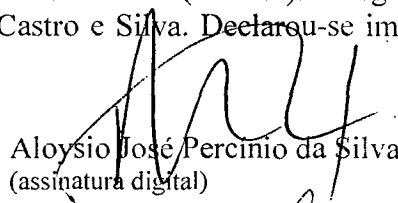
Ano-calendário: 1998

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Não há previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado NÃO CONHECER do recurso de ofício, por unanimidade, e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar, por unanimidade, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL para determinar o ajuste das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins segundo indicado no “demonstrativo dos valores das bases de cálculo mantidas após diligência” (fls. 1.264), por unanimidade, e afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por maioria, vencidos os Conselheiros José Sérgio Gomes e Aloysio José Percínio da Silva (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva. Declarou-se impedido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso.


Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)


Eric Moraes de Castro e Silva – Redator designado
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.



Relatório

O processo reúne recursos voluntário e *ex officio* contra o Acórdão nº 11.147/2004, proferido pela e. 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília-DF (fls. 1.121).

A exigência abrange autos de infração de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 180) e, como tributação reflexa, de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 194), PIS (fls. 186) e Cofins (fls. 190), lavrados em consequência das seguintes infrações:

Ano-calendário 1998:

- 1) Omissão de receitas – passivo fictício/passivo não comprovado;
- 2) Custos ou despesas não comprovadas - glosa de custos;
- 3) Custos ou despesas não comprovadas - glosa de despesas;

Ano-calendário 1999:

- 4) Glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente – saldos de prejuízos insuficientes.

A infração indicada no item 4 decorreu da reversão do prejuízo fiscal do ano calendário 1998, tendo em vista as irregularidades numeradas de 1 a 3 acima (fls. 182 e 184).

A incidência de PIS e Cofins ocorreu apenas em relação à infração de nº 1 (omissão de receitas).

O TVF – termo de verificação fiscal (fls. 77) contém minuciosa descrição da ação fiscal e das infrações motivadoras da exigência.

O crédito constituído abrange multa de ofício de 112,5%, prevista no art. 44, I, § 2º, da Lei 9.430/1996, por falta de atendimento às intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos, segundo noticiado no TVF (fls. 78).

Em face de tempestiva impugnação (fls. 210), o órgão de primeiro grau acolheu parcialmente a comprovação documental de despesas referentes a passagens aéreas, hospedagens, táxi e juros bancários, conforme decisão assim resumida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. Os valores consignados no passivo, relativos a obrigações que o interessado não logra comprovar que ainda estão pendentes de pagamento, são legalmente presumidos como omissão de receita.



OMISSÃO DE RECEITA. PRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. Deve ser cancelado o lançamento na parte atinente a supostas infrações as quais o interessado logra infirmá-las através de documentação hábil e idônea.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: A tributação reflexa deve, em relação aos respectivos Autos de Infração, acompanhar o entendimento adotado quanto ao principal, em virtude da íntima relação dos fatos tributados.”

Cientificada da decisão em 08/10/2004 (fls. 1.137-verso), a autuada interpôs recurso voluntário no dia 05 do mês seguinte (fls. 1.140).

Suscitou preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de direito de defesa, haja vista suposta omissão quanto à motivação para negativa da perícia requerida. Também identificou nulidade na decisão recorrida por violação do princípio da verdade material, em razão de indeferimento de pedido de diligência para verificar a comprovação das suas despesas, uma vez que consignara na impugnação que os documentos apresentados constituíam apenas “exemplos da farta e cabal prova comprobatória da totalidade das despesas glosadas pela fiscalização”, não juntados aos autos na íntegra em razão do seu “excessivo volume”.

No mérito, informou que R\$ 3.000.000,00 são relativos a empréstimo da Equant Global Network BV, operação registrada no Banco Central do Brasil sob o nº 341/10311, de 09/07/1998. Requereu diligência para confirmação dessa operação e das diversas outras de menor valor.

Quanto às despesas, afirmou que a fiscalização não questionou a sua natureza operacional, limitando-se a alegar que inexistia documentação comprobatória. Informou ter anexado ao recurso mais de 11.000 cópias de documentos e requereu diligência para o seu exame.

Rejeitou a taxa Selic como juros de mora e requereu relevação da multa de ofício com base em critério de equidade, além de considerá-la confiscatória.

Juntou cópia de registro no Banco Central de empréstimo contraído (fls. 1.177).

A c. Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, acolhendo voto deste mesmo relator, adotou a Resolução nº 103-01.852/2007 (fls. 1.197) convertendo o julgamento em diligência nos seguintes termos:

“(…) o processo deve ser devolvido à unidade de origem para as seguintes providências e verificações:

a) Entregar cópia desta resolução à recorrente.

b) Intimar a autuada para organizar a sua contestação com base em quadros demonstrativos, por item (conta contábil) de despesa glosada (um quadro para cada conta), conforme relação de contas do termo de verificação fiscal, fls. 77/81, concedendo-lhe prazo compatível com a complexidade da tarefa. Os demonstrativos deverão conter: valor da despesa; identificação do fornecedor do serviço/produto



(inclusive CPF/CNPJ); identificação do lançamento no diário/razão (fls.) e localização do documento no processo/anexo (fls.).

c) Intimá-la a apresentar os seus livros de escrituração contábil e os originais dos documentos de despesa.

d) De posse dos originais e dos demonstrativos, a autoridade fiscal deverá se pronunciar sobre a autenticidade das cópias juntadas, a correção dos lançamentos contábeis indicados e o atendimento às condições para dedução (de forma individualizada), além da sua correspondência aos documentos (cópias) integrantes dos volumes anexos.

e) Examinar e pronunciar-se sobre documentação, lançamentos contábeis e saldo devedor (em 31/12/98) relativos ao alegado empréstimo registrado no Banco Central sob o nº 341/10311, de 09/07/98, fls. 1.177/1.184.

Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que o processo deverá retornar a este Conselho para prosseguimento do julgamento.”

A autoridade fiscal realizou a verificação e registrou as suas conclusões no relatório fiscal (fls. 1.265).

A contribuinte apresentou manifestação acerca do referido relatório (fls. 1.302).

O órgão preparador noticiou a existência de depósito recursal (fls. 1.190).

Na sustentação oral o advogado da contribuinte contestou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) do exercício 1999 foi apresentada com opção de apuração do IRPJ e da CSLL segundo o regime de tributação pelo lucro real anual (fls. 06).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

A Portaria MF 03/2008, publicada no Diário Oficial da União de 07/01/2008, fixou em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais) o limite de alçada para interposição de recurso *ex officio*, correspondente ao valor do principal e de multa.

No presente processo, o crédito tributário exonerado pela decisão de primeiro grau (fls. 1.134) importou em R\$ 805.011,07 (R\$ 286.991,48 de IRPJ + R\$ 91.837,26 de CSLL



+ R\$ 426.182,33 de multa), portanto, inferior ao limite de alçada, devendo-se, assim, não conhecer do recurso *ex officio*.

O recurso voluntário foi apresentado por parte legítima, tempestivamente, além de reunir os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

A negativa aos pedidos de diligência e perícia foi devidamente motivada no voto condutor do acórdão proferido pelo órgão de primeira instância. É descabida a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

O art. 299 do RIR/99¹ define como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, segundo prescreve o §2º do referido dispositivo legal.

A longa e consolidada jurisprudência administrativa acolhe o entendimento de que custos e despesas são dedutíveis quando necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à contraprestação de algo recebido (efetividade), corroborados por documentação adequada (idônea) e regularmente registrados na contabilidade.

Tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil.

Segundo a prestigiosa orientação de Antônio da Silva Cabral², “em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.”

Em relação ao passivo, transfere-se ao contribuinte o ônus da prova da existência das obrigações que o compõem, autorizando-se a tributação da parcela não comprovada como omissão de receitas por presunção legal.

A contribuinte não apresentou a documentação contábil-fiscal durante a fase investigatória do procedimento, a despeito das reiteradas intimações expedidas entre o início da ação fiscal, em 15/03/2002, e a lavratura dos autos de infração mais de cinco meses depois, em 29/08 do mesmo ano (fls. 05, 60, 61, 64, 65, 68, 69, 70, 72 e 76).

Os itens de intimação não atendidos constam do demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal sob o título “termos lavrados durante a ação fiscal – não atendidos” (fls. 86).

Na impugnação, limitou-se a alegar que documentação e informações sempre estiveram à disposição da fiscalização, contrariando as evidências dos autos. Juntou alguns documentos como exemplo.

¹ Matriz legal: art. 47 da Lei 4.506/1964.

² “Processo Administrativo Fiscal”, São Paulo, Saraiva, 1993, pág. 298.



Os documentos trazidos aos autos foram examinados pela órgão de primeira instância, que acolheu parte deles como hábeis para comprovação dos respectivos lançamentos contábeis.

Só na fase recursal a contribuinte decidiu juntar documentação composta de aproximadamente 11.000 peças, segundo ela própria quantificou, que passaram a constituir os volumes anexos numerados de 1 a 45.

Entretanto, o acervo foi juntado aos autos sem qualquer ordenação que o vinculasse aos itens de infração indicados pela fiscalização e aos registros contábeis e fiscais correspondentes.

Em que pese a juntada intempestiva e desordenada da documentação, a c. Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, em razão da identificação de indícios favoráveis à argumentação da contribuinte, devolveu os autos à unidade de origem para exame do acervo nos termos determinados pela Resolução nº 103-01.852/2007 (fls. 1.197), prestigiando o princípio da verdade material.

Atendendo à intimação da autoridade fiscal, a contribuinte relacionou a documentação conforme determinado pela mencionada Resolução (fls. 1.219/1.262) após obter dilação de prazo de 30 para 150 dias (fls. 1.209, 1.214 e 1.216) e concessão para retirada dos 45 anexos para vista fora do ambiente da repartição (fls. 1.214).

No exame da documentação relacionada a autoridade fiscal aceitou como comprovada a quase totalidade dos itens apresentados pela contribuinte. Pode-se dizer que a exceção ocorreu em relação ao valor de R\$ 3.605.089,24, informado na ficha 26/linha 14 da DIPJ/1999 como “créditos de pessoas ligadas”, tendo em vista que os documentos apresentados já haviam sido aceitos ainda na fase investigatória, anterior ao lançamento, como pare da comprovação do valor de R\$ 3.776.152,58 registrado na linha 12 da mesma ficha da DIPJ/1999 como “financiamentos de longo prazo”, conforme relatório fiscal (fls. 1.265).

De fato, encontra-se no TVF referência expressa ao acolhimento da documentação como comprovação do passivo de R\$ 3.776.152,58 (fls. 78).

O quadro abaixo contém a indicação dos valores e itens de autuação para os quais a contribuinte relacionou documentação e os considerados comprovados na diligência:

VALORES RELACIONADOS PELO CONTRIBUINTE E ACEITOS PELA AUTORIDADE FISCAL (R\$)

ITEM DE AUTUAÇÃO	RELACIONADO	ACEITO
DIPJ/ficha 26/linha 14/créditos de pessoas ligadas	3.762.597,38	0,00
DIPJ/ficha 26/linha 16/outras contas	1.032.298,89	1.032.298,89
Despesas/diversos	1.305.148,79	1.303.185,34

No quadro seguinte, demonstram-se os valores das infrações tomados por base para o lançamento, os mantidos na decisão de primeira instância e os sugeridos no relatório de diligência (fls. 1.264).

BASES DE CÁLCULO POR ETAPA PROCESSUAL (R\$)

ITEM DE AUTUAÇÃO	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO DRJ	DILIGÊNCIA
------------------	------------	-------------	------------





ITEM DE AUTUAÇÃO	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO DRJ	DILIGÊNCIA
Passivo ã comprovado	5.983.537,46	5.983.537,46	4.951.238,57
Passivo fictício	720.500,00	720.500,00	720.500,00
Custos	342.158,30	342.158,30	342.158,30
Despesas/diversos	3.114.650,03	1.966.684,26	663.498,92
Despesa/telefone	20.000,00	20.000,00	20.000,00

A redução da base de cálculo tributável do ano-calendário 1998 não alterou a de 1999.

Na manifestação acerca das conclusões do relatório fiscal, a contribuinte afirmou que a autoridade fiscal “se esquivou de analisar a documentação apresentada”.

Alegou que o montante de R\$ 3.605.089,24 seria referente ao saldo de várias contas ativas e passivas com parte relacionadas, conforme demonstrariam os documentos que constituem o anexo “Doc. 02” (fls. 1.309).

Quanto ao valor de R\$ 552.795,45 constante da ficha 26/linha 01/Fornecedores da DIPJ/1999, assegurou que os seus controles gerenciais e documentos de suporte juntados como “Doc. 03” (fls. 1.336) comprovariam fechamento contábil na metade do mês e não no seu final, para fins meramente gerenciais. Em razão deste procedimento existiriam saldos informados no referido item da DIPJ que já haviam sido liquidados.

Sustentou que tal prática não teria causado dano ao Erário, sabendo-se que a verificação exigiria do auditor fiscal alguma dedicação adicional para realizar o encontro de contas e atestar a sua correção. “caso tivesse diligenciado a busca da verdade material”.

O anexo “Doc. 01” contém apenas subestabelecimento de procuração e cópia de carteira de identificação expedida pela OAB – Ordem dos Advogados do Brasil (fls. 1.306).

Para comprovação do passivo de R\$ 3.605.089,24 supostamente correspondente a saldo de várias contas ativas e passivas com parte relacionadas, integrante do exigível a longo prazo, vieram aos autos demonstrativo sintético do passivo extraído do balanço patrimonial levantado em 31/12/1998 (fls. 1.310), primeira página do contrato em língua inglesa *Management Services Agreement* (fls. 1.311), extratos em língua inglesa *Corporate Charter Detail* (fls. 1.312 e 1.314), duplicata em língua inglesa (fls. 1.313) e o contrato de serviços administrativos firmado entre diversas pessoas jurídicas estrangeiras (fls. 1.315/1.335).

A referida documentação (Doc. 02) não atende aos requisitos para aceitação como prova do passivo declarado, conforme adiante indicado.

O demonstrativo sintético do passivo contém apenas os saldos das contas que integram este item patrimonial.

A planilha de fls. 1.224 não contém especificação de origem da suposta obrigação, indicação dos registros contábeis correspondentes e prova da sua existência (a quitar) em 31/12/1998.



Os documentos em língua estrangeira não podem ser aproveitados como meio de prova em razão de estarem desacompanhados de tradução oficial para o vernáculo.

O contrato de serviços administrativos foi firmado entre CITS International Limited, sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Reino Unido, e 4 (quatro) empresas estrangeiras para prestação dos serviços descritos na sua cláusula 2.

O contrato não faz nenhuma referência à contribuinte, ora recorrente. Nem identifica valores e datas de vencimento de eventuais obrigações por ela assumidas, além de estar desacompanhado de identificação dos correspondentes lançamentos contábeis.

A documentação juntada para comprovação do passivo de R\$ 552.795,45 (doc 03 – fls. 1.337/1.346) é formada por relatórios gerenciais emitidos pela própria contribuinte sem qualquer especificação de origem da suposta obrigação, cálculo do valor, indicação dos registros contábeis correspondentes e prova da sua existência em 31/12/1998.

A sugerida realização de encontro de contas não é tarefa da fiscalização. Cabe ao contribuinte empreender os esforços necessários para demonstrar a sua alegação.

A documentação apresentada é, portanto, insuficiente para confirmação do passivo com fornecedores de R\$ 552.795,45 informado na DIPJ.

Um conjunto formado por cópia dos elementos de prova que compõem os anexos às contra-razões ao relatório fiscal de diligência (fls. 1.302/1.350) foi distribuído na sessão de julgamento aos demais conselheiros da Turma para verificação.

A afirmação de que a autoridade fiscal teria se esquivado de examinar a documentação apresentada não encontra confirmação nos autos. O que se constata é exatamente o contrário. A documentação foi detalhadamente verificada na fase investigatória, na decisão de primeira instância e na diligência; conforme se verifica no TVF (fls. 77), no acórdão contestado (fls. 1.121) e no relatório de diligência (fls. 1.265).

Por outro lado, vê-se que a contribuinte não cumpriu o seu dever de apresentar documentação e informações à fiscalização, conforme já detalhado neste voto.

Na impugnação, revelou claro desinteresse de se defender objetivamente, deixando de apresentar documentação e esclarecimentos necessários para a solução da lide.

Quando resolveu fazê-lo, intempestivamente, na fase recursal, foi de forma desordenada, como se a tarefa de organizar os seus elementos para fins de prova coubesse ao Fisco.

O comportamento adotado durante a fase investigatória já autorizaria o arbitramento do lucro *ex officio* com suporte no art. 47, III, da Lei 8.981/1995, previsto para casos semelhantes ao deste processo, em que o sujeito passivo deixa de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Contudo, assim não fez a autoridade fiscal, preferindo renovar as intimações na tentativa de obter os elementos solicitados para o desenvolvimento do seu trabalho.



Alegou-se violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco na contestação da multa.

Este Conselho, na condição de órgão integrante da estrutura administrativa da União, não detém competência para enfrentar arguições de inconstitucionalidade de atos legais, segundo entendimento contido na Súmula Carf nº 2, com o seguinte enunciado:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Entretanto, apenas em caráter informativo, o princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não se aplica às multas *ex officio*.

O entendimento de que o art. 150, IV, da Constituição da República abrange as multas, como defende a recorrente, não encontra respaldo na nossa doutrina tributária. Segundo a lição de Hugo de Brito Machado³:

“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art. 150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”

A contribuinte requereu a relevação da multa com base na previsão do art. 4º do DL 1.042/1969, em face da inexistência de intuito doloso e por não ter havido falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

Assim prescreve o citado dispositivo legal:

“Art 4º. O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

I - A erro ou ignorância escusável do infrator, quanto a matéria de fato;

II - A equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui.”

Da leitura do texto legal, bem se vê que este Conselho não detém competência para relevação de penalidade. Nem tampouco há previsão para tal no Ricarfi – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

³ “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”, São Paulo, Dialética, 4ª edição, página 107.



Ademais, não é cabível a proposta de aplicação de equidade haja vista a insuficiência de recolhimento de tributo identificada neste processo, não ocorrendo a hipótese prevista no *caput* do citado art. 4º do DL 1.042/1969.

Na contestação da taxa Selic como juros de mora a contribuinte se baseou nas razões comuns aos que se rebelam contra a sua aplicação.

Este tema não suscita mais debates neste colegiado, tendo em vista o entendimento contido no enunciado da Súmula Carf nº 4:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

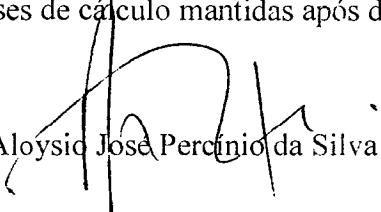
São, portanto, devidos os juros de mora calculados com base na taxa Selic.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício tem por fundamento legal os art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Os referidos dispositivos prescrevem a aplicação da taxa Selic aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Entre tais débitos se encontram as multas de ofício, obviamente.

Conforme relatado, o processo também abrange autos de infração do tipo reflexo. Neste caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo (CSLL, PIS e COFINS), conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para determinar o ajuste das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins segundo indicado no “demonstrativo dos valores das bases de cálculo mantidas após diligência” (fls. 1.264).


Aloysio José Percinio da Silva

Voto Vencedor

No tocante unicamente à incidência de juros sobre multa de ofício, peço vênha para discordar do íncrito relator, por entender que não há previsão legal – seja pela Lei nº 9.430/96, seja pelo art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) – para autorizar o procedimento adotado pela Receita Federal e aqui impugnado pelo contribuinte.



Nesse sentido, passo a analisar os referidos dispositivos para bem expor a fundamentação do meu voto.

A simples interpretação literal do *caput* do artigo 61 e do § 3º da Lei nº 9.430/96 evidencia que há previsão legal para incidência de “*juros de mora*” pela taxa SELIC apenas sobre os “*tributos e contribuições*” (principal) pagos em atraso, “*verbis*”:

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

§ 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 artigo 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.” (original sem destaque).

O *caput* do supra transcrito art. 61 estatui de forma inequívoca que os *débitos* a que se refere são aqueles “*decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, deixando claro que tais débitos são apenas aqueles de natureza tributária e não os decorrentes de sanção por ato ilícito, como as multas.

Isto porque, os débitos de “*tributos e contribuições*” (principal) e de “*multas*” (penalidades) têm causas diversas. O art. 3º do CTN, ao estabelecer a definição legal de tributo, categoricamente define tributo como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória (...) que não constitua sanção de ato ilícito*”.

Em outras palavras, enquanto os débitos de “*tributos e contribuições*” decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as “*multas*” são sanção de ato ilícito. No caso da “*multa de ofício*”, sanção em razão do contribuinte não ter efetuado o lançamento por homologação (vide tópico 1).

Assim, quando o § 3º do art. 61 supra dispõe que “*sobre os débitos a que se refere este artigo [caput] incidirão juros de mora*”, tais *débitos* são apenas os de natureza tributária, porque, repita-se, o *caput* do art. 61 fala exclusivamente de *débitos* “*decorrentes de tributos e contribuições*” e não de débitos decorrentes de sanção de ato ilícito (multa).



Ademais, a se admitir que a palavra *débitos* constante do *caput* do artigo 61 incluisse o “principal” e a “multa de ofício”, ter-se-ia que admitir que as “multas de ofício”, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de “multa de mora”, uma vez que o mesmo *caput* do referido artigo determina que “*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 a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso*”.

Pelo mesmo raciocínio tosco acima rejeitado, ter-se-ia também que admitir que os “juros de mora”, que se incluiriam nos “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*”, novamente pudessem ser exigidos “juros” (juros sobre juros – “anatocismo”), além da multa de mora, o que, “*data máxima venia*”, evidencia a impropriedade dessa interpretação.

Realmente, na ótica deste julgador, qualquer outra interpretação que não a simplesmente literal do *caput* do art. 61 e do seu § 3º gera situações não apenas ilegais, mas totalmente absurdas perante o sistema normativo nacional.

Daí porque, seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de “juros” somente sobre o valor dos “tributos” e “contribuições” (principal), e não sobre o valor da “multa de ofício”, até porque referido artigo encontra-se inserido na seção da Lei que trata dos “acréscimos moratórios” (consectários) incidentes sobre os débitos em atraso (principal) que ainda não foram objeto de lançamento.

Em outras palavras, o referido artigo está apenas a autorizar que os débitos para com a União Federal decorrentes de “tributos” e “contribuições” (principal) não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de “multa de mora”, e aqueles mesmos débitos do principal (e não a multa) sofram também a incidência de “juros de mora”.

Nesse sentido peço vênica para transcrever alguns julgados deste Tribunal Administrativo, nos quais a interpretação literal acima exposta também foi acolhida. Especificamente a este respeito, vale transcrever o seguinte excerto do voto do Conselheiro Antônio Zomer, verbis:

“Não me parece que a palavra “débitos” utilizada pelo caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 está a contemplar o principal e a multa de ofício. Com efeito, se assim fosse, esse dispositivo estaria a amparar a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, pois, que, taxativamente, prega que “Os débitos para com a União (...) serão acrescidos de multa de mora.”.

Assim, não vejo como o parágrafo 3º do referido artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, porque não é dado à autoridade administrativa aplicar um dispositivo legal apenas em parte. A se entender que o termo “débitos” encampa o principal e a multa de ofício, não se pode fazer incidir a multa de mora, disposto no caput, sobre o principal e os juros de mora, tratados no parágrafo 3º sobre o principal e a multa de ofício.

(...)



Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da cobrança os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.” (Recurso nº 125.436, acórdão 202-16.397).

Nesse mesmo sentido, segue transcrição da ementa do acórdão nº 103-23.566 proferido pela 3ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, na parte em que interessa para o caso em questão, “*verbis*”:

“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 moras.”

Vale transcrever também a ementa dos seguintes julgados que trataram especificamente da questão ora em discussão, “*verbis*”:

“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 nº 155.098, acórdão 101-96.601).

“JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC.

É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.” (Recurso nº 125.436, acórdão 202-16.397).

“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 nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previsto no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.” (Recurso nº 157.078, acórdão 101-96523).

Também não vislumbro que a incidência de “juros de mora” sobre “multa de ofício” estaria prevista no art. 43 da Lei nº 9.430/96. O referido artigo, que disciplina a subseção “Auto de Infração sem Tributo”, encontra vazado nos seguintes termos:



“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 parágrafo 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.”

Mais uma vez aqui se pede vênica para nos valermos de mera interpretação literal.

O *caput* do art. 43 se refere a “*crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*”, quando, ressalte-se, há lançamento pelo mero descumprimento de obrigação tributária acessória (obrigação de fazer - deveres instrumentais) e não pelo descumprimento da obrigação tributária principal (dever de pagar tributo).

Estabelece o artigo 139 do CTN que “*o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*” (grifos nossos).

Já o artigo 113 do CTN estatui 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”, nos termos do § 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória (de fazer).

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu) em obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, como previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

Em outras palavras, o crédito tributário previsto no *caput* do art. 43 supra é unicamente aquele decorrente da não observância de obrigações acessórias, tal qual o dever de apresentar Declarações (v.g. DACON, DCTF, DIPJ), e nunca decorrente do dever de pagar tributo (obrigação principal). Até porque, repita-se, o art. 43 esta inserido na Seção “Auto de Infração Sem Tributo”.

Em suma, quando o Fisco cobra créditos tributários que decorrem exclusivamente de obrigações acessórias, vale-se do art. 43 (“Auto de Infração sem Tributo”). Quando efetua o lançamento via Auto de Infração para cobrar *tributo*, o faz com base no art. 61 que, como já visto, não autoriza a incidência de juros sobre multa.

Ademais, se a expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*” constante do já analisado *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 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 43 já decorreria diretamente do artigo 61.



Afastando a possibilidade da incidência de juros sobre multa com base no art. 43 da Lei nº 9.430/96 é o julgado abaixo transcrito:

“Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na Taxa Selic como atualmente previsto no art. 43 da Lei nº 9.430/1996” (Acórdão 101- 96.601).

Por fim, para afastar em definitivo qualquer justificativa para a incidência de juros sobre a multa de ofício, pede-se vênica para analisar o art. 161 do CTN, abaixo transcrito:

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.

O *caput* acima é claro ao mais uma vez separar “crédito tributário” decorrente do não pagamento de tributos (principal), daquele decorrente de sanções por ato ilícito (multas).

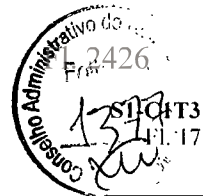
É o que se percebe quando, ao final, o referido dispositivo estabelece a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ora, caso “o crédito não integralmente pago no vencimento”, ao qual “é acrescido juros de mora” referido no *caput* do art. 161 do CTN, também incluísse os créditos decorrentes de multa, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Especificamente a este respeito, cumpre transcrever o seguinte excerto do já referido acórdão nº 202-16.397 proferido pela C. 2ª Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, “*verbis*”:

“ (...) a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo. pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. (Recurso nº 125.436, acórdão 202-16.397)



Mesmo que não se entenda que o *caput* do art. 161 também distingue o valor principal das penalidades, o referido não pode ser utilizado para justificar a incidência de juros sobre multa em face do seu § 1º determinar a incidência de juros de mora de 1% ao mês somente “*se a lei não dispuser de modo diverso*”.

Como visto nos tópicos antecedentes, há lei dispondo de modo diverso, no caso a Lei nº 9.430/96, cujos dispositivos não autorizam a ilegal incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, como realizado no auto de infração originário.

Por todo o exposto, voto por afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É como voto.

Sala de Sessões, 23/11/2011.

Eric Moraes de Castro e Silva

Redator designado