



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

Processo nº 10580.726891/2009-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.118 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2012.
Matéria IRPJ
Recorrente STEEL SERVIÇOS AUXILIARES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

Ementa:

IRPJ. VALOR APURADO NA DIPJ E NÃO DECLARADO EM DCTF. DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRETENDENDO ALTERAR BASE DE CÁLCULO SEM RETIFICAR DIPJ. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento por homologação cabe ao sujeito passivo a obrigação de apurar a matéria tributável e o quanto do imposto devido. Havendo erro quanto à apuração do tributo devido, o sujeito passivo pode retificar a DIPJ.

Nos casos em que o sujeito passivo apura imposto devido em DIPJ e não informa os valores em DCTF, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de efetuar o lançamento para exigir os tributos apurados pelo próprio sujeito passivo, sendo incabível a pretensão do autuado, exercida mediante defesa, de alterar a base de cálculo sem retificar a DIPJ.

JUROS SOBRE A MULTA. ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO DO COLEGIADO. OBSERVÂNCIA PELO RELATOR EM FACE AO PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL, RACIONALIDADE E EFICIÊNCIA DOS ATOS PROCEDIMENTAIS.

É entendimento majoritário do colegiado no sentido de que há incidência de juros pela taxa Selic em relação à multa aplicada.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/07/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente e m 13/08/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 16/07/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 13/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10580.726891/2009-44
Acórdão n.º **1402-001.118**

S1-C4T2
Fl. 0

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se verifica da DIPJ de fl. 10, a recorrente, tributada com base no lucro presumido, informou ter obtido R\$ 120.000,00 de receita correspondente ao percentual de 16% e o restante com percentual de 32%.

Na DIPJ, em relação ao IRPJ, foram informadas os seguintes elementos:

Trimestre	Base de Cálculo	Alíquota de 15%	adicional	IRRF	IRRF órgãos públicos	IR a pagar
1º	1.849.699,66	277.495,45	178.996,97	42.543,56	93.171,47	320.777,39
2º	1.613.983,18	242.097,48	155.398,32	40.805,09	52.149,76	304.540,95
3º	1.516.134,16	227.420,12	145.613,43	25.605,63	110.996,27	236.431,63
4º	1.668.155,61	250.223,34	160.815,56	29.566,56	125.640,51	255.831,83

Apesar da DIPJ informar imposto a pagar, nos montantes acima referidos, quando se examinam as DCTFs apresentadas pela recorrente, às fls. 04 a 07 ela não informou imposto a pagar.

Do exame da Ficha 54 da DIPJ, à fl. 16, verifica-se que a recorrente prestava serviços para a Caixa Econômica Federal, Senado Federal, Tribunal Regional do Trabalho, Petrobrás Transportes – Madre de Deus; Petrobrás Transportes – Fortaleza etc, sendo que para as empresas aqui nominadas são identificados os seguintes serviços referentes ao código 6190, assim descritos:

“Serviços de abastecimento de água, telefone, correio e telégrafos, vigilância, limpeza, locação de mão de obra, intermediação de negócios, administração ou cessão de bens imóveis, móveis.”

Além das empresas públicas antes referidas a DIPJ registra receitas auferidas de empresas particulares, tais como TWB BAHIA S/A; SAC SERVIÇOS DE ATENDIMENTO; SAER e, finalmente, receita advinda do Tribunal de Contas do Estado, da Procuradoria Militar, Petrobrás Distribuidora etc.

Pelo que se extrai da fl. 25 dos autos, foi lavrado auto de infração para exigir exatamente os valores apurados na DIPJ, bem como a diferença de alíquota em relação aos R\$ 120.000,00 mil reais tributados com base de cálculo de 16%, tendo a autoridade fiscal elevado-a para 32%.

Notificada, de forma tempestiva a recorrente apresentou impugnação de fl. 35 e seguintes, alegando, dentre outros fundamentos, repetidos no recurso, os seguintes pontos:

(i) que desempenha a atividade de agenciamento e intermediação de mão de obra temporária na área médica hospitalar, tal como delineado no artigo 4º da Lei nº 6.019, de 1974. Assim, da base de cálculo de sua receita deve ser retirado os valores repassados a título de encargos trabalhistas e sociais. Neste sentido reporta-se ao RESP 827194, DJ 24-03-2008, p. 1 e à decisão do TRF4 na Apelação Cível 19605 PR; 2005.70.0019605-8);

(ii) que a autoridade fazendária ignorou os valores efetivamente recolhidos, assim como aqueles retidos pelos tomadores dos serviços;

(iii) No item III da impugnação a recorrente disserta sobre a natureza do agenciamento de mão de obra, argumentando que sua remuneração é apenas a taxa de administração.

(iv) Finalmente, invoca em favor de sua tese o seguinte julgado da CSRF:

“A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO É A RECEITA PRÓPRIA, NÃO SE PRESTANDO O SIMPLES INGRESSO DE VALORES GLOBAIS, NELE INCLUÍDOS OS RECEBIDOS POR RESPONSABILIDADE E DESTINADOS DESDE SEMPRE A TERCEIROS, COMO PRETENDIDO ‘FATURAMENTO BRUTO’ PARA, SOBRE ELE, EXIGIR O TRIBUTO.” (Acórdão CSRF/02-02.223, Processo nº 10166.005507/2002-91, Recurso nº 203-122881, j. em 24.01.2006).

A impugnação se fez acompanhada, dentre outros, dos seguintes documentos:

- 48 comprovantes de recolhimento de tributos, de fls. 86 e seguintes, referentes aos códigos 8109, 8408, 7767.
- comprovantes de retenções do IRRF.
- contrato social de fls.;

A DRJ julgou improcedente a impugnação sob o entendimento de que a autoridade fiscal limitou-se a exigir o valor do imposto apurado pelo contribuinte em sua própria DIPJ.

Em 13-10-2011 (quinta-feira) a parte interessada foi intimada do acórdão acima referido (fl. 1.432) e em 16-11-2011 (primeiro dia após o feriado de 15 de novembro de 2011 que caiu numa terça-feira), ingressou com o recurso de fls. 1.445 a 1.471, repisando os argumentos articulados quando da impugnação, acrescentando, ainda, a inexistência de juros sobre a multa.

Na fl. 1.474 há certidão da autoridade preparadora informando que no dia 14-11-2011 não houve expediente, pois foi ponto facultativo em que se comemorou o dia do servidor público.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

No lançamento por homologação cabe ao sujeito passivo a obrigação de apurar a matéria tributável e o quanto do imposto devido. Em discordando da apuração feita pelo contribuinte a autoridade fiscal efetua o lançamento de ofício onde deve identificar o sujeito passivo, a matéria tributável, o período de apuração e o cálculo do valor devido.

Nos casos em que o sujeito passivo apura a matéria tributável, a base de cálculo, a alíquota incidente e o imposto a pagar, sem informar tal fato em DCTF (Declaração de Crédito Tributário Fiscal), podem surgir duas situações:

- a) a autoridade fiscal, em concordando com a apuração feita pelo sujeito passivo, lavra auto de infração para exigir o imposto apurado pelo próprio contribuinte, mais multa e juros;
- b) em discordando da apuração feita pelo sujeito passivo a autoridade fiscal identifica as omissões ou diferenças de alíquotas existentes e exige o respectivo imposto, acrescido de juros e multa.

No caso dos autos pode se dizer que em relação aos R\$ 120.000,00 (item 002 do auto de infração) tributados com alíquota de 16%, ocorreu a hipótese prevista na segunda parte da letra “b”, acima referida. A matéria tributável e a base de cálculo foram apuradas pelo próprio sujeito passivo. Discordou-se apenas em relação à alíquota. Porém, em relação a tal item não há impugnação, dispensando maiores comentários neste recurso.

Quando ao item 001 do auto de infração, em que o contribuinte apurou o imposto devido e não declarou em DCTF tem-se a situação descrita na letra “a”, antes referida, em que a autoridade fiscal limita-se a exigir o imposto apurado pelo próprio sujeito passivo, não lhe sendo lícito, de ofício, alterar a DIPJ do contribuinte.

Ainda que o artigo 142 do CTN diga que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade fiscal sabe-se que a declaração do contribuinte também é meio hábil à constituição de crédito tributário. Prestada declaração errada cabe a quem a declarou retificá-la, no prazo de cinco anos, sob pena dela produzir os efeitos que lhes são inerentes.

Em tendo alegado erro quanto à base de cálculo de sua declaração tal matéria somente poderia ser examinada por este colegiado e pela autoridade fiscal caso a parte tivesse retificado-a dentro do prazo de cinco anos, o que não se verificou no caso concreto.

Estes fundamentos são suficientes para o julgamento do litígio resultando prejudicadas as demais alegações da parte recorrente. Contudo, em atenção ao que foi dito em

relação à jurisprudência do STJ como fundamento da pretensão da recorrente, observo que tal precedente encontra-se superado e já decidido na sistemática do artigo 543-C, DO CPC, e Resolução nº 08/2008 do STJ:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. SALÁRIOS E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES CEDIDOS. INCIDÊNCIA. IRPJ E CSLL COBRADOS PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. INCIDÊNCIA.

1. Os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

2. Questão já decidida sob a sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008 (REsp 1.141.065/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º.02.10).

3. Com relação ao IRPJ e à CSLL cobrados pela sistemática do lucro presumido das empresas, aplica-se o mesmo entendimento definido para os casos do PIS e da Cofins, tendo em vista a identidade dos fatos geradores.

4. "As empresas optantes pela tributação relativa ao IRPJ e à CSLL pelo regime do lucro presumido não podem excluir da base de cálculo das referidas exações os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária, a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, tendo em vista que não há previsão legal dessas deduções. Entender de modo contrário seria miscigenar dois regimes distintos (lucro real e lucro presumido), ao arrepio da lei". (REsp 963.196/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 08.02.11)

5. Recurso especial não provido. (REsp 1267811, j. em 21-03/2012).

Não desconheço que na prestação de serviços de mão de obra é inviável a presunção de lucro presumido à alíquota de 32%. No entanto, a sistemática do lucro presumido é faculdade colocada à disposição do contribuinte, cabendo a ele optar entre o lucro presumido e o lucro real. O que não pode acontecer é pretender o melhor dos mundos de cada um dos regimes. Isto é, deduzir-se todas as despesas como se fosse lucro real e aplicar base de cálculo do lucro presumido.

Da alegação de não incidência de juros sobre a multa.

Inicialmente, cabe observar que as multas punitivas¹ objetivam desestimular a prática de infração. São constituídas por lançamento de ofício, consubstanciado na lavratura de auto de infração e representam sanção negativa, prevista em lei, que tem como suporte

¹ Ao usar o termo multas punitivas não estamos nos referindo às multas de mora, que inobstante o caráter sancionatório, têm a função de induzir o sujeito passivo a cumprir a obrigação até a data certa.

fático atos omissivos ou comissivos, praticados por quem violou preceito de conduta obrigatória².

Conforme lição de Paulo de Barros, o “que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Neste, um fato lícito, em que não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva”.³

O artigo 161, do CTN, prevê que 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.

Nos termos do § 1º do artigo acima referido, “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

Por sua vez, os artigos 5º, § 3º, e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, os quais grifei, disciplinam a matéria nos seguintes termos:

Art. 5º. O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

...

3º. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do 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.

...

² Para o professor Paulo de Barros, no auto de infração encontra-se uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica que é propriamente de fatos, o consequente dessa norma, que podemos denominar de "sancionatória", estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito passivo ativo e a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título e penalidade. (Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 22a. Edição. 2010. pág. 483.)

³ Curso de Direito Tributário. 22a. Edição. 2010. Ed. Saraiva. pág. 483.

§ 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 do pagamento.

Da conjugação dos dispositivos antes referidos tem-se a incidência de juros pela taxa Selic em relação **aos débitos correspondentes a tributos e contribuições devidos à União**. Aqui, desnecessário apontar a imprecisão terminológica do legislador ao fazer distinção entre tributo e contribuição, como se esta última não fosse espécie daquele. Bastava o legislador ter dito: “aos débitos para a União, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos em lei, incidirá juros.”

Interessa identificar a possibilidade de se incluir as multas como se tributos fossem, pois o 3º do CTN, abaixo grifado, de forma expressa, excluiu as penalidades decorrentes de ato ilícito.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No momento em que o artigo 3º, de forma expressa, não inclui no conceito de tributo sanção decorrente de ato ilícito, necessário que se investigue a natureza da multa aplicada nos casos de lançamento de ofício.

Sempre que houver necessidade de auto de infração é porque o sujeito passivo, de forma dolosa ou não, deixou de observar as exigências da lei. Nestas circunstâncias, além do tributo decorrente do fato gerador, exige-se uma multa. Tal multa tem como causa não o fato gerador, mas sim a conduta do sujeito passivo que, por ato omissivo ou comissivo, deixou de cumprir com a obrigação prevista em lei.

Quando se fala em juros sobre a multa não se pode confundir correção monetária, instrumento utilizado para manter o padrão da moeda, com juros. Igualmente, não se pode esquecer que a correção monetária, em matéria tributária, é sempre decorrente de lei.

Da mesma forma que, em matéria tributária, a correção monetária é sempre decorrente de lei⁴, quanto aos juros tem-se o mesmo critério. No entanto, a questão aqui analisada não são os juros sobre os tributos, mas sim os juros sobre a multa.

Se o legislador tivesse dito que “sobre os débitos para com a União incidirá juros calculados pela taxa selic”, não haveria dúvidas da incidência destes sobre a multa aplicada. Porém, assim não fez o legislador, mas nem por isto deve o interprete ficar limitado ao texto da lei. Há que analisar a norma como integrante de um sistema. Foi nesta linha de pensamento que, em ocasião passada, achei desprovida de qualquer raciocínio lógico a não incidência de juros sobre a multa. No meu entender, naquela ocasião, multa é débito tributário e sobre débito tributário deve incidir juros.

Apesar de decisões do passado, reflexões acerca do tema continuam a me inquietar e refletir quanto a melhor aplicação do direito. Fiz análise comparativa da natureza

das multas no direito penal e no direito tributário, para os lançamentos por auto de infração. A conclusão a que cheguei é que ambas decorrem de ação ou omissão que constitui violação de preceito obrigatório, cuja sanção prevista é o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Juridicamente, não vejo distinção entre a pena de multa aplicada no direito penal e a exigência desta nas infrações tributárias.

Se correta a premissa de a multa de ofício prevista no direito tributário e as multas pecuniárias do direito penal decorrem de infração, por ação ou omissão do agente imputado, a conclusão a que se chega é que tanto uma quanto a outra têm natureza sancionatória. O dolo e a culpa não dizem respeito à natureza jurídica da multa, mas sim a doseimetria, ou melhor, ao quantum da multa. Pode haver infrações culposas no direito penal punidas apenas com multa.

Voltando à interpretação sistêmica, quando manifestei-me entendendo incidir juros sobre a multa o fiz com base na premissa de que “se não aplicado juros e nem correção sobre a multa o valor desta corrói-se no tempo.” Porém, reflexões futuras apontaram certa insubsistência neste tipo de argumentação. **Se adotar a tese de que, mesmo sem previsão em lei, a correção e os juros devem incidir como preceito de justiça, ter-se-ia que dizer que, igualmente, devem ser corrigidos os valores recolhidos a título de estimativas, carnê-leão, IRRF etc. Não, não é assim, em matéria tributária correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei.**

Nesta linha de raciocínio, qual seja, de que em matéria tributária a correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei. Tendo o artigo 3º, do CTN, excluído do conceito de tributo as sanções decorrentes de atos ilícitos, têm que as multas devida, em caso de auto de infração são sanções impostas a quem deixou de observar preceito obrigatório, a conclusão a que chego é que, sem lei assim prevendo, não se pode cobrar juros sobre as multas decorrentes de sanções tributárias.

Dentre os que pensam de forma diversa, e são maioria, há argumentos de que os juros sobre a multa somente incidem quando esta não é paga no vencimento, isto é, nos trinta dias subsequentes à notificação do auto de infração. Para estes a multa, quando não paga nos trinta dias subsequentes, assume a feição de crédito tributário, devendo incidir juros. O argumento é relevante, lógico e sedutor, mas me parece falho. Explico e exemplifico. Passados quatro anos, por hipótese, de determinada infração, a autoridade fiscal lavra auto de infração exigindo o tributo com juros e correção desde a data prevista para o pagamento deste. A multa, porém, é exigida sem juros. O argumento para a não cobrança de juros sobre a multa, desde o fato gerador, ao que parece, é que esta não teria natureza tributária, pois se assim fosse aplicar-se-ia o disposto no artigo 5º, § 3º, combinado com o artigo 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, pela tese dos que assim pensam, não pago nos trinta dias subsequentes à autuação, algo que não tinha natureza de tributo, num passo de mágica, sem previsão legal para tal, adquire tal qualidade ou atributo. Tal argumento, em que pese a autoridade de quem os defende, não me convence.

Para a douta maioria, como a multa prevista no auto de infração deve ser paga no prazo de trinta dias após a notificação, a partir desta data tem-se uma obrigação pecuniária e sobre ela devem incidir juros, sob pena de não cumprir seu efeito inibitório. Porém, se impugnada, não se pode afirmar que o referido valor tornou-se exigível nos trinta dias subsequentes à notificação. Assim, mais uma vez, o argumento me parece insubsistente.

Como não costumo me limitar ao texto da lei, ou melhor, procuro extrair da lei tudo quanto ela possa oferecer ao interprete, sem que este assumo o papel do legislador. No caso, ao ver a expressão tributo e contribuições me questionei se seria possível lei extrair do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão multa. Não cheguei a tanto. Vi que o legislador chegou ao ponto de citar contribuições, espécie de tributo. Contudo, incluir multa, que sequer espécie de tributo é, equivale a fazer exigência sem lei.

Cobrar juros sobre a multa é lógico, razoável e justo, mas para tal há necessário previsão legal, o que não há.

Apesar dos fundamentos acima elencados, assim não entende a douta maioria deste colegiado, razão pela qual ressalvo meu entendimento pessoal, adotando, para efeitos deste julgado, o entendimento da douta maioria que nega provimento ao recurso no que diz respeito aos juros sobre a multa.

ISSO POSTO, voto no sentido negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva