



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

Processo n° 10630.720016/2010-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.386 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria PIS. COFINS
Recorrente ALCANA DESTILARIA DE ALCOOL DE NANUQUES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

DIREITO A CRÉDITO BÁSICO DE PIS E COFINS. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito. Não tendo o contribuinte apresentado qualquer elemento probatório do seu direito, deve prevalecer a decisão administrativa que não homologou o pedido de ressarcimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Andréa Medrado Darzé, Relatora, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Nanci Gama, que davam parcial provimento para afastar a incidência dos juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

[assinado digitalmente]
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

[assinado digitalmente]
Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Luiz Feistauer de Oliveira, Andréa Medrado Darzé, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ em Juiz de Fora que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para exonerar o crédito tributário relativo à Cofins, no valor de R\$ 57.402,96, fato gerador 31/06/2007 e alterar para 08/02/2006, o termo inicial da multa regulamentar, referente ao 4º trimestre de 2005. Registre-se que, relativamente aos lançamentos de CSLL retida na Fonte, Cofins retida na fonte e Pis retido na fonte, foram efetuados os pagamentos (DARF de fls, 55 a 580), os quais, se ainda não foram, deverão ser aproveitados para amortização das referidas exigências.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte, acima identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0610300 2008 004670, que se encontra juntado aos processos nº 10630.000256/200909, 10630.000268/200925 e 10630.000269/200970, segundo o Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 41), foram lavrados, em 01/02/2010, com ciência do sujeito passivo em 08/03/2010, os seguintes Autos de Infração: (...)

Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, constante dos Autos de Infração, a autoridade fiscal relata as seguintes infrações:

001 FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO PIS INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Valor declarado em Dacon, não contabilizado, não informado em DCTF e não recolhido, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, anexo a este auto de infração e dele parte integrante e indissociável.

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/70; Arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

002 PIS FATURAMENTO INCIDÊNCIA CUMULATIVA DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO incidência cumulativa

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados pelo

contribuinte, relativo ao ano base de 2006 a seguir discriminados, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, anexo, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 0, 26 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

003 PIS FATURAMENTO INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados pelo contribuinte, relativo ao ano base de 2005 a seguir discriminados, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, anexo, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 149 da Lei nº 5.172/66; Arts. 1º, 2º, 4º e 10 da Lei nº 10.637/02, IN SRF N. 594/2005.

004 DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA CONDIÇÃO DE OMISSÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA NO DACON

O sujeito passivo omitiu ou prestou 'informação inexata ou incompleta em relação aos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais Dacon, do ano de 2005, ficando sujeito a multa legal correspondente, conforme relatório de auditoria fiscal, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Tendo em vista que a multa mínima aplicável é de R\$ 500,00, por declaração, o crédito tributário está constituído como abaixo:

DACON 1º TRIMESTRE/2005 Prazo de entrega 29/07/2005 Termo inicial da multa 30/07/2005 Multa mínima aplicada R\$ 500,00

2º TRIMESTRE/2005 Prazo de entrega 05/08/2005 Termo inicial da multa 06/08/2005 Multa mínima aplicada R\$ 500,00

3º TRIMESTRE/2005 Prazo de entrega 08/11/2005 Termo inicial da multa 09/11/2005 Multa mínima aplicada R\$ 500,00

4º TRIMESTRE/2005 2005 Prazo de entrega – 07/02/2006 Termo inicial da multa 08/02/2005 Multa mínima aplicada R\$ 500,00

ENQUADRAMENTO LEGAL Art. 7º, inciso IV, e parágrafos 1º e 3º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051/2004 a partir de 30/12/2004; IN SRF 540/2005 e IN SRF 543/2005.

001 COFINS INCIDÊNCIA CUMULATIVA DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO REGIME CUMULATIVO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados pelo contribuinte, referente ao regime cumulativo, dos anos base de 2005 a 2007, a seguir discriminados, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, anexo, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts, 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 o Decreto nº 4.524/02.

002 COFINS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO REGIME NÃO CUMULATIVO.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados pelo contribuinte, referentes ao regime não cumulativo, dos anos de 2006 a primeiro semestre de 2008, a seguir discriminados, conforme consta do Relatório de Auditoria Fiscal, anexo, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 149 da Lei nº 5.172/66; Arts. 1º, 2º, 5º e 11 da Lei nº 10.833/03.

003 COFINS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

Valor declarado em Dacon, não contabilizado, não informado em DCTF e não recolhido, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, anexo a este auto de fração e dele parte integrante e indissociável.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03.

.....

001 CSLL RETIDA NA FONTE E NÃO RECOLHIDA EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO

Valores apurados conforme Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração, contabilizados e não recolhidos/declarados, referente ao ano calendário de 2005, a seguir discriminados:

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 30 e 31 da Lei nº 10.833/03;

.....

001 COFINS RETIDA NA FONTE E NÃO RECOLHIDA EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO

Valores apurados conforme Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração, contabilizados e não recolhidos/declarados, referente ao ano calendário de 2005, a seguir discriminados:

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 30 e 31 da Lei nº 10.833/03;

.....

001 PIS RETIDO NA FONTE E NÃO RECOLHIDO EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO

Valores apurados conforme Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração, contabilizados e não recolhidos/declarados, referente ao ano calendário de 2005, a seguir discriminados:

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 30 e 31 da Lei nº 10.833/03.

No Relatório de Auditoria Fiscal RAF, de fls. 40 a 55, encontram-se consolidadas conclusões do trabalho fiscal no item “B” denominado “Cotejo das informações Contábil Fiscais”.

Consoante o RAF, ficou caracterizada a necessidade de aplicação da multa de 150% por fraude e sonegação fiscal, tendo em vista as diversas atitudes tomadas pelo contribuinte antes e durante o procedimento fiscal com o intuito de se eximir da tributação e/ou dificultar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Administração Tributária.

Ainda conforme o citado relatório foi formalizada a representação fiscal para fins penais.

A empresa apresentou, em 07/04/2010, a impugnação de fls. 510 a 535, na qual requer, após relatar os fatos e apresentar suas alegações, o que se segue:

Diante do exposto, requer a IMPUGNANTE (i) o imediato reconhecimento da extinção dos débitos relativos aos autos de infração de fls. 25/39, com a consequente baixa dessa exigência do processo administrativo em referência e de todos os registros da Receita Federal do Brasil — RFB, em virtude do pagamento realizado, como explicado no item I; (ii) decretação da integral improcedência dos autos de infração que integram o processo administrativo nº 10630.720016/201050, com exceção daqueles quitados.

Caso alguma parcela dos autos de infração lavrados seja mantida, pleiteia a IMPUGNANTE a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício, em virtude de ausência de base legal para essa cobrança.

Finalmente, IMPUGNANTE, com base, dentre outros, no princípio da ampla defesa e da verdade material, protesta pela juntada de documentos e informações no curso desse processo administrativo, a fim de comprovar a integral improcedência dos autos de infração que compõem esse processo administrativo, e que continuam em discussão.

A DRJ em Juiz de Fora julgou improcedente a impugnação apresentada nos seguintes termos:

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONTABILIZAÇÃO.

O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso, o resultado fiscal não pode ser afetado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONTABILIZAÇÃO.

O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso, o resultado fiscal não poderá ser afetado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os débitos de qualquer natureza com a União, não liquidados nos devidos prazos, dentre os quais se inclui a multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA.

Cabe à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que confirmam a elas força probante.

SANEAMENTO DE IRREGULARIDADES. POSSIBILIDADE.

São passíveis de saneamento as irregularidades, incorreções e omissões que não se refiram à incompetência do agente ou ao cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano calendário: 2005

DACON. MULTA REGULAMENTAR.

É cabível a aplicação da multa regulamentar quando o DACON é encaminhado, com informações incorretas ou omitidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões de sua Impugnação e esclarecendo que procedeu ao pagamento integral da multa regulamentar (infração 04).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Como é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia gira essencialmente em torno da existência nos autos de prova (i) da existência e procedência

créditos de PIS/COFINS apropriados pelo contribuinte no regime não cumulativo; (ii) do equívoco nas retenções das referidas contribuições sobre a remuneração de serviços prestados pela pessoa jurídica Stéfani Comercial S.A. (código 5960). Isso porque, quanto às demais questões ou houve pagamento ou não foi objeto de recurso/impugnação.

Pois bem. Do confronto entre os dados levantados pela fiscalização no Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos TCDS nº 0003 e as respostas da Recorrente, foram apuradas as seguintes infrações: (i) falta ou insuficiência de recolhimento – incidência não cumulativa (ii) diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado ou pago – regime não cumulativo, (iii) diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado ou pago incidência cumulativa.

A exigência do crédito tributário do regime não cumulativo decorreu da glosa integral dos créditos lançados em DACTON, uma vez que supostamente não teriam qualquer respaldo na contabilidade do contribuinte. De acordo com a fiscalização *"a Dacton apresentada pelo fiscalizado foi montada para gerar créditos de Cofins a compensar, uma vez que os dados nela constantes não possuem respaldo na contabilidade"*.

Em sua defesa, alega o contribuinte que efetivamente não contabilizou referidos créditos, mas que essa atitude decorreu da celeuma que existia na época a respeito da forma de escrituração dos créditos de PIS/Cofins nas demonstrações financeiras. Assim, não registrou a compensação contabilmente, mas a reportou devidamente na DACTON e DCTF do período.

Afirma, ainda, a Recorrente que o Ato Declaratório Interpretativo SRF 03/07 bem reflete as dúvidas que existiam à época sobre a forma de apropriação dos créditos de PIS/Cofins não cumulativos na contabilidade dos contribuintes e que o próprio parágrafo único do artigo 2º desse ato normativo comprova que o contribuinte poderia adotar o procedimento que lhe conviesse para controlar os créditos dessa contribuições no regime não cumulativo, até mesmo sem os considerar como um ativo fiscal, desde que mantivesse controle extra contábil à disposição da fiscalização.

Sem entrar no mérito a respeito da forma correta de contabilização dos créditos de PIS e COFINS e se, efetivamente, o mero controle extra contábil desses créditos seria suficiente para legitimar a sua apropriação para fins de abatimento do valor devido a título dessas contribuições, certo é que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova da existência e procedência dos créditos de PIS/COFINS que lançou na DACTON.

Pelo contrário, limitou-se, durante todo o processo administrativo, a alegar que teria um controle extra contábil, sem o trazer, todavia, aos autos. E não é só: apenas com o recurso voluntário trouxe uma cópia do Livro de Registro de Entradas, sem apresentar qualquer cotejo dos registros ali existentes com os valores apropriados como créditos, o que não é suficiente para reverter a glosa procedida pela fiscalização. De fato, as informações desse tipo de livro não são suficientes, para por si só, verificar se as aquisições efetivamente se referem a insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS. Para tanto, teria o contribuinte que trazer mais elementos de prova, o que não foi feito.

Neste contexto, vale esclarecer que, ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador prescreve expressamente no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, a necessidade de que o lançamento seja instruído com prova concludente de que o evento tributário ocorreu em estrita conformidade com a descrição da hipótese normativa. Logo

adiante, determina, ainda que de forma implícita, que, caso o sujeito passivo apresente defesa contra o ato lavrado pelo Fisco, devidamente acompanhada de provas de suas alegações, o ônus passa a ser novamente da Fazenda, a quem incumbirá comprovar o descabimento da impugnação.

Ao assim prescrever, deixou claro o legislador que a linguagem jurídica dos atos de gestão tributária, quando o sujeito competente para expedir-la seja o Estado-Administração, deve estar devidamente respaldada em provas. Ausentes estas, ilegítima aquela.

Por outro lado, quando o fato seja alegado pelo próprio particular, a ele compete demonstrar a veracidade de suas afirmações, igualmente por meio de provas. Afinal, também aqui se aplica a máxima processual de que a prova compete a quem alega, prevista expressamente no art. 333, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo.

No caso concreto, o Recorrente alega a existência de créditos do regime não cumulativo e seu uso para abater os débitos de PIS/COFINS apurados pela fiscalização e, em relação aos quais, não se insurge. Por conseguinte, competia exclusivamente a ele a prova do alegado. Assim, deveria ter apresentados todos os documentos necessários à demonstração do seu direito, o que não foi feito.

Neste cenário, acompanho integralmente a decisão recorrida quando afirma o seguinte:

A opção por outro procedimento, que não seja o de registrar os créditos em comento como ativo fiscal, implica a realização dos ajustes na contabilidade, para não alterar o resultado fiscal, e a manutenção do controle extracontábil desses créditos, o que não ocorreu no presente caso.

Desse modo, as informações prestadas no Dacon, relativamente aos créditos, não socorrem a impugnante, uma vez que não encontram respaldo na sua contabilidade, cabendo-lhe o ônus de comprovar a existência do pretense crédito, por meio de documentação hábil e idônea. No presente caso, face à ausência dos mencionados ajustes, de controles extracontábeis e da escrituração dos créditos de Pis e da Cofins como ativo fiscal, a fiscalização os considerou inexistentes, efetuando a sua glosa e a exigência das contribuições nos valores correspondentes aos créditos descontados.

Sobre essa questão, a impugnante reclama que não teve a oportunidade de apresentar, durante a fiscalização, os controles dos créditos, que mantém extracontabilmente, optando a autoridade fiscal por simplesmente autuar diretamente a fiscalizada.

O procedimento a cargo da fiscalização tem cunho, eminentemente investigatório, caracterizado pela coleta de dados relativos às operações desenvolvidas pelo fiscalizado e pela verificação dos seus reflexos tributários. Assim, a autoridade fiscal, ao identificar a infração e juntar as provas necessárias à caracterização da mesma, não está obrigada a abrir espaço à defesa do contribuinte antes de efetuar o lançamento.

Se, ao final da fase inquisitória ocorreu um lançamento de ofício, a garantia ao contraditório e à ampla defesa nascem com a regular intimação do sujeito passivo da autuação, oportunidade em que ele poderá impugná-la, inaugurando a fase litigiosa do procedimento. Sendo esse o momento de se defender das acusações e de trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de

discordância, as razões e provas que possuir, nos termos do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, já transcrito.

Dessa forma, no que diz respeito à glosa de créditos não contabilizados, cabia à impugnante o ônus de provar que os pretensos créditos de fato existiam, carreando aos autos, na fase impugnatória, toda a documentação necessária para esse fim, bem como os controles extracontábeis que alega possuir.

Assim, como a Recorrente não comprovou a existência dos créditos, devem ser mantidas as glosas. Ressalte-se, neste ponto, que é apenas retórica a afirmação da Recorrente no sentido de que “*não se pode aceitar o raciocínio da fiscalização, eis que o mesmo levaria ao resultado inusitado e irreal de a IMPUGNANTE não ter qualquer crédito de PIS não cumulativo a recuperar, e que ao negar a possibilidade de compensação dos créditos de COFINS no presente caso, a fiscalização acaba por considera-los como receita tributável pelo COFINS, precisamente o que a legislação proibiu*”. Afinal, não basta a alegação de fatos/direitos. É necessária a sua prova.

A mesma realidade se verifica em relação ao crédito tributário do regime cumulativo. Com efeito, o lançamento nesta parte decorreu da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago.

No que se refere à competência junho/2006, a Recorrente alega que os valores de R\$ 891,00 e R\$ 2.260,50, referentes ao PIS, e os valores de R\$ 4.104,00 e R\$ 10.412,00, referentes à Cofins, foram lançados equivocadamente à conta de Pis-retido a recolher e de Cofins-retida a recolher, devendo ser excluídos da autuação. De acordo com a Recorrente tais valores foram apropriados como retenção das referidas contribuições sobre a remuneração de serviços prestados pela pessoa jurídica Stéfani Comercial S.A. (código 5960), mas essas retenções foram feitas indevidamente, na medida que a operação envolvia a compra de tratores agrícolas.

Ocorre que, mais uma vez, a Recorrente não traz qualquer prova que lastreie as suas alegações. E tratando-se de fato modificativo de direito (afinal, o crédito foi por ela mesmo escriturado), compete exclusivamente a quem alega o ônus da sua prova.

No que toca aos débitos apurados sob o regime cumulativo, sustenta a Recorrente que a origem e a compensação desses créditos foram devidamente declaradas em DACON, sendo o valor do PIS/COFINS devidos, após as compensações, declarado nas competentes DCTF's.

Quanto a este ponto, entendo que também deve ser mantida a atuação por acatar integralmente as razões da decisão recorrida quando afirma o seguinte:

Cumprе esclarecer que nesse item da autuação são exigidos valores do Pis e da Cofins, incidência cumulativa, não comportando dedução dos créditos sobre receitas sujeitas à incidência não cumulativa. A utilização de eventuais créditos da não cumulatividade nesse caso, se possível, seria por meio de entrega de declaração de compensação.

Contudo, tais créditos são vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno e somente poderão ser usados para dedução das Contribuições devidas, não podendo ser objeto de ressarcimento ou compensação.

Assim, também quanto a este ponto deve ser mantida a exigência.

Por fim, alega a Recorrente que não poderia ser exigidos juros sobre a multa. O suposto fundamento para aplicação dos juros sobre a multa seria o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 que assim prescreve:

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.

Da simples leitura deste enunciado normativo, verifica-se que o legislador determina a incidência de juros sobre os *débitos a que se refere este artigo*. Já *caput* determina os *débitos para com a União são aqueles decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, os quais, por sua vez, deverão ser acrescidos de multa de mora*.

Ao assim prescrever, o legislador deixou claro que a base de cálculo é apenas o tributo, já que foi esta a definição de débito adotada por este artigo.

Mas não é só pela questão semântica que o termo “débito”, empregado no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, deve ser assim interpretado. Também por força do disposto no artigo 112 do CTN deve ser esta a interpretação do presente dispositivo legal

Isto porque, ao estabelecer a incidência de juros de mora sobre os débitos de que trata o *caput* do artigo 61, que devem ser calculados à taxa Selic, o legislador tributário previu remuneração ante a demora no recebimento de receita pública esperada pelo sujeito ativo e, portanto, ali pertinente. Não é o caso da multa de ofício, que tem caráter penal, cujo ingresso não é esperado pela Fazenda Pública, pelo contrário, é regra que se pretende nunca ser aplicada. Por essa razão, não é pertinente a incidência de juros remuneratórios sobre a multa de ofício, que sequer é mencionada no referido dispositivo, assim como também não é devido o juro sobre a multa de mora, que permanece fixa até a liquidação do principal, a despeito dos longos anos transcorridos.

Deveras, o débito mencionado no *caput* da norma em questão refere-se tão-somente ao valor do tributo devido (principal), que não pode em momento algum ser confundido com o termo “crédito tributário”, pois tal interpretação traria enorme contradição na aplicação da norma.

Logo, da mesma forma que não incidem juros de mora sobre a multa de mora, não devem incidir os mesmos juros sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

Diversamente do que sustenta a DRJ, o conceito de crédito débito definido neste artigo não abrange a multa de ofício, pois o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 ao tratar do termo “débitos para com a União” ali previsto logo explica que são os “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, pelo que deve ser

interpretado nessa dimensão, ou seja restritivo aos “tributos e contribuições”, nunca às penalidades, como orienta o artigo 112 do CTN.

Nesse sentido já decidiu este E, Conselho em diversas oportunidades:

Número do Recurso: 157078

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 19515.003663/2005-27

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Recorrida/Interessado: COOPERATIVA CENTRAL DE LATICÍNIOS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Data da Sessão: 23/01/2008 01:00:00

Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Decisão: Acórdão 101-96523

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Ementa: [...]

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

RO Negado.

RV Provido em Parte.

Número do Recurso: 160718

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 16327.000106/2003-11

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJE OUTRO

Recorrente: BSA COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S.A. (SUCEDIDA POR INCORPORAÇÃO ITAUBANK COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.)

Recorrida/Interessado: 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Data da Sessão: 17/09/2008 00:00:00

Relator: Leonardo de Andrade Couto

Decisão: Acórdão 103-23566

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak,

Ementa: [...]

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

[...]

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso voluntário, apenas para afastar a incidência juros sobre a multa, mantendo, relativamente às demais questões, integralmente a decisão recorrida.

[Assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé

Voto Vencedor

Considerações iniciais

Pela minudência e fidedignidade dos fatos adoto o relatório da Ilustre Conselheira do voto vencido e no sentido de evitar formalismo desnecessário, adoto também os fundamentos relativos às demais questões já analisadas, **exceto** a questão referente à **incidência de juros sobre o montante das multas de ofício**, matéria objeto da divergência

aberta na sessão de julgamento deste processo, conforme consignado no acórdão acima explicitado.

Estabelecidos os balizamentos acima, cingir-se-á a análise a seguir quanto à matéria referente à incidência de juros de mora sobre o montante das multas de ofício.

Assim com a devida vênia à ilustre Relatora, os fundamentos adiante consignados seguem interpretação distinta.

Juros de mora sobre a multa de ofício. Aplicabilidade

Observa-se que o ponto fulcral da divergência reside na interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e seu § 3º:

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.

Em uma análise perfunctória poder-se-ia inferir que a interpretação literal do dispositivo supra resolveria de plano a questão, notadamente quanto ao sentido do vocábulo "débitos" veiculado no *caput*, apontando para a inaplicabilidade dos juros de mora sobre as multas de ofício, no entanto, a interpretação literal não é bastante para o caso ora em exame conforme se verifica a seguir.

Considerando-se que o ordenamento jurídico brasileiro, dada a sua unidade sistemática, não comporta a incompatibilidade de normas cabe então perquirir a coerência e a completude do ordenamento jurídico brasileiro no tocante às normas tributárias que tratam da matéria em foco.

Nesse sentido, observe-se o suporte normativo a seguir transcrito:

Código Tributário Nacional

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

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

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.(gn)

*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.”(gn)*

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

Lei nº 9.430, de 1996:

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.(gn).

Dessume-se dos dispositivos acima transcritos que os juros de mora, *ex vi* do art. 161 do CTN, incidem quando da insuficiência ou do retardo do pagamento do crédito tributário, qualquer que seja a intenção do contribuinte ou o motivo do atraso, não distinguindo o artigo em destaque quanto à natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, uma vez que dispõe que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, [**seja qual for o motivo determinante da falta**].

Utilizando-se das técnicas interpretativas de hermenêutica, para além da interpretação gramatical, verifica-se que uma interpretação sistemática da legislação aponta para uma unidade semântica quanto à definição de crédito tributário, existindo um viés de coerência normativa que permite a compreensão de que os débitos para com a União, *decorrentes de tributos e contribuições*, abrangem um crédito tributário não integralmente pago, seja a título de tributo ou penalidade.

Assim, com escopo na premissa normativa estampada nos artigos do CTN acima transcritos, infere-se do cotejo do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 43 da citada lei, que o sentido finalístico das normas, notadamente o art. 61 é de estabelecer que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, cujo objeto do pagamento seja tributo ou penalidade sofrem a incidência de juros de mora.

O entendimento acima exposto encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF, conforme a seguir ementado:

AC CSRF nº 9202-01.806, de 24/11/2011:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Anocalendário:

1997 JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

AC CSRF nº 9202-01.991, de 16/02/2012:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.(gn)

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806.

Corroboram os fundamentos acima destacados o recente julgado da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que se manifestou nos termos a seguir transcritos:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.446.073 - SP (2014/0072665-2) ,
MINISTRO HUMBERTO MARTINS, julgado em 03/03/2015:

EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL.

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. ISENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NA FORMA DO § 2º DO ART. 63 DA LEI N. 9.430/96. PUBLICAÇÃO DA DECISÃO QUE REVOGA A LIMINAR PARA CONSIDERAR DEVIDO O TRIBUTO.

*PRAZO DE TRINTA DIAS. PAGAMENTO DA EXAÇÃO FEITO A DESTEMPO E A MENOR. **POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. PRECEDENTES.***

Colaciona-se ainda excertos do voto do Relator:

No caso dos autos, o Tribunal de origem ressaltou que, não obstante o débito tributário da recorrente tenha tido a exigibilidade suspensa por força de liminar concedida em 17/8/1994, posteriormente cassada em 20/3/1996, e de recurso administrativo, de cuja decisão final mantendo a cobrança foi intimada a autora em 13/11/1996, mas apenas em fevereiro e março de 1999 promoveu o recolhimento insuficiente dos tributos, justifica-se a cobrança da multa de ofício pelo Fisco, bem como dos juros de mora.

É o que se infere da leitura do seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 325/326, e-STJ):

"De todo este contexto, extrai-se que efetuado recolhimento a menor do IRPJ e da CSSL nos períodos de 07/94 e 08/94, quando acobertada por liminar concedida em 17.08.94, posteriormente cassada em 20.03.96. Lavrados os Autos de Infração em 06.09.95, com exigência de multa de ofício no percentual de 100% e juros de mora, considerou o fisco a referida decisão e manteve a suspensão da exigibilidade. Contra referidos autos, houve impugnação e recurso administrativo, de cuja decisão final mantendo a cobrança foi intimada a autora em 13.11.1996. E, mais tarde, em fevereiro e março de 1999, promoveu o recolhimento insuficiente dos tributos, nos moldes da MP n. 1.807/99 e desistiu da ação judicial.

A cobrança do saldo remanescente incluiu a multa de ofício, agora no patamar de 75%, desde o vencimento em 09.10.95 (trinta dias após a lavratura do auto de infração) e juros de mora sobre a mesma.(gn)

Não há como visto, qualquer ilegalidade. E pelo que se vê, houve aplicação do art. 63 da Lei n. 9.430/96 c/c art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional."

Das razões acima expendidas, verifica-se que o Tribunal a quo decidiu de acordo com jurisprudência desta Corte, de modo que não merece reforma o acórdão recorrido.(gn).

Conclui-se portanto que a incidência de juros de mora sobre o montante da multa de ofício está respaldada em base legal específica, conforme escorreitamente analisado pela r. decisão de primeira instância.

De relevo ainda assinalar que é inaplicável à espécie as disposições do artigo 112 do CTN, visto que a premissa para as hipóteses de seus incisos é que haja o elemento dúvida, premissa essa afastada no presente caso, visto que a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício repousa sobre base legal expressa conforme acima explicitado.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada