



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

Processo nº 10865.720604/2015-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.138 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria IPI
Recorrente DISNAC - INDÚSTRIA NACIONAL DE PRODUTOS DE BORRACHA LTDA. - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/05/2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRIGENTES. ATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. NÃO COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO.

Na linha da consagrada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do dirigente com base no artigo 135 do CTN (REsp 1.101.728/SP). Tal conclusão não se modifica em razão do lançamento ter sido efetuado com base no artigo 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010) - realocação do artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979 -, uma vez que se trata de norma veiculada por meio de legislação ordinária, em dissonância com o que prescreve a legislação complementar, e que portanto não merece aplicação, também de acordo com a jurisprudência do STJ (REsp 1.641.491).

REPRODUÇÃO DAS DECISÕES DEFINITIVAS DO STJ, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC.

No julgamento dos recursos no âmbito do CARF devem ser reproduzidas pelos Conselheiros as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, em conformidade com o que estabelece o art. 62, §2º do Regimento Interno.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para i) excluir a responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thome Daud; e ii) a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração para cobrança de valores devidos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), bem como juros de mora, multa de ofício de multa regulamentar.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de impugnação a autos de infração lavrados pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, sendo que o primeiro deles refere-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados lançado, não escriturado, não declarado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, nem recolhido nos prazos estabelecidos pela legislação, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 112,50%, totalizando R\$ 926.967,07, à data da autuação. O auto de infração de fl. 15, refere-se à multa regulamentar, no valor total de R\$ 5.500,00 imputada em virtude da apresentação de DCTF sem a informação dos saldos devedores de IPI. Também foi apontada a responsabilidade solidária da sócia Wilma Thome Daud, com fundamento no art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), bem como lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, com base no inciso I do art. 1º e no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990.

Foi apontado no Relatório Fiscal que o sujeito passivo lançou IPI nas notas fiscais emitidas e escriturou o imposto no Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI e Livro Registro de Saídas, mas não declarou os saldos devedores em DCTF, nem recolheu os respectivos valores.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, assinada por procurador habilitado, na qual alega a inaplicabilidade de multa agravada, pois não teria sido apontada a justificativa para tanto, nem a circunstância agravante, prevista no art. 68 da Lei 4.502/1964, que teria sido detectada pelo autuante, sendo que a mera indicação não seria suficiente para a aplicabilidade do referido dispositivo, devendo ser feita prova da sua efetiva ocorrência.

Contesta a exigência de juros de mora, calculados pela Taxa Selic, e cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, bem como trecho do relatório da votação da Lei 9.430/1996, na Câmara dos Deputados, em que é abordado o artigo 61 (cuja numeração inicial era 63), aprovado pelo plenário na sessão de 20/11/1996 (sem destaques ou emendas em relação ao dispositivo tratado). Argumenta ainda que apenas parte do crédito tributário exigido no auto de infração tem como fato gerador a imposição de multa (arts. 113, §1º c/c 139 do CTN) e, considerando que a impugnação suspende a sua exigibilidade (art. 151, III, CTN), seria inegável que não transcorreu o prazo para adimplemento da multa de ofício. Não vencida a obrigação, seriam descabidos encargos moratórios.

Alega não desconhecer a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que os artigos 113 e 161 do CTN não vedam a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Contudo, considera que tais precedentes devem ser lidos em sua integralidade, considerando a situação fática que os originou. E, na hipótese de se entender cabível a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, deve ser observado como termo inicial o dia subsequente ao prazo que o contribuinte teria para adimplemento voluntário da obrigação, nos termos do artigo 21, §3º, do Decreto n. 70.235/1972.

Aponta ainda que as DCTFs negligenciadas serviriam, exclusivamente, para noticiar à RFB o montante dos tributos devidos, entre eles o IPI aqui exigido, e que tanto a não entrega destes arquivos fiscais quanto o não recolhimento do imposto devido representam aspectos complementares de uma só atividade delitiva, representada pelo inadimplemento do tributo (obrigação principal). A entrega de DCTF sem contemplação do IPI devido seria simples “conduta-meio” que teria servido ao aperfeiçoamento do delito-fim penalizado com a multa de 112,5%. Assim, a prática de uma única conduta, resultou na aplicação de duas multas, o que seria descabido pela observância do princípio penal e fiscal da consunção, segundo o qual, em síntese, a transgressão mais aguda, necessariamente, deve absorver a mais branda, ou o delito-fim deve englobar o delito-meio, para fins de imputação da correspondente sanção. Por decorrência, deve ser cancelada a multa regulamentar.

Finalizando, solicita que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e quanto ao mérito, sintetiza suas pretensões nos seguintes termos (fl. 155):

“- reduzir a multa majorada de 112,5% para o percentual ordinário de 75%;

- afastar a aplicabilidade de juros de mora (selic) sobre a multa de ofício; e

- cancelar a multa disciplinar de R\$ 500,00 por DCTF entregue com dados supostamente incorretos.”

A DRJ de Porto Alegre julgou a impugnação apresentada pelo Contribuinte em 21/08/2015, concluindo pela parcial improcedência da autuação fiscal, como se depreende da ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/05/2013

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivas as parcelas não contestadas do lançamento, nos termos do processo administrativo fiscal.

MULTA MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não estando apontada a circunstância agravante que teria motivado o agravamento da multa de ofício, cabível a sua redução ao percentual de 75%.

MULTA REGULAMENTAR.

Presente a circunstância tipificada em lei, deve ser exigida a multa regulamentar prevista para as hipóteses de entrega de DCTF com incorreções ou omissões.

Cientificada do resultado do julgamento em 08/09/2015 (AR de fls 100), na data de 08/10/2015 foi interposto recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) pela empresa Recorrente.

As razões expostas na peça dirigida a este Conselho são as mesmas daquelas apresentadas na impugnação, com relação à impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e sobre a consunção relativa às multas aplicadas. Ademais, a Recorrente clama pela decretação de nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa, uma vez que indevidamente considerou como não impugnada a questão da responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thome Daud, sendo que, na realidade, foi tempestividade protocolada em seu nome impugnação ao lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O Recurso Voluntário é tempestivo, o patrono encontra-se regularmente constituído nos autos, assim dele tomo conhecimento.

Primeiramente, saliento que os valores exonerados pelo DRJ estão abaixo do limite de alçada estabelecido pela Portaria n. 63 do Ministério da Fazenda, de 09 de fevereiro de 2017, não havendo, portanto, recurso de ofício a ser julgado. Permanece, assim, incólume o acórdão *a quo* sobre a redução da multa agravada para 75%, uma vez que o agravamento da penalidade não foi devidamente motivado no lançamento tributário.

Ademais, as questões da exigência do IPI acrescido de juros de mora e a incidência de multa de ofício sobre o débito encontram-se preclusas, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.35/72, já que não foram contestadas pela Contribuinte.

O que resta então para o presente julgamento é (i) a responsabilidade da Sra. Wilma Thome Daud; (ii) a consunção relativa às multas aplicadas; e (iii) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

1. DA RESPONSABILIDADE DA SRA. WILMA THOME DAUD

A Recorrente traz aos autos (fls 244 a 257) a cópia da impugnação protocolada pela Sra. Wilma Thome Daud, em 23/04/2015, com carimbo da DERPFCAC/LUZ e assinatura da servidora responsável. Contudo, tal impugnação não havia sido oportunamente juntada ao processo, o que fez com que a instância *a quo* entendesse como "não impugnado" o ponto da responsabilidade solidária.

É por esse motivo que, com razão, a Recorrente aponta preterição do direito de defesa por parte da Sra. Wilma Thome Daud, que acarretaria nulidade da decisão da DRJ nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Contudo, deixo de analisar a questão da nulidade com fulcro no artigo 59, §3º do mesmo diploma legal, cujo texto dispõe: "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta." Vejamos.

No Relatório Fiscal constam as seguintes informações a respeito da atribuição da solidariedade à sócia da empresa autuada:

3.1 Em decorrência das irregularidades apontadas no item "2.1 – Saldos Devedores de IPI Não Declarados em DCTF e Não Recolhidos", foram adotadas as seguintes providências fiscais:

(...)

3.1.2 – Foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva (atribuída a responsabilidade solidária aos sócios dirigentes), conforme dispõe o 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010) em razão do não recolhimento do imposto nos respectivos prazos legais.

Por sua vez, o termo de sujeição passiva foi singelamente lavrado nos seguintes termos:

1.1 – SALDOS DEVEDORES DE IPI NÃO RECOLHIDOS => Conforme consta do item 2.1 do Relatório Fiscal da referida ação fiscal (em anexo), o sujeito passivo deixou de recolher os débitos de IPI no montante original de R\$ 1.427.736,93:

1.1 – O imposto foi lançado nas notas fiscais emitidas mas não foram recolhidos, razão pela qual foi lavrado este Termo, conforme determina o disposto no art. 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), que diz:

“Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal

Ou seja, a autoridade fiscal entendeu por bem lavrar o auto de infração com responsabilização solidária da Sra. Wilma Thome Daud unicamente com base no artigo 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), que nada mais é do que a realocação do artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979.¹ Ambos os dispositivos previam a responsabilidade de pessoas físicas (diretores, gerentes ou sócios) pelo simples inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, em hialina afronta ao que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário² Nacional, dentro do limite de competência que lhe foi conferido pelo artigo 146, inciso III da Constituição Federal.

Sobre tal sorte de situação, o Poder Judiciário já se manifestou em diversas oportunidades, sendo que atualmente os recursos especiais da Fazenda Nacional tentando fazer prevalecer tais despropositados dispositivos legais - com *status* de lei ordinária, em dissonância com a legislação complementar sobre o tema (artigo 135, inciso III do CTN) - têm seus seguimentos monocraticamente negados pelos ministros do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"). Como exemplo, destaco abaixo a recentíssima decisão³ da lavra da Ministra Regina Helena Costa, proferida no REsp 1.641.491:

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento de agravo legal em agravo de instrumento, assim ementado (fls. 115/118e):

(...)

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa ao art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, alegando-se, em síntese, que a responsabilidade dos sócios, em caso de débitos relativos a IPI e ao IRRF é solidária, não havendo a necessidade de se comprovar a infração à lei; por outro lado, chega-se à conclusão de que devem ser responsabilizados tanto os administradores da época do fato

¹ Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

² Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³ Data da Publicação 08/02/2017

gerador do tributo não pago, bem como aqueles que assumiram esta condição em momento posterior.

Sem contrarrazões (fl. 128e), o recurso foi admitido (fls. 132/133e).

Feito breve relato, decido.

Por primeiro, consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

Nos termos do art. 557, caput, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 34, XVIII, do Regimento Interno desta Corte, o Relator está autorizado, por meio de decisão monocrática, a **negar seguimento a recurso** ou a pedido manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou jurisprudência dominante da respectiva Corte ou Tribunal Superior.

Ao tratar da aplicação do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, o Tribunal de origem adotou fundamento constitucional suficiente para sustentar o acórdão recorrido, nos seguintes termos (fls. 111/114e):

Como se observa, a imposição de responsabilidade tributária, com solidariedade, para além do que dispõe o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, configura não apenas ilegalidade, no plano infraconstitucional, o que já seria suficiente para repelir a pretensão fazendária, mas ainda violação da reserva constitucional estabelecida pelo artigo 146, III, da Constituição Federal, em favor da materialidade consagrada no Código Tributário Nacional.

A alegação de que o artigo 124, II, do CTN ("São solidariamente obrigadas: (...) as pessoas expressamente designadas por lei") ampara o artigo 8º do Decreto-lei 1.736/1979 ("São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte") foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal quando se destacou, no mesmo julgamento, que: "3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a

isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente."

Assim, aplicando a jurisprudência suprema e superior, evidencia-se que não é válida a solidariedade ("São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado") se a própria responsabilidade tributária, tal como prevista na lei ordinária ("pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte"), não se sustenta diante do artigo 135, III, do CTN, do qual se extrai o entendimento de que mera inadimplência no pagamento dos tributos não se insere, para efeito de redirecionamento a administradores, na hipótese normativa de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

(...). Como se observa, as questões deduzidas no agravo inominado são mera reiteração do que constou das razões do agravo de instrumento, inclusive no tocante ao artigo 8º do Decreto-lei 1.736 /79 ("São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte"), cujo afastamento não caberia, segundo a agravante, sem observância do artigo 97 da Constituição e SV 10/STF.

Todavia, não procede a tese, em específico, seja porque o conflito entre o artigo 8º do Decreto-lei 1.736/79 foi estabelecido em relação ao artigo 135, III, do CTN, e não com o artigo 146, III, b, da Constituição Federal, daí porque sequer necessário adentrar no juízo de inconstitucionalidade para efeito de aplicação do princípio da reserva de Plenário (artigo 97, CF), conforme tem sido decidido no âmbito, inclusive, do Superior Tribunal de Justiça (AGRESP nº 1.039.289, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJE de 05/06/2008); seja porque, ainda que se queira ampliar a discussão para o foco constitucional, a existência de precedente da Suprema Corte, firmado no RE 562.276, dispensa, nos termos do parágrafo único do artigo 481 do Código de Processo Civil, a reserva de Plenário. De fato, a questão jurídica da atribuição, por lei ordinária, de responsabilidade tributária solidária pela mera condição de sócio, contrariando os termos do art. 135, III, do CTN, é inconstitucional, conforme já declarado pelo Supremo Tribunal Federal.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo inominado. (destaques meus) Apesar disso, a matéria não foi impugnada por meio de recurso extraordinário, circunstância que atrai o óbice da Súmula n. 126 desta Corte, segundo a qual "é inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles

suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário".

(...)

*Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, **NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.** publique-se e intimem-se. Brasília (DF), 1º de fevereiro de 2017.
MINISTRA REGINA HELENA COSTA Relatora*

Trata-se de decisão irretocável, cujo conteúdo adoto com razão de decidir no presente processo, para excluir a responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thome Daud, uma vez que inexistente nos presentes autos qualquer elemento trazido pela fiscalização no sentido de que a mesma tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Na realidade, nem mesmo contra a pessoa jurídica restou provada qualquer conduta dolosa, razão pela qual a DRJ corretamente reduziu a multa aplicada para o patamar de 75%.⁴

Nesse sentido, há de se aplicar o entendimento consagrado em sede de julgamento por meio de recursos repetitivos pelo E. STJ no REsp 1.101.728/SP

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, ore vista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, 03 de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Min. Rel. Teori Albino Zavascki; D3 23.3.2009; sem grifos no original)

Nesse sentido, entendo que a Sra. Wilma Thome Daud deve ser excluída do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

⁴ Nas palavras do voto do Relator na instância a quo: "Ocorre que o auto de infração não esclarece o enquadramento legal dado pelo autuante ao procedimento adotado pelo contribuinte, a ensejar a majoração da penalidade, o que resulta em prejuízo à defesa, e a própria análise nesta instância de julgamento. Por outro lado, verifica-se que a fiscalizada respondeu as intimações lhe foram dirigidas, apresentando os arquivos e informações solicitados, além de ter escriturado o imposto destacado nas notas fiscais no Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI, tendo, inclusive, declarado os saldos devedores ali apurados nas DIPJ relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013. Referidos saldos devedores correspondem exatamente aos valores lançados em cada período, conforme consulta realizada nesta data ao Portal IRPJ, ou seja, tais dados estavam à disposição do Fisco antes do início da ação fiscal que redundou na autuação ora em análise, uma vez que as DIPJ foram transmitidas antes da lavratura do Termo de Início de Fiscalização."

2. CONSUNÇÃO RELATIVA ÀS MULTAS APLICADAS

Entendo que não merece reparos a decisão da DRJ ao ter mantido a multa regulamentar pela apresentação de DCTF com incorreções no presente caso.

Isto porque foi afastado o agravamento da penalidade pena DRJ, que restou reduzida para patamar de 75%, deixando de fazer sentido o argumento da Recorrente no sentido de haver a consunção entre a multa de ofício de a multa regulamentar pela apresentação de DCTF com incorreções. Efetivamente, caso tivesse sido mantida a penalidade de 112,5%, por exemplo, pela aplicação do agravamento contido no artigo 68, §1º, inciso III da mesma Lei n. 4.502/64 ("são circunstâncias agravantes (...) a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo"), poderia de fato ser travada uma discussão sobre dupla penalidade, uma vez que a prestação de informações inexatas em DCTF estaria culminando tanto no agravamento da multa de ofício como na incidência da multa regulamentar do artigo 7º, inciso IV, da Lei 10.426/2002, com a redação dada pelo artigo 19 da Lei 11.051/2004, a seguir transcrito.

“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)”

Contudo, como já exposto, a referida redução da penalidade para 75% fez com que a multa de ofício aplicada *in casu* passasse a se referir pura e simplesmente à penalidade pela falta de pagamento de tributo, típica dos lançamentos de ofício. Esse é o fato que a multa de ofício de 75% apenas no presente caso: o não pagamento do IPI, em estreita consonância com os dizeres do artigo 80 da Lei n. 4.502/64 *in verbis*:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Tal fato (não pagamento de tributo), obviamente não se confunde com a prestação de informações incorretas em DCTF, afinal poderia a Recorrente ter corretamente preenchido a DCTF, declarando o tributo devido aos Cofres Públicos, porém sem o respectivo recolhimento do IPI. É nesse sentido inclusive que se percebe que os bens jurídicos tutelados por cada uma das situações é diverso: o Erário, pela multa de ofício em razão de não pagamento de tributo; e a Fiscalização tributária, pela multa regulamentar por informação inexata em DCTF.

Lembre-se que no presente caso a apresentação de DCTF foi feita sem a informação dos saldos devedores do IPI lançados em notas fiscais.

Portanto, entendo como correta a imposição da multa regulamentar, não sendo devido o provimento do recurso voluntário nesse ponto.

3. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96”) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca 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.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113⁵ combinado com o artigo 139,⁶ os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito tributário* e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,⁷ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

⁵ 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.

⁶ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁷ 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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais"

*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." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessarte, entendo que o recurso merece provimento para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao presente recurso voluntário: *i*) excluir a responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thome Daud; *ii*) a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz