



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

Processo nº 10980.723377/2011-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.099 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2014
Matéria IPI. CREDITAMENTO.
Recorrente TROMBINI INDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

IPI. PRODUTO USADO. RENOVAÇÃO. RECONDICIONAMENTO, VALOR TRIBUTÁVEL

As disposições constantes do artigo 135 do RIPI/2000 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se aos produtos submetidos à operação de industrialização na modalidade renovação ou recondicionamento.

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 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95 que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos e contribuições. O artigo 61 da Lei nº 9.430/96, ademais, apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Também não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Preliminar de nulidade do auto de infração rejeitada. Recursos de ofício e voluntário não providos.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, negar provimento ao recurso voluntário:
a) Pelo voto de qualidade, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri; e b) Por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente.

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a impugnação (fls. 173 a 190) apresentada por TROMBINI INDUSTRIAL S/A, ora Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do acórdão citado, *verbis*:

“Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 148/168) relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 41.915.985,13, correspondente ao imposto, multa de ofício e juros de mora, em virtude de insuficiência de declaração e recolhimento de IPI.

De acordo com o Termo de Encerramento de fls. 162/167, considerando que, apesar de todos os prazos concedidos, a empresa não apresentou ao fisco os

Livros de Apuração do IPI e mais o fato de a empresa declarar que os créditos que pretende utilizar são resultantes da aquisição de aparas de papel da posição 4707.10.00 (NT – não tributado), o que não é permitido, a fiscalização efetuou o lançamento do crédito tributário com base em todos os saldos devedores do IPI informados pela empresa na ficha 20 das DIPJ's dos anos calendário de 2006 a 2009, partindo de um saldo final também devedor informado na Ficha 20 da DIPJ do ano-calendário de 2005.

Cientificada das exigências em 28/06/2011 (fl. 171), apresentou a autuada a impugnação de fls. 173/190, instruída com os documentos de fls. 191/395, alegando, em síntese, que:

1. Dispõe o artigo 135 do RIPI/2002 que “o imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4º (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 7º)”, no entanto a empresa ora impugnante, que se vale de aparas de papel como matéria-prima dos produtos que industrializa, deixou de utilizar como base de cálculo para a apuração do IPI devido a diferença entre o preço de aquisição e de revenda relativamente aos produtos que utilizaram como matéria-prima as “sucatas” de papel (aparas), de maneira que, quando do início da fiscalização que deu origem ao lançamento fiscal ora impugnado, estava a proceder os cálculos que visavam à retificação de seu livro de apuração do IPI. Porém a fiscalização deixou de considerar essas alegações e optou por tomar como não recolhido todo o IPI relativo ao período autuado;

2. Cumprida à fiscalização que diligenciasse no sentido de recompor a base de cálculo do imposto na forma preconizada pelo artigo 135 do RIPI/2002 para que, em caso de restar saldo devedor de IPI, proceder ao lançamento;

3. Conforme reiterado nas respostas que foram dadas à fiscalização, a contribuinte faz jus a créditos que ensejam a retificação de ofício de sua declaração, tarefa que competia ao Fisco na fiscalização que promoveu o lançamento fiscal ora impugnado, independentemente da existência de ação judicial. Aliás, mesmo que já houvesse inscrição em Dívida Ativa a retificação de ofício seria ato que se imporia ao Fisco;

4. Por seu turno, a empresa promoveu a retificação de seu livro de apuração de IPI por meio da recomposição da base de cálculo na forma preconizada pelo artigo 135 do RIPI/2002 (doc. nº 04), fato cujo resultado fez com que os valores a maior recolhidos até junho de 2008 fossem transportados a título de crédito para os períodos subseqüentes, de maneira que as obrigações tributárias a título de IPI desses períodos restassem extintas, conforme demonstra a planilha anexa (doc. nº 05);

5. *Cumpra que se diligencie no sentido de atestar a correção da retificação efetuada pela contribuinte, especialmente mediante perícia técnica cujos quesitos são apontados com o pedido final da impugnação;*

6. *A retificação efetuada se refere aos recolhimentos a maior feitos por esta empresa por ter calculado a incidência do IPI sobre a integralidade do valor final dos produtos por ela vendidos, resultante da renovação/reciclagem de papel usado que utiliza como insumo de sua produção, sem se ter considerado a disposição do artigo 135 do RIPI/2002, vigente no período abrangido na presente discussão, e que limita a base de incidência do tributo na espécie à diferença entre o preço de aquisição daqueles insumos e o valor da respectiva saída, que no caso em apreço o produto será sempre papel reciclado, obtido do processo de renovação a que foi submetido, e que será utilizado posteriormente como componente do miolo do papelão ondulado de que se farão caixas de embalagem ou papel miolo (reciclado) que constituirão a parte central dos sacos de papel de maior consistência;*

7. *Tendo sido objeto de largos debates no âmbito administrativo quanto à sua efetiva abrangência, com preponderância do entendimento de limitar-se apenas aos casos de recondicionamento, sem considerar os casos de renovação, como os de reciclagem de papel, a matéria foi final e solidamente sedimentada por jurisprudência uníssona do Superior Tribunal de Justiça STJ (a quem compete, enfatize-se, por disposição constitucional, a interpretação efetiva, última e derradeira, sobre a legislação tributária federal), com o reconhecimento, em posição unânime de suas duas Turmas de Direito Público, de que a reciclagem de papel enquadra-se nas disposições do aludido artigo 135 do RIPI/2002 e pelo artigo 194 do atual RIPI/2010, não deixando dúvidas quanto ao direito de crédito em casos similares ao da empresa ora impugnante;*

8. *Se quando das diligências houver alguma divergência com relação ao crédito apurado na retificação do livro de apuração do IPI de modo a restar algum saldo devedor, a multa aplicável não poderá ser a de 75% (setenta e cinco por cento), mas sim de no máximo 20% (vinte por cento), conforme reiterada jurisprudência, o que inclusive ensejou a expedição da Súmula nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Vale dizer, ainda, que a multa de 75% (setenta e cinco por cento) é desproporcional e tem inequívoco caráter de confisco, devendo ser reduzida, conforme assentado na jurisprudência. Ademais disso, os juros de mora não podem incidir sobre a multa aplicada de ofício;*

9. *A taxa da SELIC, assim como a TR/TRD, configura-se como juros de remuneração e não de mora, logo não pode ser aplicada como juros moratórios, como indevidamente ocorre no caso presente. Não é possível fixar como juros de simples mora taxa que a própria jurisprudência judicial, reconhece como taxa que engloba até mesmo a variação do valor da moeda;*

Por fim, requer seja cancelada a totalidade do lançamento fiscal ora impugnado, assim como, requer a realização de perícia técnica em caso de verificação do livro de IPI retificado”.

Em sua decisão, a DRJ/RPO houve por bem manter o lançamento através do acórdão nº 14-35.291, de 20 de setembro de 2011, cuja ementa foi assim formulada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO.

Como resultado dos procedimentos de verificações obrigatórias, é legítimo o lançamento do IPI que apontou divergências tributáveis no confronto entre os valores escriturados e aqueles declarados em DCTF.

PRODUTOS USADOS. RENOVAÇÃO OU RECONDICIONAMENTO. VALOR TRIBUTÁVEL.

As disposições constantes do art. 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização nas modalidades de renovação ou condicionamento.

AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INSUMO NT.

A aquisição de aparas de papel e/ou papéis usados não enseja, para o estabelecimento industrial adquirente, direito ao aproveitamento de crédito do IPI pelo fato dessas matérias-primas não serem tributadas pelo imposto.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa SELIC para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado é aplicada no percentual determinado expressamente em lei.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Inconformada com tal decisão, a Recorrente tempestivamente apresentou recurso voluntário, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

- a) o processo produtivo desenvolvido diz respeito à renovação/ reciclagem de papel que é regulamentado pelo art. 135 do RIPI/02;
- b) os livros de apuração de IPI foram retificados com o intuito de recompor a base de cálculo conforme preconiza o art. 135 do RIPI/02, fato este que resultou em recolhimentos a maior que foram transportados a título de créditos para os períodos subsequentes;
- c) a multa a ser aplicada ao presente caso é a de 20%, e não a multa de 75%, conforme disposição da Súmula n. 25 de CARF;
- d) os juros de mora não podem incidir sobre a multa de ofício conforme entendimento do CARF;
- e) não é possível a cobrança de juros remuneratórios com base na Taxa Selic;

Através da Resolução 3202-000.080 houve conversão do julgamento em diligência e abaixo resumo as conclusões da diligência:

(i) O processo produtivo promovido pela Recorrente?

A primeira diligência técnica, para identificar qual o processo produtivo adotado pela Recorrente não pode ser realizada por inexistência do estabelecimento da empresa, cujas atividades foram formalmente encerradas em 29/07/2011.

(ii) O processo de reciclagem do papel, a partir de paparas de papel é renovação, recondicionamento ou transformação?

Inobstante a impossibilidade de realização de perícia técnica no estabelecimento industrial, com base nos esclarecimentos prestados pela contribuinte, aliada à declaração de funcionário da Trombini Embalagens S/A, e em informações técnicas, pudemos concluir que o processo de fabricação de caixas de papelão a partir da reciclagem de paras de papel era realizada pela Trombini Industrial S/A trata-se de industrialização na modalidade transformação.

(iii) Para que a unidade da RFB competente verifique as retificações realizadas no livreto de apuração do IPI, para então confirmar a existência ou não dos créditos apontados pela Recorrente, e se as compensações efetuadas são corretas.

A segunda diligência, de natureza contábil, para verificar as retificações do livro de IPI da Recorrente, restou prejudicada, a princípio, em razão da impossibilidade de realização da perícia técnica preliminar e, ao fim e ao cabo, em face da constatação que o processo de fabricação de embalagens a partir da reciclagem de aparas de papel realizado pela empresa trata-se da modalidade transformação.

A Recorrente junta parecer técnico sobre o tema (fls. 695 e seguintes), sendo que os trabalhos foram realizados em estabelecimentos distintos do estabelecimento original da Recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Mérito

O ponto central da lide gira em torno da possibilidade da Recorrente se credita de IPI por conta no disposto no artigo 135 do RIPI/2002 determinando que “o imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4º (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 7º).”

Como apontado na decisão recorrida, as disposições constantes do artigo 135 do RIPI/2002 são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização nas modalidade de renovação ou recondicionamento.

As informações obtidas na diligência requerida demonstram que no endereço original da Recorrente (Trombini Industrial S/A, atualmente denominada Jaar Embalagens Ltda.) encontra-se instalada a empresa Trombini Embalagens Ltda., sendo que, através do depoimento de funcionários desta última, o processo de fabricação de caixas de papelão a partir da reciclagem de paras de papel era realizada pela Trombini Industrial S/A.

Como bem lançado no voto de primeiro grau, a transformação de matéria-prima em outro produto caracteriza industrialização, nos termos do artigo 4º do RIPI/2002.

Diante disso, não poderia ser aplicado o artigo 135 do mesmo RIPI/2002 ao caso concreto, já que aparas de papel são distintas do produto final, qual seja, sacos e caixas de papel. Nesse sentido, a mesma decisão traz com fundamento o Parecer COSIT nº 2, de 13/01/2000, sobre consulta formulada pela DISIT da 8ª Região Fiscal (*“Assim, para que haja a revenda de bem renovado ou recondicionado é necessário que o produto resultante permaneça na condição de usado”*).

Destaco, inclusive, decisão proferida por esta Turma no acórdão 3202-000.902 da lavra do eminente conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, conforme ementa abaixo transcrita:

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IPI. SUCATAS E APARAS. COMERCIANTE ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE. TRANSFORMAÇÃO EM PRODUTO DIVERSO. CARACTERIZAÇÃO COMO PRODUTO USADO. ARTS. 135 e 165 do RIPI/2002. INAPLICABILIDADE.

O art. 165 do RIPI/2002 não se aplica aos insumos usados, não sendo possível calcular esse crédito presumido na aquisição de matéria-prima usada para transformá-lo em produto novo.

O art. 135 do RIPI/2002 se aplica, apenas, aos produtos usados, adquiridos de pessoas físicas, que sejam renovados ou reconicionados, não abrangendo as hipóteses, como a dos autos, de transformação de mercadoria em produto diverso.

Adicionalmente, vale destacar que STF já pacificou entendimento de que as entradas de insumos desoneradas de IPI não geram direito de crédito (RE 551.244-4), o que se aplica ao caso das aparas de papel que não são tributadas pelo IPI.

Diante disso, prejudicada fica a possibilidade de crédito da Recorrente, o que deixa sem sustentação as retificações realizadas no livro de IPI para fundamentar tal crédito.

Multa de ofício e incidência de juros sobre a multa

No caso em questão, a aplicação de multa de ofício de 75% é correta, já que se trata de lançamento realizado através de auto de infração.

A respeito da incidência de juros SELIC sobre multa, já proferi vários votos sobre o tema e passo a demonstrar meu entendimento.

Essa atualização é realizada pelas Autoridades Fiscais com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (*“COSIT”*). Confira-se, a propósito, transcrição de parte do citado Parecer:

“O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória n. 1.621-31, de 13.1.98, no art. 84 da Lei n. 8.981/95 e no art. 13 da Lei n. 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 21.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.8.95, estão sujeitas a incidência de juros de

mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.1.97, incidirão juros moratórios tributos e sobre os débitos para com a União, decorrentes de contribuições – inclusive, pois, relativos às multas de ofício não pagas nos respectivos vencimentos.” (não destacado no original)

De fato, o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos e contribuições, *verbis*:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.” (g.n.)

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;”

O artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, ademais, trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela RECEITA FEDERAL DO BRASIL:

“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.” (grifos nossos)

Não é possível, portanto, confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. Isto se verifica claramente pela simples leitura da definição de “tributo” prevista no artigo 3º do CTN transcrito a seguir:

“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.”

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96¹, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa de mora, o que não é a hipótese dos autos.

Como se vê, não há margem para interpretação sobre a possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas autoridades fiscais.

Foi justamente por tal motivo, isto é, ausência de base legal para atualização das multas de ofício, que este Conselho entendeu que tais multas não são atualizáveis, senão vejamos:

“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.”
(Acórdão nº 101-96.607, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. João Carlos de Lima Junior; sessão de 6.3.2008)

“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.”
(Acórdão nº 101-96.593, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. João Carlos de Lima Junior; sessão de 5.3.2008)

“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.”
(Acórdão nº 101-96.523, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. João Carlos de Lima Junior; sessão de 23.1.2008)

¹ “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.”

“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.” (Acórdão nº 103-23.566, da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

“JUROS SOBRE MULTA - Em relação a fatos geradores ocorridos antes de 01.01.1997, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, porém não quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional.” (Acórdão nº 101-95.898, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Sandra Maria Faroni; sessão de 6.12.2006)

Não é cabível, outrossim, a manutenção da cobrança de juros sobre multa com base no artigo 161 do CTN, como muito bem explanado pelo conselheiro da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, João Carlos de Lima Junior, no seguinte trecho do acórdão 101-96.593 anteriormente mencionado:

“Por fim, cabe a indagação sobre a possibilidade da incidência dos juros determinados pelo artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício, tendo em vista que esta não foi abarcada pela legislação que determinou a incidência da taxa Selic sobre o tributo ou contribuição.

Ora, o legislador complementar estipulou a taxa de 1% sobre o crédito tributário e determinou que a lei ordinária poderia dispor diversamente; ao determinar que a taxa a ser utilizada era a Selic sobre os tributos e as contribuições, o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 não só legislou diferente em relação à taxa mas também em relação à base de cálculo (o crédito tributário foi substituído pelos tributos e contribuições); o que pretendeu o legislador ordinário foi se utilizar do direito a ele concedido pelo próprio CTN e alterar todo o regime de incidência de juros, não apenas alterando a taxa a ser aplicada como também a base sobre a qual recaem os juros.

Outrossim, mesmo que se entenda ser cabível a taxa estipulada pelo CTN em seu artigo 161, esta deveria constar do lançamento; entender que não é devida a taxa Selic, imputada pelo órgão tributante, e alterá-la para a taxa de 1% determinada pelo CTN significa inovar o lançamento, o que é vedado a este órgão administrativo de julgamento.”

Juros de mora. Taxa SELIC.

Em relação ao tema, aplico a Súmula nº 4 do CARF:

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.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Redator.

A divergência em relação ao voto do i. Conselheiro Relator refere-se exclusivamente quanto a questão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A meu ver, há previsão legal para a cobrança dos juros moratórios inclusive sobre a multa de ofício.

Vejamos, inicialmente, o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

(grifamos)

Os defensores da tese da não aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de “tributos e contribuições”, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, alegam que deve ser feita uma interpretação literal do texto normativo.

Discordamos deste entendimento, até porque a interpretação literal, na maioria das vezes, é apenas o ponto de partida para a construção dos sentidos da norma a ser aplicada. Não devemos desprezar a expressão “**decorrente de**”, aposta antes dos vocábulos “tributos e contribuições”, constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. A melhor leitura que se deve dar à expressão “decorrentes de tributos e contribuições”, a meu sentir, refere-se aos débitos “cuja **origem** remonta de tributos e contribuições”.

A multa de ofício **decorre** do não pagamento do tributo! Diferente seria se o citado artigo 61 prescrevesse que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”. Não foi essa, a meu ver, a intenção do legislador. Não devemos, portanto, interpretar o dispositivo legal desprezando o sentido da expressão “decorrente de”, constante do texto em vigor.

E mais, uma interpretação exclusivamente literal não é a mais adequada como leciona Paulo de Barros Carvalho (in Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 201): “O critério sistemático da interpretação envolve os três planos (sintático, semântico e

pragmático) e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante supõe os anteriores. É assim, considerado o método por excelência”.

Se fizermos uma interpretação teleológica, pautada na finalidade do dispositivo legal, ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. É preciso ser dito que as multas encerram em si duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte que cometeu o ilícito tributário, bem como os demais contribuintes, será compelido a não repetir tal conduta juridicamente indesejada. Tem-se, assim, que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam a multa de ofício.

Em outro giro, se fizermos uma interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, também chegaremos à conclusão que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício. Vejamos.

Não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Por ocasião da constituição do crédito tributário, pelo lançamento de ofício, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, composto do tributo e devidos acréscimos legais (juros de mora + multa de ofício), nos termos do que prescreve o artigo 113/CTN. Como se observa, a partir do lançamento, o tributo e a multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total. Em outras palavras, não é lógico que apenas o valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo - crédito tributário.

Como dispõe o artigo 139 do CTN, o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária. Após o lançamento, tributo e multa se convolvem em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

Neste sentido, convém transcrever julgados do Superior Tribunal de Justiça que já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MULTA PUNITIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ. 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, em 14/09/2009)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles citamos os seguintes:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

(Acórdão 103-22197, de 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva)

Entendo que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação esta que harmoniza os diversos dispositivos do CTN. Acrescente-se, ainda, que a legislação ordinária (*ex vi* artigo 43 e 61, Lei nº 9.430/96) de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Conclui-se, assim, que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre o crédito tributário, incluindo-se nesta rubrica, como argumentado, a multa de ofício. O § 1º do artigo 161 prescreve que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso. E a lei dispôs de forma diversa. O artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, determina que sobre os débitos incida juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º (juros equivalentes à Taxa Selic), 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.

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários, *verbis*:

Processo nº 10980.723377/2011-69
Acórdão n.º **3202-001.099**

S3-C2T2
Fl. 782

*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.*

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri