



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

Processo n° 11070.000387/2007-71
Recurso n° 171.328 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.855 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2010
Matéria IRPJ - Omissão de Receita
Recorrente TRANSPORTES CARRETAO LTDA- ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

LANÇAMENTO. VALIDADE.

O lançamento fiscal que atende integralmente ao artigo 142 do CTN e artigo 10 do Decreto 70.235-72 é plenamente válido não havendo qualquer causa de nulidade.

LIVRO DE ICMS. OMISSÃO SIMPLES DE RECEITA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A autoridade fiscal verificou que o contribuinte declarou receita à autoridade fiscal estadual e deixou de fazer o mesmo e tributar a receita no âmbito federal. Devido é o lançamento de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido. Como o contribuinte deixou de apresentar o Livro Razão, a partir do quarto trimestre de 2003, devido é o lançamento desses tributos pelo lucro arbitrado.

PIS. COFINS. FATURAMENTO. RECEITAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE.

São devidas as contribuições PIS e COFINS sobre o faturamento, neste caso entendido como as receitas do serviço de transporte declaradas no Livro de Apuração de ICMS e não oferecidas espontaneamente à tributação de PIS e COFINS.

JUROS SELIC E MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO LEGAL.

São devidos, conforme a Lei ordinária, os juros SELIC e a multa de ofício sobre o crédito tributário. Os juros visam compensar os cofres públicos pelo custo de oportunidade na mora do pagamento tributário e a multa é sanção por descumprimento de Lei, não havendo dupla sanção sobre mesmo fato.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. INTUITO DOLOSO. REINCIDÊNCIA.

Ficou comprovado que por mais de três anos o contribuinte decidiu informar suas receitas ao fisco estadual e cumprir a legislação estadual e em contrapartida decidiu não informar suas receitas ao fisco federal e descumprir a legislação federal. A diferença na atitude e a reincidência prolongada evidenciam o intuito doloso de omitir informação ao fisco federal, visando adiar ou evadir o conhecimento e o pagamento do tributo devido.

**JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC.**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos a Relatora e os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Diniz Raposo e Silva que davam provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de juros sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Waldir Veiga Rocha para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello – Presidente

(assinado digitalmente)

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira – Relatora

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Waldir Veiga Rocha, Diniz Raposo e Silva, Eduardo de Andrade e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração do qual o contribuinte tomou ciência em 30-03-2007 para a exigência do contribuinte dos valores de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, apurados para os anos-calendários de 2001 e 2002, lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Santo Ângelo. O lançamento de 2001 foi efetuado com base no Simples e de 2002 pelo lucro presumido haja vista a exclusão da empresa do Simples a partir de janeiro do mesmo ano.

Apurada pela fiscalização, tal exigência originou-se da omissão simples de verificada com base no Livro de Apuração do ICMS.

Tal omissão se origina na diminuição da receita bruta para fins tributáveis, realizada pelo contribuinte, ao apresentar apenas a diferença entre o valor do frete recebido e o valor do frete pago ao subcontratado.

As multas de ofício foram aplicadas nos percentuais de 75% e 150%, sendo o motivo da multa qualificada (150%) o fato de tal omissão configurar crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei 8.137, de 1990.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou as impugnações, apresentando os argumentos de sua defesa, aqui sintetizados.

- (i) O auto de infração não contém todos os dados necessários para o conhecimento do débito, pelo que deve ser considerado nulo por cercear o direito a ampla defesa.
- (ii) A tributação deve incidir apenas sobre o aumento patrimonial da empresa, representado pela diferença entre o valor recebido pelo frete e o valor pago aos subcontratados.
- (iii) Se fosse diferente, se fosse considerada receita própria da empresa os valores transferidos a terceiros, os valores de tributação seriam descontados também no aumento patrimonial de cada uma das empresas, configurando dupla tributação.
- (iv) Sendo equivocado o entendimento da fiscalização quanto a omissão de receita, também não prospera a exclusão da empresa do regime do SIMPLES.
- (v) Não havendo omissão de receita, não tem sustentação o arbitramento do lucro realizado pela fiscalização.

- (vi) A majoração na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, instituída na Lei 9.718 de 1998, é inconstitucional.
- (vii) A alteração na redação do art. 195, inciso I, da CF/88, que acrescentou a PIS e COFINS a “receita” como base de cálculo, não pode retroagir para atingir fatos geradores pretéritos.
- (viii) A inclusão do ICMS, na base de cálculo de PIS e COFINS, afronta o art. 195 da CF/88, mesmo em sua nova redação.
- (ix) Sobre a multa não podem incidir juros ou correção monetária, por não ter a multa a natureza de tributo.
- (x) Impossível a aplicação de juros e multa cumulativamente, caracterizando bis in idem.
- (xi) Não é compatível a aplicação da taxa SELIC, pois é incompatível ao conceito de juros moratórios, uma vez que sua composição traz figuras que caracterizam sua natureza remuneratória e não indenizatória.
- (xii) Não tem fundamento a aplicação da multa de 150%, uma vez que a situação em análise não configura as hipóteses de aplicação da multa qualificada, no máximo a aplicação correta seria a da multa de mora, no percentual de 50%.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado, nos termos do voto aqui sintetizado.

- (i) não houve nulidade no lançamento já que obedeceu o artigo 10 do Decreto 70.235/72 com ampla defesa garantida ao contribuinte
- (ii) a DRJ não é competente para apreciar matéria de inconstitucionalidade
- (iii) a receita de frete tributável é aquela que consta do conhecimento de frete, já que a transportadora assume toda a responsabilidade e recebe os valores dos clientes, sendo impossível excluir despesas com pagamentos a terceiros para fins de apuração do lucro presumido ou Simples
- (iv) ao declarar rendimentos menores do que os que deveria, reiteradamente, o contribuinte praticou a omissão de receitas, merecendo ser excluída do SIMPLES e a multa de ofício de 150% nos termos da Lei

- (v) a multa de ofício de 150% é penalidade e não tributo, razão pela qual não configura confisco nos termos da Constituição Federal
- (vi) sobre o valor lançado, são devidos juros de mora SELIC nos termos da Lei
- (vii) decorrem do lançamento do IRPJ o lançamento de PIS, COFINS, CSLL, INSS
- (viii) no mais a base de cálculo de PIS e COFINS é o faturamento, representando a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica especialmente com a atividade de transporte.

Cientificado da decisão da DRJ, o contribuinte interpôs a este conselho Recurso Voluntário reforçando os argumentos despendidos em sua impugnação ao Auto e Infração, quanto à não existência de omissão de receita e à dedução dos valores pagos aos subcontratados da receita bruta e seus reflexos na apuração do crédito tributário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento. Listo e explico minhas considerações.

1 – O lançamento fiscal é plenamente válido não havendo qualquer causa de nulidade.

O lançamento é válido e atende a todos os requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigo 10 do Decreto 70.235 de 1974, sendo que o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento do conteúdo e das causas que levaram ao lançamento apresentando sua defesa detalhada. O lançamento é claro, apresenta os elementos de fato e de direito que lhe respaldam e os cálculos efetuados conforme legislação. Em grande síntese, o lançamento tem prova no Livro do ICMS efetuado pelo próprio contribuinte em que ele declara receitas à Receita da Fazenda Estadual, sendo que as mesmas não foram declaradas à Receita Federal e não foram objeto de tributação na esfera federal. Além disso, o contribuinte deixou de apresentar à autoridade fiscal federal a sua escrita contábil com base no Livro Razão, documento obrigatório segundo legislação aplicável, justificando o arbitramento do lucro. Dessas acusações o contribuinte se defende e não há, portanto, cerceamento de defesa ou qualquer causa que evoque nulidade do lançamento.

2 – A omissão de receita ficou devidamente comprovada e é regular o lançamento de IRPJ e CSLL que adotou os regimes de lucro presumido e arbitrado previstos em Lei.

O interessado alega que não omitiu receita da tributação federal, porém, a autoridade fiscal comprovou e é evidente a existência de receitas declaradas por ele mesmo à autoridade estadual, no Livro do ICMS, e não declaradas ao fisco federal. Logo, a alegação do recorrente é infundada. Observadas as receitas não tributadas espontaneamente pelo contribuinte, correto está o lançamento que apurou os tributos devidos sobre elas.

O recorrente alega que a tributação só pode incidir sobre o lucro da empresa, sendo incorreto tributar apenas a receita sem deduzir os valores por ela pagos aos subcontratados, ou seja, os custos da atividade. O artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece o fato gerador do Imposto de Renda como sendo a renda ou o acréscimo patrimonial disponíveis juridicamente ou economicamente. Nesse sentido, qualificam-se como base de cálculo do imposto de renda tanto a Receita, enquanto renda, como o Lucro, enquanto acréscimo patrimonial. Cabe ao legislador ordinário estabelecer detalhadamente a matriz de incidência aplicável às pessoas jurídicas em geral.

Para esse fim, tanto o CTN como a legislação ordinária, valendo citar as leis Lei 8.981-95, 9.249-95 e 9.430-96, estabelecem os regimes de tributação da pessoa jurídica pelo lucro presumido, lucro real ou arbitrado, dentre outros. O lucro real é aquele apurado pela soma das receitas e despesas da empresa com as adições e exclusões previstas na legislação tributária. **Só é admissível o cômputo do lucro real no caso do contribuinte com escrita contábil**

regular e auditável que demonstre de forma hábil a composição das receitas e despesas com a documentação suporte.

Já o lucro presumido é aquela base de cálculo que se obtém pela aplicação de determinado percentual definido em Lei sobre as receitas. No caso do Simples, aplica-se uma alíquota reduzida de tributos sobre o total da receita. O regime adotado pelo contribuinte, por opção, para 2001, foi o Simples e o regime adotado por opção anual do contribuinte, irrevogável e irreatável, para 2002 foi o lucro presumido.

Quando o contribuinte opta pelo lucro presumido e o fisco discorda do auto-lançamento, em geral o lançamento fiscal complementar feito de ofício segue o mesmo regime de tributação pelo qual o contribuinte optou..

Ambos os regimes de lucro presumido e Simples, adotados no lançamento ora combatido, têm portanto respaldo legal, rigidamente seguido pela autoridade lançadora.

À contribuição social sobre o lucro aplicam-se, por reflexo, todas as considerações já realizadas acerca da metodologia e do regime de tributação, nos termos inclusive do artigo 2 da Lei 9.249-95 e artigo 28 da Lei 9.430/96.

O contribuinte protesta quanto à sua exclusão do SIMPLES, mas esse objeto passa ao largo deste processo, logo, não é matéria do lançamento e não está em discussão.

3 – O lançamento de PIS e COFINS foi feito conforme legislação e não é inconstitucional.

A autoridade fiscal verificou que o contribuinte omitiu da tributação de PIS e COFINS as receitas de serviços de transporte, informadas pelo próprio contribuinte no Livro de Apuração do ICMS. São, portanto, devidas as contribuições ao PIS e à COFINS nos termos da Lei 9.718 de 1998 e do artigo 195 da Constituição Federal de 1988. As receitas tributadas de ofício são expressão do faturamento da empresa, pelos serviços prestados de transporte intermunicipal e interestadual, conforme a própria empresa informou no Livro de Apuração do ICMS!

O que foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do artigo 195, I da Constituição Federal de 1988 foi o alargamento da base de cálculo dessas contribuições para abarcar outras receitas que não tenham relação com a prestação de serviços, ou seja, com o objeto social da empresa. Ressalte-se que o lançamento só tributou receitas da prestação de serviços de transporte, logo, correto está o lançamento fiscal.

Por outro lado, nos termos da legislação vigente, tributa-se pelas contribuições ao PIS e à COFINS a receita bruta, aí incluído o valor do ICMS não destacado na nota fiscal de prestação de serviços. O julgamento administrativo deve observar a Lei nos termos do Regimento e da Súmula 2 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

SÚMULA Nº 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nessa linha, os Conselheiros são incompetentes para afastar a aplicabilidade de Lei, com base em matéria de inconstitucionalidade.

4 – A legislação determina a aplicação sobre o crédito tributário de juros de mora e multa de ofício e os juros devem ser computados à taxa SELIC.

Sobre o valor principal do débito tributário incidem os juros SELIC, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96 e artigo 13 da Lei nº 9.065/95, e a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96. São duas obrigações legais distintas devidas pelo contribuinte. Aplica-se a taxa SELIC para cômputo dos juros sobre os créditos tributários. Vide Súmulas CARF 3 e 4:

SÚMULA Nº 3 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.

SÚMULA Nº 4 do CARF: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Não há que se falar em “bis in idem” quanto à incidência cumulativa dos juros SELIC e da multa de ofício. Os juros têm relação com a mora no pagamento do tributo, visam indenizar os cofres públicos pelo custo de oportunidade do atraso na arrecadação tributária. Já a multa é sanção por descumprimento de Lei, que visa penalizar o contribuinte por não ter espontaneamente efetuado o auto-lançamento por homologação como era sua obrigação legal. São dois fatos distintos tipificados na legislação que ensejam dois encargos legais distintos.

Nesse sentido, deve ser mantida a exigência dos juros SELIC e da multa de ofício.

5 – A reincidência na omissão de receitas por 3 anos consecutivos qualifica o dolo e justifica a aplicação da multa de ofício de 150%.

No caso, está comprovada a intenção do contribuinte em omitir informação da autoridade fiscal, com a lata intenção de adiar ou evadir a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Isso porque o contribuinte auferiu receitas da atividade de transporte, espontaneamente informadas ao fisco estadual no Livro de ICMS, e sistematicamente omitidas das declarações efetuadas à autoridade federal por três anos-calendários consecutivos: 2003, 2004 e 2005. O contribuinte não efetuou nem a declaração e nem o pagamento espontâneo, devido por Lei, dos tributos federais por homologação devidos nesses anos. Quando o contribuinte declara determinada receita à autoridade estadual e deixa de fazer o mesmo à autoridade federal demonstra (a) que tinha conhecimento da receita; (b) que tinha conhecimento da obrigação tributária estadual; (c) que decidiu por sua vontade declarar e pagar o tributo estadual e (d) que por qualquer razão decidiu não informar essa receita e não pagar os tributos federais.

A atitude de não informar a receita e não pagar os tributos federais, verificada em um ano calendário ou um período isolado, pode denotar erro ou descuido, não intencional. Por outro lado, a atitude reiterada, em dois ou mais períodos de apuração, é prova cabal do intuito doloso perante a Fazenda Nacional. Repetidamente, o contribuinte decide cumprir a legislação estadual e descumprir a legislação federal. Este foi o caso em questão, em que a

intenção deliberada de não pagar os tributos federais durou mais de três anos-calendários e vários seguidos trimestres de apuração do IRPJ, CSLL e longos meses de apuração de PIS e COFINS. Justifica-se portanto a qualificação da multa para 150%.

6 – Não incidem juros sobre a multa de ofício.

Não há, na atualidade, norma tributária que respalde a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

O artigo 61 da Lei 9.430/96, que já à época dos fatos vinha exigindo os juros SELIC, assim dispõe:

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Fica claro, pela leitura do artigo de Lei, que os juros SELIC incidem nos termos da Lei apenas sobre o valor do tributo devido, não incluindo aí qualquer tipo de multa. Como não é aplicável a Lei Ordinária, cumpre-nos analisar a aplicabilidade ao caso do quanto dispõe o artigo 161 do Código Tributário Nacional.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

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

Dúvida poderia pairar sobre o alcance do “crédito” referido nesse artigo. Seria o “crédito tributário” lato senso, no contexto do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que compreende o valor principal do tributo e as penalidades em geral, ou seja, as multas, ou seria apenas o valor principal do tributo? Em minha leitura sistemática e teleológica do Código pátrio, trata-se, neste caso, apenas do valor principal do tributo, por cinco principais razões:

6.1 – A própria redação do artigo 161 diz que sobre o valor do “crédito” incidem os juros “*sem prejuízo da imposição das penalidades*”, quais sejam, as multas.

Se a expressão “crédito” já incluísse as multas, como elas poderiam ser posteriormente prejudicadas ou mais uma vez adicionadas à cobrança? Não seriam prejudicadas ou acrescidas mais uma vez e não haveria necessidade de explicitar que as penalidades poderiam ser cobradas além dos juros!

Haveria necessidade do legislador expressamente consignar que os juros (sobre o principal do tributo) não impedem a cobrança das multas sobre o mesmo valor, se elas já estivessem englobadas no tal do “crédito”? Claro que não.

6.2 – Tanto essa é a melhor interpretação do artigo que não incidem juros sobre a multa de mora. Se a multa fizesse parte do “crédito”, porque incidiriam juros sobre a multa de ofício e não incidiriam sobre a multa de mora?

Porque haveria incidência apenas de juros sobre a multa de ofício, que tem a mesma natureza sancionadora da multa de mora? Claro que ou se incluem ambas as multas no escopo do artigo 161 ou se excluem ambas, não dá para meio aplicar um artigo de Lei.

Vale observar que, com fulcro no artigo 161 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já entendeu que a multa é infração pelo descumprimento da obrigação tributária principal e os juros são indenização da mora, tendo naturezas diferentes: STJ, Segunda Turma, AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2009/0080006-7, julgado em 10/11/2009, Dje 20/11/2009:

TRIBUTÁRIO – (...) - CUMULAÇÃO DOS JUROS DE MORA E MULTA MORATÓRIA – (...) 3. Os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças, cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1.º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei n. 9.250/95, desde cada recolhimento indevido. Precedente: EREsp 463167/SP, Rel. Min. Teori Zavascki. 4. É pacífica a possibilidade de cumulação dos juros de mora e multa moratória, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza diversa (artigo 161, do CTN). 5. A apresentação, pela agravante, de novos fundamentos não aventados nas razões de recurso especial representa inovação, vedada no âmbito do agravo regimental. Agravo regimental improvido

Leia em:
http://www.deciso.es.com.br/v25/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_form#ixzz1508tN3nj

Em minha visão, a decisão do Superior Tribunal corrobora minha leitura do artigo 161 pela qual ele simplesmente diz que podem ser cobrados os juros e também as multas, sobre o principal do tributo devido. O Superior Tribunal entende ainda que a multa de mora tem a mesma natureza de sanção da multa de ofício: STJ, Recurso Especial, 199800412662, julgado em 18/05/1999 -

IV - A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o

oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.

Leia em:
http://www.deciso.es.com.br/v25/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_form#ixzz150JN6loK

A multa de ofício cumpre, no lançamento de ofício de tributos por homologação, o mesmo papel da multa de mora no auto-lançamento via DCTF e pagamento via DARF! Se é assim, não faria sentido incidir juros sobre a multa de ofício, e muito menos incidir juros sobre essa multa e não incidir sobre a multa de mora.

6.3. - Aliás, os juros satisfazem o custo de oportunidade da arrecadação tributária no tempo em mora, têm natureza indenizatória. Já a multa compensa e satisfaz a infração tributária como um todo, inclusive a mora, e tem natureza punitiva.

Como define Maria Helena Diniz a multa “estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou atrase o seu adimplemento.”. No caso da multa tributária, a relação obrigacional não decorre de contrato, mas sim de Lei. Ainda assim o percentual da multa definido em Lei na esfera tributária é sanção pela omissão do contribuinte e pela infração tributária como um todo. Vide manifestação do STJ em Recurso Especial 2006/0075038-2, julgamento de 17/03/2009, DJe 25/05/2009

*PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – (...) - TAXA DE JUROS.
1. A **cumulação de multa e juros de mora** não configura bis in idem. Estes são devidos para compensar a perda financeira decorrente do atraso do pagamento, enquanto a **multa tem finalidade punitiva ao contribuinte omissor** (...) Leia em:
http://www.deciso.es.com.br/v25/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_form#ixzz150AkWTKB*

Não é cabível portanto agravar a multa pelo percentual dos juros, pois a multa já é punição pela mora!

Analicamente, têm-se neste caso a obrigação principal de pagar o tributo, frustrada. Essa obrigação gera dois encargos, que, como já explicamos, podem ser cumulados, quais sejam: os juros de mora, indenização pelo atraso, e a multa de ofício, punição pelo descumprimento todo da Lei, inclusive o atraso. Se a multa já pune toda a infração, não há que se cumular novo encargo de juros sobre a multa. Seria, aí sim, aplicar sobre a multa que satisfaz a infração uma nova e cumulada compensação. Essa cumulação de juros sobre multa marcha ao largo da Teoria da Sanção e da Proporcionalidade da Pena.

Ricardo Conceição Souza complementa:

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária!

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma.

Acreditamos ser o mesmo pensamento de Hugo de Brito Machado, "O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...)."(6)

Leia mais: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2krz/reflexoes-quanto-a-incidencia-de-juros-sobre-a-multa-de-oficio-ricardo-conceicao-souza-maristela-miglioli-sabbag#ixzz1500eOgHp>

Para fins cíveis, esse tipo de cumulação de encargos já foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça (AgRg no Ag 1138480 / SC, 2008/0285110-9, Relator(a) Ministro RAUL ARAÚJO FILHO (1143), Quarta Turma, Data do Julgamento 22/06/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 02/08/2010). Os princípios de proporcionalidade da pena aplicam-se semelhantemente na esfera tributária. O STJ decidiu que o devedor em atraso só deve pagar: (1) os juros remuneratórios a taxas de mercado sobre o valor do bem ou dinheiro emprestados, pelo prazo alongado do empréstimo; (2) os juros moratórios de no máximo 1% ao mês, não capitalizados, para indenizar o credor pela mora; (3) a multa punitiva pela omissão do devedor, no caso, de no máximo 2% (conforme Código de Defesa do Consumidor). A multa é penalidade e pune a omissão como um todo, implicando a ausência de pagamento e o atraso. Sobre a multa não se acumulam juros, sendo isso considerado cobrança ilegal de encargos.

No caso da esfera tributária, sobre o valor do tributo devido e não pago são devidos os juros SELIC, que já indenizam o Estado pela mora e correção monetária. Além disso é devida, neste caso específico em discussão, a multa de ofício de 150% nos termos da Lei 9.430/96, que já pune o não pagamento do tributo e o atraso no pagamento contido nessa omissão, bem como a alegada fraude fiscal. Sobre a multa não se acumulam novos juros, o que seria cobrança ilegal de encargos à semelhança da proporcionalidade aplicada em esfera cível.

6.4. Ouso afirmar que a multa de ofício pelo não pagamento de tributo devido não é obrigação tributária principal *strito senso*.

O artigo 139 do Código Tributário Nacional determina que o crédito tributário é decorrente da obrigação principal. É uma relação de causalidade. Por sua vez, a

obrigação tributária principal pode ser expressa da combinação dos artigos 113, 114, 115 e 142 do CTN:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conforme o parágrafo 1º diz, a obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador. O Código Tributário Nacional define, nos artigos 114, 115 e 116 imediatamente seguintes, os fatos geradores das obrigações tributárias, trazendo obrigação de pagar e de fazer. O tributo é a obrigação de pagar, que não se confunde ou se satisfaz com sanção. Já a obrigação acessória é a obrigação de fazer, que se satisfaz e suplanta pelo pagamento de penalidade. No contexto do artigo 113 do CTN, portanto, o valor do tributo é o crédito que surge com a ocorrência do fato econômico ou jurídico que enseja sua incidência. A penalidade é o crédito que surge com a inobservância da obrigação acessória, nos termos da legislação vigente.

Por isso, quando o parágrafo 1º do artigo 113 define o que é a obrigação tributária principal, fala que é o pagamento do tributo, para satisfazer a obrigação de pagar disposta logo em seguida, ou o pagamento da penalidade pecuniária, para satisfazer a obrigação acessória de fazer disposta logo em seguida. Caso o artigo 113 do CTN quisesse converter a penalidade pelo não pagamento do valor principal do tributo em obrigação tributária principal teria, no parágrafo 1º, esclarecido que a obrigação principal inclui o tributo devido pelo fato gerador e a penalidade pecuniária, porque esclareceu que é um ou outro?

Pode a multa de ofício devida pelo não pagamento do tributo ser exigida sem que o tributo seja exigível? Neste caso não pode. Pode o pagamento da multa de ofício satisfazer o pagamento do tributo e vice-versa? Não pode. Logo, a penalidade pelo não pagamento do tributo é um acréscimo punitivo cuja cobrança não anda de forma independente da cobrança do tributo. Nesse sentido, se essa penalidade fosse obrigação principal não faria sentido o artigo 113 utilizar a expressão “*tributo ou penalidade*”, mas sim deveria utilizar a expressão “*tributo e penalidade*”. Não faz sentido usar a expressão “ou” no texto legal. É evidente que a expressão “*ou penalidade pecuniária*” nesse contexto do artigo 113 do CTN visa tratar daquela que suplanta a obrigação de fazer acessória, nos termos dos parágrafos 2 e 3 do mesmo artigo 113 e dos artigos 114 e 115 imediatamente seguintes. Nada mais é obrigação tributária principal, mas apenas encargo ou penalidade.

Há, nessa linha de raciocínio, o crédito tributário lato senso consoante o artigo 142 do CTN, que inclui as penalidades em geral, e o crédito tributário principal, que ~~inclui apenas o valor do tributo ou da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória.~~

O artigo 161 refere-se portanto ao pagamento de juros compensatórios pela mora do “crédito” principal, qual seja: o valor do tributo ou da obrigação acessória que foram frustrados em tempo pretérito. Tanto que o artigo 161 depois esclarece que, independentemente da incidência dos juros sobre o “crédito” principal, depois podem ser exigidas as demais penalidades cabíveis, quais sejam, as multas de ofício sobre o não pagamento do tributo devido!

6.5. Por fim, é essa a leitura natural que o Novo Código Civil fez do Código Tributário Nacional quando dispõe em seu artigo 406:

"Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver e vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional."

Com base nesse artigo do Código Civil, os juros moratórios são fixados na esfera jurisdicional cível em 12% ao ano, ou seja, 1% ao mês como diz o Código Tributário Nacional, sem que incidam juros compensatórios sobre juros compensatórios ou sobre multas quaisquer, definidas em Lei, no próprio Código Civil, ou em contrato. Na Jornada de Direito Civil promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (CJF), sob a coordenação científica do Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr., do Superior Tribunal de Justiça, juristas editaram o seguinte enunciado, antes da revogação do artigo 192, parágrafo 3º, pela Emenda Constitucional nº 40/03:

"Enunciado 20: A taxa de juros moratórios a que se refere o artigo 406 é a do artigo 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, 1% (um por cento) ao mês". (ROSSET, Rafael Guimarães, SILVA, Edson Roberto, O Código Civil e o Cômputo dos Juros Moratórios, in <http://www.rsilvaeadvogados.com.br/article.php?recid=22>, wm 10-11-2010)

Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais acompanha o meu entendimento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. (Acórdão 9101-00.722, de 8 de novembro de 2010)

Por essa razão, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar integralmente a incidência de juros sobre a multa de ofício e no mais manter o lançamento tributário.

(assinado digitalmente)

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

Voto Vencedor

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange à incidência de juros sobre a multa de ofício. Passo expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

De se observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

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

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal,

mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstancia do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denuncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a **respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de**

modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

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. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

No mais, a decisão se deu conforme o bem fundamentado voto da ilustre Relatora. Em conclusão, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 11070.000387/2007-71
Acórdão n.º **1302-00.855**

S1-C3T2
Fl. 18

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA