



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

Processo n° 11070.000389/2007-61
Recurso n° 168.620 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.410 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro 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: 2004, 2005, 2006

Ementa:

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 E 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.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria qualificada de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que deste formam parte integrante. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Daniel Salgueiro da Silva que davam provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de juros sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães para redigir o voto vencedor.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues Mello

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

Relatora

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (presidente), Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Daniel Salgueiro da Silva.

Processo nº 11070.000389/2007-61
Acórdão n.º **1302-00.410**

S1-C3T2
Fl. 842

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls. 425/483) para a exigência do contribuinte dos valores de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, apurados no período de 01/01/2003 a 31/12/2005, totalizando o montante de R\$ 8.521.425,88, lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santo Ângelo.

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.

O lançamento foi realizado com base na sistemática do Lucro presumido, para fatos geradores de 01/2003 a 09/2003, e pelo regime do Lucro Arbitrado para fatos geradores de 10/2003 a 12/2005, tendo o arbitramento como base as receitas omitidas mais as receitas declaradas.

O motivo do arbitramento do Lucro foi a ausência do Livro Razão do contribuinte, para que se pudesse aplicar a tributação pelo Lucro Real.

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 em 30/03/2007, o contribuinte apresentou as impugnações (fls. 487 a 704) para cada tributo exigido, protocoladas em 30/04/2007, 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%.

O despacho, de fl. 744, reconheceu a tempestividade da impugnação e a DRJ julgou-a improcedente e manteve o crédito tributário lançado, nos termos do voto aqui sintetizado.

- (i) Não há o que se falar em exclusão do SIMPLES no presente processo, uma vez que o contribuinte optou pelo regime do lucro presumido (período de 01/01/2003 a 30/09/2003) e do lucro real (período de 01/10/2003 a 31/12/2005).
- (ii) Ademais, o crédito foi lançado em conformidade com o Decreto 70.235, que regula o processo administrativo fiscal, não havendo que se falar em ilegalidade ou

nulidade do Auto, pois não se configura na situação nenhum dos vícios insanáveis.

- (iii) O contribuinte foi cientificado e recebeu o Auto de Infração, tendo formulado toda sua impugnação, razão pela qual considera-se improcedente a alegação de que o Auto não trouxe informações suficientemente detalhadas para identificação do crédito tributário.
- (iv) Quanto as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, a autoridade administrativa fiscal tem sua atuação vinculada a legislação tributária, não cabendo a esta instância jurisdicional a análise da constitucionalidade das normas ou a observância de princípios constitucionais em casos concretos.
- (v) Os assuntos concernentes a exclusão do contribuinte do SIMPLES são apreciados no processo 11070.000387/2007-71, razão pela qual não são conhecidos no presente processo.
- (vi) A definição de receita bruta, consoante disposto no art. 224 do RIR/1999, é o preço dos serviços prestados, não procedendo a afirmação do contribuinte de que o valor pago aos fretes subcontratados deve ser excluído do cálculo da receita bruta.
- (vii) Em razão desse entendimento, foi elaborado o quadro 01 (fls. 419-420) para demonstração dos valores mensais considerados receita omitida pelo contribuinte.
- (viii) O Arbitramento do lucro é legalmente adequado, uma vez que o contribuinte, tendo optado pelo regime do Lucro Real, não possui a documentação contábil exigida pela fiscalização, o Livro Razão.
- (ix) Quanto à aplicação de multa, a atuação do Auditor Fiscal é vinculada, sendo a aplicação da multa de ofício expressa em lei, nos casos onde o contribuinte não adiantou as obrigações de que era titular, sendo portanto procedente a aplicação da multa de ofício.
- (x) O percentual de 150% tem fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, quando a ação fiscal constata a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.
- (xi) A utilização da taxa SELIC decorre de lei, assim não há a possibilidade de afastar sua aplicabilidade nesta apreciação administrativa.

Processo nº 11070.000389/2007-61
Acórdão n.º **1302-00.410**

S1-C3T2
Fl. 846

Cientificado em 12/08/2008 quanto a decisão da DRJ, o contribuinte interpõe a este conselho Recurso Voluntário protocolado em 02/09/2008 (fls. 777 e seguintes) 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. Esse é um regime que é adotado em função de opção anual do contribuinte, irrevogável e irretroatável, feita quando do primeiro pagamento trimestral espontâneo do IRPJ e CSLL dentro do ano. 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.

Assim como o lucro presumido, o lucro arbitrado é obtido pela aplicação de determinado percentual definido em Lei sobre as receitas, só que esse percentual em geral é mais gravoso que o percentual do lucro presumido. É um percentual aplicável em caso de o contribuinte não manter escrita contábil regular ou não a apresentar à autoridade fiscal ou a tiver em estado imprestável. Nessa hipótese, se a autoridade fiscal verificar a existência de receitas no ano, deverá apurar o lucro arbitrado e efetuar a tributação de ofício. Neste caso, o fisco verificou a existência de receitas não tributadas espontaneamente mediante análise do Livro de Apuração de ICMS e aplicou sobre essas receitas e mais as receitas declaradas pelo contribuinte o percentual de tributação do lucro arbitrado a partir do quarto trimestre de 2003, porque, para esse período, o contribuinte se furtou a apresentar à autoridade o Livro Razão, justificando o arbitramento do lucro nos termos da legislação vigente.

O lucro arbitrado é portanto uma ferramenta legal que viabiliza o lançamento do IRPJ e da CSLL com base nas receitas, na hipótese de o contribuinte não possuir ou não apresentar a sua escrita contábil completa à autoridade, com a indicação do lucro do período.

Ambos os regimes de lucro presumido e arbitrado, adotados no lançamento ora combatido, têm portanto respaldo legal, rigidamente seguido pela autoridade lançadora, e tributam apenas um percentual definido em Lei das receitas e não as receitas todas.

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 a 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 sensu, 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 1º.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#ixz-1508tN3nj

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 (...)

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

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)

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.

Processo nº 11070.000389/2007-61
Acórdão n.º **1302-00.410**

S1-C3T2
Fl. 856

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2010.

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

CÓPIA

Voto Vencedor

Não obstante as valiosas considerações da Ilustre Conselheira Relatora, o Colegiado divergiu do entendimento acerca da incidência do encargo de juros sobre a multa de ofício lançada.

A divergência dirigiu-se no sentido de acolher a tese esposada pela ilustre Conselheira Sandra Maria Farone no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

Ali restou ementado, *verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

[...]

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1o do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

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;

Lei 9.065/95

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. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

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.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

[...]

Nessa mesma linha, os acórdãos abaixo indicados:

ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO nº 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no

vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.

Destacou-se, ainda, que, no caso, deveriam ser observadas as disposições do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, no sentido de que:

i) os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional devem ser acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, **calculados sobre o valor originário** (art. 2º);

ii) os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora (parágrafo único do art. 2º); e

iii) entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas aos juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969 (art. 3º).

Decidiu, assim, a Turma Julgadora, pela subsistência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, porém, nos termos do previsto no art. 161 do Código Tributário Nacional, isto é, no percentual de 1%.

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado.