



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

Processo n° 11516.001163/2006-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.081 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente FERTILIZANTES SANTA CATARINA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Inexiste nulidade da decisão recorrida quando presentes fundamentos de fato e de direito que a justifiquem.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DISTINTAS. PERCENTUAIS DISTINTOS.

Para diferentes tipos de receitas auferidas, aplicam-se diferentes percentuais para apuração do lucro presumido conforme legislação específica.

LUCRO PRESUMIDO. TRANSPORTE DE CARGAS. PERCENTUAL.

Não se aplica o percentual de 8% a que se refere o caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para transporte de cargas efetuado por terceiros.

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PERCENTUAL.

O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 estabelece o percentual de 32% sobre receitas oriundas de prestação de serviços em geral ou locação de bem móvel.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EXPRESSAMENTE. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece da incidência de juros de mora sobre multa de ofício por se tratar de matéria não impugnada expressamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima (relator) e Gilberto Baptista, que apreciavam *ex-officio* a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que entendiam arguída pela Recorrente essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor, nessa parte, a Conselheira Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Maurício Pereira Faro, Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves Bueno. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta e Geraldo Valentim Neto.

Relatório

Integra o relatório o seguinte conteúdo constante do Acórdão da DRJ/FNS nº 07-19.029 (Fls. 1.606 a 1.613), de 26 de fevereiro de 2010:

Em decorrência de procedimento fiscal determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) à f. 1, destinado à realização das Verificações Obrigatórias ali especificadas, bem como ao exame da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) da pessoa jurídica em epígrafe do período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 e 31 de dezembro de 2003 (bem como as verificações obrigatórias relativas aos últimos cinco anos e no período de execução do MPF) - em que apurou o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo lucro presumido -, iniciado em 7 de fevereiro de 2006 (f. 4) e concluído em 26 de abril de 2006 (f. 412), foi constatada infração fiscal (utilização do coeficiente de oito por cento em vez do de 32 % para apuração de parte da base de cálculo do lucro presumido) descrita no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (doravante denominado Termo) de f. 403 a 412 -

parte integrante dos autos de infração -, que resultaram em constituição de ofício por meio do auto de infração de f. 413 a 422, com multa de ofício proporcional de 75 % e juros de mora calculados pela taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic (cálculos válidos até 31 de março de 2006):

TRIBU I O	PRINCIPAL	JUROS DE MORA		TOTAL- AI	FOI IAS
IRPJ	632.314,38	287.840,59	474.235,74	1.394.390,71	413 a 422

A infração constatada foi assim descrita no auto de infração:

I - IRPJ (f. 415):

001 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores auferidos como receita de prestação de serviços e serviços de industrialização, no tocante ao percentual utilizado na apuração da base de cálculo do lucro presumido, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência fiscal por meio da petição de f. 428 a 457 (e anexos), mediante os seguintes argumentos:

(...)

III- REQUERIMENTO (f. 455 e 456)

[...] requer-se a Vossa Senhoria:

- a) *seja recebida e processada a presente defesa administrativa, julgando-se a mesma ao final totalmente procedente, declarando-se a insubsistência e a improcedência do Auto de Infração;*
- b) *sejam acatados os argumentos lançados na Preliminar, declarando-se a nulidade de todo processo administrativo e do respectivo Auto de Infração, determinando-se via de consequência a baixa da autuação e o arquivamento do feito;*
- c) *no mérito, restou demonstrada a legalidade de todos os recolhimentos realizados pelo contribuinte, principalmente no que tange aos percentuais utilizados para a apuração da base de cálculo do IRPJ, nos termos de tudo o que foi exposto nesta defesa, devendo ser julgado insubsistente e totalmente improcedente o Auto de Infração;*
- d) *[...], em face de ter o contribuinte planejado seu negócio considerando plenamente válido o ATO DECLARATÓRIO COSIT nº 1, ou seja, adotou um preceito legal editado pela própria administração fazendária que ora lhe autua, requer-se que na espécie, seja aplicado o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que prevê para tais situações a não-imposição de multa de mora, juros e correção monetária, oportunizando ainda ao contribuinte o pagamento de tal parcela no prazo legal estabelecido na legislação;*

e) finalmente, requer lhe seja possibilitada a apresentação e juntada de novos/outros documentos pertinentes ao caso telado, nos termos do art. 16, e

em especial dos §§ 4º, 5º e 6º, do Decreto n- 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n- 9.532/1997.

Não consta nos autos que a requerente tenha feito apresentação posterior de provas - alínea e) -, acima.

A DRJ/FNS, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação em Acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001,2002,2003,2004

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE ARMAZENAMENTO (ARMAZÉM GERAL).

A receita proveniente da prestação dos serviços de armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie, elencados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido, está sujeita a trinta e dois por cento como porcentual de presunção.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão em 12/03/2010 (Fls. 1.619), a Recorrente interpôs o presente recurso em 07/04/2010 (Fls. 1.623), essencialmente com os mesmos argumentos da impugnação inicial (Fls. 1.623 a 1.644), requerendo:

- a) O recebimento do presente recurso voluntário e de suas razões;*
- b) O total provimento do presente recurso para reformar, em sua íntegra a decisão administrativa ora recorrida com o fito de desconstituir, em sua íntegra, o lançamento dos tributos realizados e impugnados.*
- c) A Recorrente ratifica, em sua íntegra, os termos exarados na sua impugnação administrativa.*

(...).

Encaminhados ao CARF em 30/04/2013, distribuíram-se os autos a este relator, por sorteio realizado em 08/08/2013, haja visto o término de mandato do relator anterior (Fls. 6.262).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/FNS que manteve contra a Recorrente a autuação da diferença da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), apurado por meio do lucro presumido, entre os percentuais de 8% - decorrente da Locação de bens móveis no entender da Recorrente – e 32% - decorrente da prestação de serviços no entender da Recorrida - sobre a receita bruta dos anos-calendário de 2001 a 2004.

O presente recurso apresenta-se tempestivo, em obediência ao prazo de 30 dias entre a notificação da decisão em primeira instância e a interposição deste, conforme consta deste relatório. Passo à análise dos pontos apresentados pela Recorrente:

2. Das questões preliminares

2.1 Da nulidade da decisão administrativa

Cumpre, de início, destacar que a decisão administrativa padece de nulidade vez que o douto julgador não apresentou a devida fundamentação legal para sustentar o correto lançamento tributário.

Às fls. 1611, do processo administrativo, denota-se que a autoridade julgadora não desenvolveu a argumentação que cerca quanto a demonstração da caracterização da locação de bens móveis como obrigação de dar e não como serviço (obrigação de fazer).

Pelo exposto no item "I" do exame de mérito, evidencia-se que não existe aposição de juízo, ou, em outras palavras, do julgamento propriamente dito. O douto julgador tão somente destacou pontos apresentados na defesa administrativa, mas não os valorou (embora, da parte dispositiva, evidencia-se a improcedência da defesa, mantendo a notificação, por seus termos). Falta, efetivamente, a fundamentação que demonstraria o desacerto do entendimento da manifestação apresentada pela ora Recorrente.

Nos termos do art. 93, X, da Constituição Federal, são nulas as decisões, mesmo que administrativas, quando falta a devida fundamentação legal.

A fundamentação legal é, efetivamente, a demonstração que permite o entendimento que o julgador entende como correto.

Diante da não apresentação da referida fundamentação, ocorre o cerceamento de defesa. Pois, como pode a Recorrente apresentar o desacerto da decisão administrativa se desta falta a fundamentação que supostamente deveria impugnar?

Neste tópico, manifesta-se, portanto, a nulidade da decisão administrativa por não apresentar a correta fundamentação legal que demonstra o desacerto da petição administrativa.

Razão pela qual, pugna pela decretação da nulidade da decisão administrativa neste ponto.

Consta da decisão recorrida, itens I - DO CONCEITO JURÍDICO DE LOCAÇÃO — DISTINÇÃO ENTRE OS INSTITUTOS DA LOCAÇÃO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (f. 435 a 442) – e II. a - ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS — MODALIDADE ARMAZÉNS GERAIS (f. 442 a 445), – a seguinte fundamentação:

Exame do mérito

I - Do Conceito Jurídico de Locação - Distinção entre os Institutos da Locação e Prestação de Serviços (f. 435 a 442)

Para inaugurar a argumentação tocante ao mérito de sua impugnação, a Contribuinte procura estabelecer, do ponto de vista jurídico, a diferenciação - para fins específicos de tributação -, entre os conceitos gerais de "prestação de serviços" (como obrigação de fazer) e de "locação de coisas" (como obrigação de dar).

*Ampara-se para isso em literatura especializada da doutrina jurídica e especialmente em julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) n.º 116.121-3/SP (arguição de inconstitucionalidade da incidência do **ISSQN** sobre a "locação de **bens móveis**"), e transcreve o voto do Ministro Celso de Mello e, em parte, o do Ministro Marco Aurélio pronunciados nesse julgamento.*

Naquela assentada, o STF declarou inconstitucional, nesta parte, e incidenter tantum, a expressão "locação de bens móveis", constante no item n.º 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei n.º 406, de 1968, na redação e com a remuneração dada pela Lei Complementar n.º 56, de 15 de dezembro de 1987. (f. 436)

*Em conclusão, cita e transcreve a impugnante parte do Art. 519 do RIR/99, que estabelece 32% como percentual aplicável à receita bruta proveniente de "c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza." (f. 441), **exceto** em relação às atividades "não caracterizadas como prestação de serviços", em que o coeficiente aplicável é de **oito** por cento, a teor do que estabeleceu o Ato Declaratório Cosit n.º 1, de 27 de março de 1998, também mencionado pela autoridade fiscal às f. 409 e 410, em relação à industrialização de produtos em que a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização (f. 410).*

Antes de entrar na discussão objetiva do lançamento, a impugnante encerra este subitem em que ressalta que "[...] as receitas oriundas da atividade de locação não podem ser

consideradas - para qualquer fim - como receitas provenientes de prestação de serviços [...]". (f.442)

EXAME DO MÉRITO

II.a - ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS — MODALIDADE ARMAZÉNS GERAIS (f. 442 a 445)

O termo "armazenagem" utilizado pela impugnante corresponde (nos limites do presente litígio) a "armazenamento", na terminologia adotada pela legislação tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN ou ISS, expressa na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (e em seu Anexo), que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

*A Lista de Serviços anexa à referida Lei Complementar, descreve os serviços de **armazenamento** no subitem 11.04; os de **transporte** de natureza municipal no subitem 16.01, e os de "desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres" no subitem 33.01, transcritos a seguir, com destaque:*

(...)

*Como se pode constatar a partir da transcrição supra, não pode ser aceita a argumentação da impugnante no sentido de que o **armazenamento**; o **transporte**; o uso de **máquinas** e a **pesagem** (de entrada e de saída) dos produtos importados - e os "serviços auxiliares" prestados diretamente ou por intermédio de terceiros seriam equivalentes - para efeito de aplicação do percentual de presunção de lucro -, à **locação de bem móvel** (cuja inclusão na Lista de Serviços foi objeto do veto presidencial - Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, no que tange ao item **3.01** -, em razão de prévia decisão do pleno do STF no RE ns 116.121-3 SP).*

*Quanto à **pesagem** para controle das quantidades recebidas no início do armazenamento, bem como a efetuada por ocasião da saída dos bens armazenados, é de dizer-se que sua existência e uso no próprio local de armazenamento a fazem parte desse mesmo processo e assim devem seguir os mesmos critérios jurídicos em relação à tributação, da mesma forma que equipamentos de movimentação e posicionamento de cargas (paletes, esteiras e elevadores, p. ex.) e de controle (higrômetros, termômetros e análogos).*

*Já a **utilização de máquinas** ensacadoras e balanças acopladas, de uso no racionamento (ensacamento) dos produtos armazenados, não é objeto do presente litígio, pois a autoridade fiscal reconheceu sua natureza de **industrialização**, cujo percentual de presunção de lucro foi aceito como de oito por cento.*

*Os denominados pela impugnante **serviços portuários** (arrolados e descritos à f. 272, no documento "Histórico da Fertisanta"), na parte por ela própria prestados já foram objeto da análise precedente; os demais, apenas se referem a comunicação à Administração do Porto, relativa à nave transportadora dos produtos, ou pagamentos a terceiros por conta e ordem dos importadores, que providenciam o correspondente ressarcimento – uma vez que não haja geração de receita, contábil e tributariamente, essas operações não apresentam interesse para solução do presente litígio. Transcreve-se, a seguir, a mencionada relação de ζ serviços portuários:*

(...)

Destarte, demonstrado que os serviços prestados pela impugnante, referidos neste item, efetivamente se incluem entre os que são "caracterizados como prestação de serviços", há que ser mantida a exigência fiscal correspondente à diferença de porcentual (coeficiente) de presunção de lucro, de oito por cento para 32%.

A partir dos fundamentos do Acórdão em primeira instância, observa-se que o voto condutor expôs às Fls. 1.611 a argumentação da impugnação inicial para em seguida, entre as Fls. 1.611 e 1.613 fundamentar a referida decisão com os dados trazidos pela impugnação e com a base legal para manutenção da autuação.

Restringiu-se a Recorrente a questionar apenas o primeiro item do Acórdão recorrido, sem considerar toda a fundamentação à solução do litígio nos tópicos seguintes.

Por essas razões REJEITO a preliminar de nulidade da decisão em primeira instância.

Passo à análise das questões de mérito apresentadas na mesma ordem do presente recurso.

3. Do mérito

3.1 Das atividades realizadas pela Recorrente – da ausência de circulação de serviço

Conforme exposto na defesa administrativa, a Recorrente possui dentre as suas atividades de (citar da defesa administrativa original).

No correr do processo administrativo fiscal, os doutos fiscais encarregados requereram com que a Recorrente apresentasse explanações sobre as atividades prestadas, realizando uma descrição do que seria considerado como "serviço" daquilo que seria considerado como "produto" (fls. 263 e fls. 264 do PAF).

Em sua resposta, contudo, restou demonstrado de que a Recorrente presta um conjunto complexo de atividades que implicariam três conjuntos de serviços diferentes, confluindo num único objetivo.

Conforme comprovou nos contratos, notas fiscais e planilhas trazidas aos autos, as atividades se confrontam num único objetivo, qual seria, a realização dos serviços de industrialização.

Para tal, a Recorrente utiliza-se de uma complexa estrutura e presta diversos serviços, que, por sua vez, não podem ser separados do negócio principal.

Como operação principal empreendida pela Recorrente está o serviço de industrialização, mediante o ensacamento de nitrato de potássio (salitre).

Como colocado, a importação do produto se dá a granel e o produto é entregue, via mar, em sua forma misturada (utilizando-se assim, uma possibilidade existente para armazéns gerais), para, ali serem ensacadas e posteriormente disponibilizadas aos contratantes, que irão realizar o transporte. Contudo, relacionado ao serviço de industrialização, está a necessidade da importação, de armazenagem e de desestiva.

Ou seja, da mesma forma como para uma empresa, existem muitos serviços relacionados a criação e posterior comercialização de um produto, o mesmo também ocorre com as atividades da Recorrente. Verifica-se sim, que um agregado de serviços, que, não poderiam ser separados, pois contratados como um todo.

Denota-se que o serviço de industrialização, mediante o ensacamento do salitre, se demonstra mais por um serviço efetivo de intermediação, em que o cliente contratante importa por sua conta e ordem o produto cabendo à Recorrente "retirá-lo" de seu meio de transporte, transportá-los aos seus armazéns, para posteriormente ensaca-lo (serviço de industrialização).

Ora, utilizando-se da teoria da consumação da hipótese de incidência, evidencia-se que na presente concretiza-se o fato complexo. Evidenciam-se que, pelo contrato de prestação de serviços, são diversos os atos praticados que, por si só, não se caracterizam a totalidade do serviço por si só praticado.

Nos termos da interpretação do art. 114, do CTN, não restam dúvidas a possibilidade de que o fato gerador não seja um único, mas de um conjunto tanto de fatos como de atos que devem ocorrer para a consecução deste.

Ademais, nos termos do art. 156, da Constituição Federal, considera-se o serviço, como fato imponible de obrigação tributária, apenas aquele que circula. Note-se que o referido artigo conceitua a competência dos municípios como sendo os serviços não compreendidos entre os listados no art. 155, II, da CF, que se refere a tributação do ICMS. Portanto, à semelhança do ICMS, o serviço prestado somente poderá ter relevância jurídica a partir do momento em que efetivamente ocorre a sua circulação.

Subsumindo-se às atividades prestadas, se observarmos os contratos juntados (fls. 226 e ss, 239 e ss, 243 e ss e outros juntados), os serviços fiscalizados pela Autoridade Fiscal foram os serviços de industrialização. Assim, os serviços consideram-se prestados tão somente com a entrega do produto do serviço, fazendo surgir a efetiva renda por este, nos moldes do art. 116, I, do CTN.

Em que pese, os serviços "intermediários" (diga-se, os serviços de pesagem, armazenamento, desestiva, transporte) não podem ser considerados como realizados de forma separadas, vez que encontram-se diretamente relacionados aos demais serviços contratados. Ou seja, não será possível a industrialização se o produto permanecer nos porões do navio. Deve sim, haver a desestiva e o posterior transporte aos armazéns da Recorrente, que se encontram no próprio porto.

Ou seja, para que o serviço se concretize, é necessário que todos estes sejam realizados. Não haverá como compreender um serviço isoladamente, vez que não cumpre com a determinação do contrato principal, qual seja, do serviço de industrialização.

Mesmo que, na pior das hipóteses possa se separar o serviço de desestiva, não existe um serviço de pesagem, um serviço de transporte e um serviço de locação de móveis. Todos estão intrinsecamente relacionados ao processo principal do serviço de industrialização.

O que ocorre, na prática, são duas operacionalizações envolvendo o mesmo serviço. Por se tratar de serviço de industrialização, a Recorrente recebe a mercadoria e posteriormente remete a mercadoria ao cliente. O recebimento da mercadoria se dá por conta e ordem de terceiro (mediante nota fiscal de entrada de mercadoria –destacando-se o ICMS - no caso, havendo igualmente o processo de importação da mercadoria) e, posteriormente, após o serviço de industrialização, nova nota fiscal de circulação de mercadoria deve ser emitida (vez que nenhuma mercadoria pode trafegar sem a competente nota fiscal)

Em relação aos serviços portuários, a própria decisão destacou que não se trata de operação relevante ao caso, vez que não produziu reflexos econômicos, pois os clientes ressarcem a Recorrente (fls. 1612).

Assim, a Recorrente explanou que existem duas formas de emissão de nota fiscal, a de produtos (ICMS) com o custo do produto final ensacado e o custo do serviço de industrialização. A nota fiscal de circulação de mercadoria servirá igualmente para o creditamento do ICMS e do IPI nas operações subsequentes.

Embora de forma separada, ambos referem-se tão somente ao custo do serviço de industrialização. Na nota de circulação de mercadoria coloca-se o custo da mercadoria acrescida da valorização ocorrida pelo beneficiamento (razão pela qual a

Recorrente recolhe o ICMS) ;e noutra, coloca-se o efetivo custo operacional do serviço de industrialização. Nesta, coloca-se tão somente os serviços que empreenderam a disponibilização do serviço de operacionalização, destacando os "serviços meios" efetuados, como o da disponibilização de equipamentos, o transporte e o efetivo armazenamento.

Destaca-se da necessidade de emissão de duas notas fiscais vez que na saída do produto não consta, necessariamente, o custo do serviço de industrialização que é realizado. Razão pela qual, uma segunda nota fiscal se faz necessária.

Razão pela qual, mostra-se o total desacerto da decisão ora impugnada, como também da notificação. Considerando-se que os serviços encontram-se todos relacionados, não se está diante de uma circulação de serviços, mesmo que estes assim o tenham ocorrido, mas de um serviço complexo, o de industrialização, que envolve a todos os demais.

Pugna, portanto, pela reforma da decisão para, conhecendo do recurso, dê-se provimento ao mesmo para desconstituir o lançamento tributário realizado, vez que correta a base de 8% para apuração do lucro presumido apurado para os fins de apuração de imposto de renda.

Primeiramente, a base de cálculo para a apuração do IPRJ por meio do lucro presumido obedece ao disposto nos artigos 518 e 519 do RIR/99:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I-um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II- dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto ode carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III- trinta e dois por cento, para as atividades de:

prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

intermediação de negócios;

administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Com relação à industrialização de produtos, consta do Ato Declaratório COSIT nº 1 de 27/03/1998, publicado no DOU de 01/04/98:

"I — omissis;

II— As instruções constantes do inciso II do subitem 6.6.1 — Coeficientes passam a vigorar com_a seguinte redação :

II- 8 % (oito por cento) sobre a receita bruta trimestral proveniente de :

a) venda de produtos de fabricação própria;

b) venda de mercadorias adquiridas para revenda;

c) da industrialização de produtos em que a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;

omissis;

omissis;

omissis,

g) de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços. "(grifei)

No caso, a legislação aplicada não considera os serviços prestados pela Recorrente integrados à industrialização de produtos como por esta argumentado. Ademais, resta demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (Fls. 404 a 424) que a Recorrente segregou suas receitas em Receitas de vendas e Receitas de prestação de serviços:

4 - DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA EMPRESA FISCALIZADA

A análise da contabilidade da contribuinte (fls. 185 a 203), do ano calendário de 2003, revela que as receitas auferidas no período fiscalizado foram segregadas em duas contas gráficas:

conta número 3.1.01.01.002-9 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO;

conta número 3.1.01.01.003-8 - SERVIÇOS DE ARMAZÉM/DESESTIVA.

Os serviços de industrialização, correspondente a conta 3.1.01.01.002 -9, que consiste no ensaque de fertilizantes e outros produtos, executado sob encomenda de terceiros, foram caracterizados de pela contribuinte no item manipulação de

mercadorias da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Nr 001/2006, transcrita acima. Enquanto os serviços de armazenagem e desestiva, constantes da conta 3.1.01.01.003-8, estão descritos nos itens Armazenagem de Mercadorias e Serviços Portuários, para os quais foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços.

Assim, ao preencher as planilhas nominadas " INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF" (fls. 366 a 384) a contribuinte segregou suas receitas sob dois títulos principais: 1)Receitas de vendas; 2)Receitas de prestação de serviços.

Sendo que as receitas de vendas tem sua correspondência na escrita contábil da contribuinte a conta número 3.1.01.01.002-9 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO enquanto as receitas de prestação de serviço correspondem a conta número 3.1.01.01.003-8 -SERVIÇOS DE ARMAZÉM/DESESTIVA

(...)

Verifica-se que a partir do terceiro trimestre de 2003 com as mudanças na legislação da CSLL (IN SRF 390/2004 art 18.), quando foi alterado o percentual a ser utilizado pelas prestadoras de serviços para apuração da base de cálculo desta contribuição, a empresa fiscalizada adotou a segregação de receitas entre serviços de industrialização e os outros serviços por ela prestados, conforme memória de cálculo apresentada pelo contribuinte (fls. 343 a 346). E, mais, nos anos calendários de 2004 e 2005 os recolhimentos a título de CSLL foram apurados mediante a segregação das receitas. Este fato demonstra que a Fertilizantes Santa Catarina Ltda reconheceu, para fins de apuração da CSSL, que os valores oriundos da prestação de serviços para terceiros por ela executados devem ser considerados como serviços estando sujeitos a percentuais diferenciados dos serviços de industrialização.

Portanto, uma vez segregadas as receitas, os percentuais de apuração da base de cálculo do lucro presumido devem obedecer às diferenças impostas pela legislação.

Em razão do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao presente recurso quanto ao pedido de correção da base de cálculo para 8%, referentes às receitas de industrialização de produtos, sobre a totalidade das receitas auferidas.

3.2 Da errônea aplicação da alíquota da base de lucro presumido em 32% para serviços de transporte

Em sua petição administrativa, restou demonstrado o equívoco quanto a errônea obtenção do lucro presumido da prestação dos serviços de transporte.

Cumpre, inicialmente, destacar que, ao apreciar a defesa apresentada, o douto auditor fiscal não se manifestou expressamente quanto ao pedido apresentado. Verifica-se que este foi supostamente apreciado quando da verificação dos demais serviços. O sr. Julgador tão somente descreveu que os serviços de transporte municipal seriam enquadrados como "serviços de qualquer natureza" junto à lista dos serviços tributáveis pelo ISS (LC nº 116/05).

Ocorre, contudo, que os serviços de carga possuem natureza própria de tributação, conforme estabelecido tanto no Regulamento do Imposto de renda, como também pelas determinações expressas na lei 9.294/1996 (leia-se 9.249/1995), cujo art. 15, destacamos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Medida Provisória no 252, de 15/06/2005)

II - dezesseis por cento;

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

[...]

Sem maiores delongas, verifica-se que, mesmo se constatando a natureza de serviço (obrigação de fazer) na realização do transporte urbano, evidencia-se que a tributação deste serviço ocorre sob o lucro presumido calculado a 8% do valor da receita bruta.

Portanto, não pode subsistir a decisão administrativa, muito menos a notificação, quando determina que o lucro presumido para o cálculo dos serviços de transporte ocorrerá na base de 32% do faturamento pois contraria expressamente o disposto em lei.

Nesse ponto, verifica-se que no relatório da decisão recorrida houve a transcrição de parte da impugnação inicial quanto ao enquadramento do serviço de transporte:

II.IV- QUANTO ÀS RECEITAS PROVENIENTES DOS TRANSPORTES

- a atividade de transporte de cargas desenvolvida pela impugnante está efetivamente sujeita ao coeficiente de lucro presumido de oito por cento, a teor do art. 518, § 1º, II, e no Ato Declaratório Cosit nº 1, de 1998, já citado, em seu inciso II, f), que transcreve (f. 450);

- o transporte de cargas incluído e cobrado dos clientes por meio das notas fiscais emitidas, é materialmente realizado por terceiros contratados para esse fim, como a impugnante comprova pela juntada de Recibos de Pagamento a Autônomos, que constituem o anexo 7 da impugnação;

- *requer a declaração de improcedência do lançamento, neste passo, com base no que a própria administração estabeleceu no já referido Ato Declaratório Cosit nº 1 ou, sucessivamente - em caso de assim não ser entendido pela autoridade julgadora -, o emprego do que dispõe "[...] o art. 100, parágrafo único do CTN, que prevê para tais situações a não-imposição de multa de mora, juros e correção monetária, oportunizando ainda ao contribuinte o pagamento do crédito tributário pretendido no prazo legal estabelecido na legislação. [...]" (f. 450 e 451).*

Por sua vez, o Acórdão recorrido trouxe o seguinte fundamento à manutenção do percentual de 32% sobre a receita proveniente do serviço de transporte:

(...)

*Como se pode constatar a partir da transcrição supra, não pode ser aceita a argumentação da impugnante no sentido de que o **armazenamento; o transporte; o uso de máquinas e a pesagem** (de entrada e de saída) dos produtos importados - e os "serviços auxiliares" prestados diretamente ou por intermédio de terceiros seriam equivalentes - para efeito de aplicação do percentual de presunção de lucro -, à **locação de bem móvel** (cuja inclusão na Lista de Serviços foi objeto do veto presidencial - Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, no que tange ao item **3.01** -, em razão de prévia decisão do pleno do STF no RE ns 116.121-3 SP)*

(...)

Destarte, demonstrado que os serviços prestados pela impugnante, referidos neste item, efetivamente se incluem entre os que são "caracterizados como prestação de serviços", há que ser mantida a exigência fiscal correspondente à diferença de percentual (coeficiente) de presunção de lucro, de oito por cento para 32%.

Como se depreende do disposto na decisão recorrida, o serviço de transporte é prestado por terceiros:

*o **transporte de cargas** incluído e cobrado dos clientes por meio das notas fiscais emitidas, é **materialmente realizado por terceiros contratados para esse fim**, como a impugnante comprova pela juntada de Recibos de Pagamento a Autônomos, que constituem o anexo 7 da impugnação (sem grifos no original).*

Logo, não se pode invocar o art. 15 da Lei nº 9.249/95 para aplicação do percentual de 8% a transporte de cargas não realizados diretamente pela Recorrente, cujas receitas auferidas enquadram-se no inciso III, a, do art. 15 da referida Lei, 32% para serviços em geral.

Em face do exposto, NEGOU provimento ao presente recurso quanto ao pedido de correção da base de cálculo para 8%, referentes às receitas auferidas pelo transporte de **cargas**.

3.3 Da locação de bens móveis, da correta interpretação desta como prestação de serviços

Nos termos da defesa administrativa apresentada, sustentou-se a inadequação da caracterização como "serviço" a locação de bens móveis.

No caso, a notificação pautou por caracterizar como "serviços" e, portanto, tributá-los como tais aplicando-se a base de 32% para a apuração da estimativa de lucro apurada nos exercícios fiscalizados.

*Cumprе destacar que **não houve apreciação** da defesa da impugnação administrativa quanto ao ponto, conforme já demonstrado.*

Cumprе, contudo, ratificar os termos apresentados na defesa, destacando que a locação de bens móveis não se configura como "Serviço" pois lhe falta a caracterização da "obrigação de fazer". Trata-se sim, de uma "obrigação de dar".

Neste diapasão, cumprе destacar que, em recente súmula exarada pelo STF que coloca pela impossibilidade de tributação pelo ISS dos supostos "serviços" de locação de bens móveis.

Como se demonstrou na defesa administrativa, o entendimento exarado é de que a locação de bens móveis não se caracteriza numa obrigação de fazer, mas numa obrigação de dar.

Mesmo que em princípio se aborde tão somente a competência dos municípios de lançarem o tributo sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, não se pode, em detrimento a violação do exposto nos art. 110, do CTN, considerar como serviço quando não há serviço.

A grosso modo, o lucro presumido da prestação de serviços é calculado em 32% do seu faturamento total, considerando-se que as despesas na prestação dos mesmos é em montante significativamente menor do que a de venda de produtos, que segue a aplicação da estimativa geral, em 8%.

Em sua defesa administrativa, a Recorrente destacou que a locação de bens móveis não se caracteriza como serviço.

Ademais, pelo espírito do RIR/99, o objetivo em se fixar uma estimativa evidencia-se pela aproximação, feita pelo legislador, dos critérios em se apurar o lucro real da operacionalização dos fins sociais da empresa.

Pelos documentos que se mostram em anexo, a locação de bens móveis não considerou o valor das despesas que estas trouxeram. Pois, por exemplo, para a locação de um trator, há todo o custo de combustível e manutenção, que, embora repassados no preço, foram arcados pela locatária dos mesmos.

Assim, o fato da prestação dos serviços encontrarem respaldo nos anexos da Lei Complementar nº 116/05 é que servirão como respaldo para imputação da tributação ora impugnada.

Inicialmente, vejamos a decisão proferida pelo Plenário do STF, onde entendeu aquela Casa pela inconstitucionalidade dos dispositivos legais que autorizavam a cobrança de ISS incidente sobre a hipótese de locação de bens móveis, nos seguintes termos, "in verbis":

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 116.121-3 - SP

Relatar: Min. Octávio Galotti.

ISS - LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL - INCONSTITUCIONALIDADE.

Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 71, pág. 194) (g.n.)

Veja-se que a incidência do ISS sobre contratos também não se coaduna com o disposto no artigo 110 do CTN, que preconiza:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." (g.n.)

Continuando, vejamos as brilhantes palavras, que se colhem do voto do Min. Marco Aurélio, proferidas no supra citado RE 1116.121-3 SP:

(...)

Cumprir ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "O ISS sobre a locação de bens 11 móveis", na revista Dialética de Direito Tributário n o 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

"Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores, nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no

Parecer Normativo CST n. o 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões de Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados como prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na usurpação de poderes que são apenas do legislador, sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla.

(Caderno de Pesquisas Tributárias n. o 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido 11 na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.

(...)." (g.n.)

A Recorrente pede vênia para colacionar o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, analisando o mesmo julgado (RE nº 116.121-3 SP):

"A questão ora em julgamento neste recurso extraordinário concerne, precisamente, ao terna da alegada inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que alude o art. 80 do DL n. o 406/68, na redação que lhe deu a Lei Complementar n. o 56/87, bem assim da suposta ilegitimidade constitucional dessa mesma expressão ("iocalção de bens móveis") inscrita no item n. 78 da Lista de Serviços referida no § 30 do art. 50 da Lei n. o 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

Sabemos que a tributabilidade dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência impositiva das demais pessoas estatais, traduz prerrogativa que pertence aos municípios, os quais, para esse efeito, ainda que em caráter residual (RICARDO LOBO TORRES, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", p. 331, item nº 7.4, 2a ed., 1995, Renovar), dispõem do poder de instituir o ISS relativamente aos serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal (CF/69, art. 24, II; CF/88, art. 156, III).

A lista de serviços é taxativa (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui numerus clausus, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Rel. Min. THOMPSON FLORES). O que não se pode aceitar - até corno natural consectário do princípio constitucional da reserva de tributária - é a inovação do rol, para, nele, acrescentar-se, em sede normativa local, categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal.

Os itens ora questionados na presente sede recursal extraordinária, constantes das Listas de Serviços a que se referem os diplomas legislativos da União Federal e do Município de Santos/SP, tornam tributável, mediante incidência do ISS, a "locação de bens móveis".

É nesse específico ponto, portanto, que reside a controvérsia suscitada na presente causa, cuja discussão torna necessário indagar se se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação normativa das obrigações fundadas no negócio contratual da locação e bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de

Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a Locação de Bens Móveis", in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

A decisão emanada do Tribunal local - que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviço referidas anteriormente - não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas.

Sendo assim, e considerando as razões expostas, peço vênha, para, ao acompanhar o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento ao presente recurso, extraordinário, declarando, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante, do item n. 79 da Lista de Serviços a que se refere o DL nº 406/68, na redação e com a renumeração dada pela lei complementar n.º 56, de 15/12/87.

Declaro, ainda, também em caráter incidental, a inconstitucionalidade dessa mesma expressão ("locação de bens móveis"), inscrita na Lista de Serviços anexa à Lei nº 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP." (grifos nossos)

Ademais, é de se ver que locação não é prestação de serviço, pois gera obrigação de dar (consistente na entrega do bem locado), e inexistente atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviços. Conforme expressa Cunha Gonçalves, citado por Orlando Gomes:

"... o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (in Contratos, pág. 264, 2ª edição)."

Há de prevalecer, portanto, a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do ISS.

Vejam os brilhantes argumentos expendidos pelo ilustre jurista Hugo de Brito Machado, com a maestria que lhe é peculiar, quando trata do tema em estudo constante da obra O ISS e a LC 116:

"(...)

Com o julgado já referido passou o Supremo Tribunal Federal a entender que o ISS não incide na locação de bens móveis. Cuidava-se naquele caso da locação de guindastes, e prevaleceu o voto então proferido pelo Ministro Marco Aurélio, que sustentou, em síntese, os seguintes argumentos:

a) as definições de locação de serviços e locação de bens móveis estão no Código Civil, e o legislador complementar, embora desnecessariamente, fez constar de forma pedagógica no art. 110 do Código Tributário Nacional que a lei tributária não pode alterar os conceitos de direito privado;

b) a consideração econômica não pode prevalecer contra o modelo constitucional do tributo. Seguindo essa linha de argumentação, em defesa da tese que a final prevaleceu no Corte Maior foi dito ainda, em síntese, que:

a) a qualificação da locação de bens móveis como serviço configura inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional das competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer;

b) a locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço porque não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere;

c) não tem importância o fato de não haver sido alegada a inconstitucionalidade de que se cuida há muito tempo, ou por muitos contribuintes, porque isto é uma questão de exercício da cidadania, e com certeza a inconstitucionalidade de uma lei não pode ser aferida pela proporção em que é alegada.

Não há dúvida de que esse novo entendimento da Corte Maior é o que melhor aplica a supremacia constitucional como garantia do contribuinte. Na verdade, nada justifica a inclusão da locação de bens móveis no conceito de serviços de qualquer natureza, como se passa a demonstrar.

(...)

Como se vê, o item 3 alberga cinco subitens, a saber, 3.01, 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05, todos descrevendo espécies contidas no item 3, serviços prestados mediante a locação, cessão de direito de uso e congêneres. Não há, portanto, diferença essencial entre esses três subitens. Todos dizem respeito a locação ou a cessão de direito de uso.

Assim, como adiante vamos demonstrar, o veto presidencial teria de ter abrangido todo o item 3 que alberga, todo ele, atividades que não podem ser incluídas no conceito de serviços.

4.2. O veto presidencial

Considerando o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, o Presidente da República vetou os itens 3.01 e 13.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 11/2003, tendo justificado esse veto, quanto ao item 3.01, que nos interessa neste estudo, assim:

"O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindaste, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n.º 40, de 31 de Dezembro de 1998, com a redação da Lei Complementar n.º 5, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n.º 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a 'terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos as expressões e os vocábulos têm sentidos próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.' Em sendo assim, o

item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência de imposto sobre a locação de bens móveis."

(...)

4.3. Invalidez dos subitens não vetados

Mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista.

(...)

O subitem 3.03, por seu turno, contempla a locação dos bens nele indicados, embora se refira a "exploração de salões de festas", etc., porque a "exploração" daqueles bens, aí indicada, não se confunde com a realização dos eventos nos mesmos realizados. Uma coisa é, por exemplo, a "exploração de salões de festas", indicada no subitem 3.03, que há de ser entendida como locação de salões de festas. Outra, esta sim compreendida no conceito de serviço, a realização da festa, compreendida no item 12.07, em que está descrita como serviço a atividade de "shows", "ballet", danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

6. Conclusões

Diante do que neste estudo foi exposto podemos chegar às seguintes conclusões:

1a - O âmbito constitucional do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos os serviços sujeitos que integram o âmbito constitucional do ICMS.

2a - Serviço, na composição do âmbito constitucional do ISS, é uma atividade que consubstancia um fazer destinado a atender uma necessidade.

3a - O atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso do bem móvel, material ou imaterial, não consubstancia serviço, sendo inconstitucional a norma da lei complementar que defina a competência municipal para instituir o ISS abrangendo tal situação.

4a - O veto que o Presidente da República após ao item 3, subitem 3.01, da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar 116/2003, tem apoio no entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a locação de bens móveis não constitui serviço.

5a - O veto acima referido é incensurável na sua fundamentação, mas se mostra insuficiente para compatibilizar a lista em referência ao entendimento da Corte Maior e, assim, evitar litígios, pois os demais subitens do item 3, além de outros itens da mesma lista, são inconstitucionais pela mesma razão, vale dizer, porque não descrevem serviços, e sim contratos ou atos jurídicos dos quais decorrem um dar, ~~que não cabe no âmbito constitucional do imposto a que se refere o art.~~

6a - É razoável, assim, esperar-se que o Supremo Tribunal Federal declare também a inconstitucionalidade dos demais subitens do item 3, assim como de outros itens da citada lista, que se referem a situações nas quais ocorre um dar, e não um fazer, para o atendimento de uma necessidade." (g.n.)

A Recorrente pede venha para citar também os excertos que se colhem do estudo sobre a LC 116/2003, no mesmo sentido do que vimos expondo, realizado pelos Drs. Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, na obra O ISS e a LC 1162:

"2. Os Serviços Prestados mediante Locação, Cessão de uso e congêneres.

(...)

O subitem 3.01 tratava da "locação de bens móveis", tendo sido vetado pelo Presidente da República em virtude da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 116.121/SP em que foi declarada a inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

(...)

Em que pese a louvável atitude do Presidente da República, melhor teria feito se tivesse vetado todo o item 3 da lista, pois, embora a decisão do Supremo Tribunal Federal tenha se limitado, por motivos estritamente processuais, à declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, os seus fundamentos, em parte reproduzidos nas razões de veto acima transcritas, indicam claramente que todos os "serviços" constantes do item 3 da lista são inconstitucionais, já que não se tratam de serviços.

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação, que implica, em última análise, uma obrigação de dar, não pode ser considerada uma espécie de serviço, que é obrigação de fazer.

Portanto, a inconstitucionalidade do item é claramente perceptível por meio da mera leitura do item 3, pois, se a locação de bens móveis não é espécie do gênero serviço, é evidente que os "congêneres" da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviços."

Corroborando tudo o que vimos expondo, vejamos os excertos colhidos do estudo do tema em debate realizado com maestria por Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, que encontramos também na obra O ISS e a LC 116:

"7. A Inclusão de Itens que não são Considerados Serviços

A expressão "serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar", a que faz menção o art. 156, III da CF, não confere ao legislador infraconstitucional o poder de transformar em prestação de serviço aquilo que não é, nem pode ser serviço.

A elaboração de extensa lista de serviços contendo itens e subitens que constou do projeto de lei discutido ao longo do processo legislativo, visou muito mais o aumento da arrecadação, do que efetivamente a discussão e considerações de natureza jurídica

(...)

O conceito do que seja serviço para efeitos do ISS não pode ser confundido com simples "locação de serviços" do Direito Civil, nem com a idéia de "contrato trabalho" do Direito do Trabalho, prestado por empregado com relação de emprego.

Do exame da nova lista de serviços, constatam-se subitens que contemplam como tributáveis serviços que não poderiam ser assim considerados. É o caso, por exemplo, dos subitens do item 3 que se referem a "serviços prestado mediante locação, cessão de direito de uso de congêneres"; no subitem 15.09 há referência a arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens inclusive cessão de direitos e obrigações"; o subitem 25.01 por sua vez, contempla o "caixão, urna ou esquifes", (bens materiais) entre outros.

Nesses casos, há confusão entre prestar serviços e locação de serviços, regidos pelo Código Civil ou entre prestar serviços e fornecimento de bens materiais.

Em relação à locação de bens móveis, já existe firme posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que, em sessão plenária, decidiu no sentido de impossibilidade jurídica de cobrança do ISS, conforme se verifica da seguinte ementa:

(...)

Assim, o simples fato de existir locação de bens móveis não poderá ser objeto de exigência do ISS, na interpretação da Suprema Corte.

(...)

O entendimento da Suprema Corte, sobre a matéria (locação de bens móveis), entretanto, deve prevalecer para os casos mencionados na nova lista."

E, ainda, na esteira do que vimos expondo, cabe citar a doutrina de Celso Marcelo de Oliveira, na obra Manual do ISS4, donde extraímos o que segue:

"8.11.3.2 Comentários jurídicos sobre a incidência tributária do ISS sobre contrato de locação de bens e a posição do Supremo Tribunal Federal

A recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende ser inconstitucional a tributação do ISS sobre os contratos de locação de bens móveis, mas o legislador manteve essa atividade como sujeito ao ISS.

Abaixo segue ementa do julgamento a que nos referimos:

(...)

As considerações ora apresentadas quanto à inconstitucionalidade do item da Lista de Serviços do ISSQN, encontram-se consubstanciadas no julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal que no RE no 116.121-3/SP, Rel. Octávio Galotti, DJ 25/05/2001, sessão plenária, livrou uma empresa de locação de goindastes do recolhimento do ISSQN, começando a pacificar a matéria objeto da presente pesquisa e decidindo, por maioria, neste sentido:

(...)

Destarte, o Pretório Excelso abre precedente em torno da inconstitucionalidade da expressão do "Locação", tornando-se relevante suscitar partes do voto do eminente Ministro Marco Aurélio de Melo no RE supra: "Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Neste mesmo Sentido, Aires Fernandino Barreto ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por Cléber Giardino ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito, de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária - manipulação, por lei complementar, da repartição Constitucional das competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis." (g.n.)

Razão pela qual, não pode subsistir o entendimento indiretamente mantido (vez que não restou devidamente fundamentado) de :que o serviço de locação de bens móveis deveriam ter o seu lucro presumido obtido a partir da aplicação do percentual de 32% em relação à receita decorrente.

Requer, portanto, a reforma da decisão para desconstituir a notificação fiscal exarada.

Em que pese o argumento da Recorrente de que o rol das atividades enquadradas pelo Fisco como *prestação de serviços* tratar-se de *locação de bens móveis*, com fulcro nos fundamentos do RE nº 116-121/SP, segundo o constante do Termo de Encerramento de Fiscalização (Fls.403 a 412):

(...)

Em sua resposta (fls. 262 a 365), a Fertilizantes Santa Catarina Ltda fez um pequeno histórico da empresa e assim se pronunciou, em seu item 2, no tocante às atividades desenvolvidas além da prestação de serviços pela empresa, in verbis:

A Fertisanta executa para sua clientela atividades complexas, decorrentes de três procedimentos básicos : aqueles relacionados aos serviços portuários; aqueles relativos à armazenagem; e, aqueles que dizem respeito à manipulação das mercadorias.

Serviços Portuários. *Os procedimentos relacionados com os serviços portuários*

são os seguintes, a partir do aviso do cliente, com base em prestação de serviços, sobre a importação realizada, especificando o produto e a tonelagem, bem assim o despachante aduaneiro por ele contratado.

Comunicação à Administração do Porto sobre o nome do navio transportador e provável dia de atracação;

Contratação dos seguintes serviços de terceiros para a descarga do navio com pagamento efetuados pela Fertisanta e ressarcido pelo cliente;

- *Companhia Docas de Imbituba, para infra-estrutura terrestre e balança;*
- *Guindaste;*
- *Serviço de capatazia;*
- *OGMO, para contratação de estivadores, conferentes, arrumadores etc;*
- *Taxa de segurança do Porto de Imbituba;*
- *Seguro de mercadorias;*
- ***Prestação de serviços pela Fertisanta, mediante pagamento pelo cliente de transporte de mercadorias do costado até os armazéns, pesagem, recheio, conferência e administração.***

Armazenagem de Mercadorias. *O descarregamento das mercadorias advindas do navio é feito em armazéns alfandegados localizados na área portuária do Porto de Imbituba, arrendados pela Fertisanta junto à Companhia Docas de Imbituba. No mais das vezes, por se tratarem de produtos idênticos e de mesma origem, são eles armazenados sob a modalidade misturados — modalidade permitida para armazéns gerais, consoante legislação própria — considerados os vários clientes da Fertisanta, distinguindo-se uns dos outros pela tonelage correspondente a cada um. Os valores de armazenagem cobrados pela fertisanta variam conforme o resultado da negociação havida com o cliente.*

Manipulação das mercadorias. *A manipulação das mercadorias obedece aos seguintes quesitos, a critério do cliente, quanto a prazos, quantidade e destinação.*

Encomenda das quantidades de produtos, prazo de entrega e destinação;

Fornecimento pelo cliente das embalagens necessárias as quais podem ser estampadas com seus próprios dísticos ou com os da Fertisanta;

Ensaque pela Fertisanta do produto armazenado;

Recepção dos caminhões contratados pelo cliente para confirmação da contratação e pesagem da tara;

Carregamento dos caminhões pela Fertisanta;

Pesagem dos caminhões carregados;

Emissão de documentação fiscal pela Fertisanta, com recibo dos motoristas dos caminhões.

3 — RECEITAS AUFERIDAS

(item 3)

Nas planilhas que seguem apresentamos os valores das receitas auferidas mensalmente oriundas da prestação de serviços, uma de armazenagem e descarga de navio, e outra de ensaque, efetuadas para terceiros, nela não contendo receitas relativas à venda de produtos, já que, conforme descrito anteriormente, não há venda em nossas operações.

(...)

Assim, por força do disposto no Ato Declaratório em seu Inciso II, c), para a industrialização de fertilizantes executada pela contribuinte o percentual a ser utilizado para determinação da base de cálculo do IRPJ é de 8%.

As receitas oriundas da prestação de serviços descritas pela contribuinte em sua resposta, classificadas como prestação de serviços nas planilhas preenchidas e entregues à Fiscalização, corroboradas pelos documentos fiscais emitidos nominados "NOTA FISCAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS" - exemplificados às fls. 296 a 323, e, ainda, cujos contratos firmados com terceiros referem-se à locação/prestação de serviços a serem executados pela empresa fiscalizada (fls. 222 a 261) devem ter seu percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ de 32%, enquadrando-se no artigo 519, inciso III, a) do RIR/99.

Como se constata das informações dos autos, as atividades da Recorrente enquadradas pelo Fisco no percentual de 32% não têm a natureza de *locação de bens móveis*, pois, nesta, não poderia haver participação alguma da Recorrente em qualquer das etapas de execução das referidas atividades, o que não ocorreu no caso.

Finalmente, ainda que se considerasse a natureza de *locação de bens móveis* para as atividades da Recorrente, não haveria alteração do percentual de 32% sobre as correspondentes receitas brutas, como dispõe o artigo 519, §1º, III, c, do RIR/99:

"Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no artigo 224 e seu parágrafo único.

§1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividade de:

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza."

Em face do exposto, NEGO provimento ao presente recurso quanto ao pedido para aplicar o percentual de 8% sobre as receitas oriundas das atividades consideradas como prestação de serviços.

3.4 Dos serviços de armazenagem e pesagem

Conforme já exposto, os serviços de armazenagem e pesagem dos produtos, mesmo que cobrados de forma separada, estão inclusos na operação maior, qual seria, a prestação do serviço de industrialização dos bens.

Como já exposto, para a consecução das atividades, há á expressa necessidade de realizar o produto importado de seu meio de transporte (navio), realizar a nacionalização do mesmo e posteriormente estocá-lo, considerando-se da impossibilidade de realizar uma atividade "instantânea" Por sua vez, a

capacidade de armazenagem prevista em contrato serve meramente para indicar que as empresas contratantes dos serviços de industrialização não terão a condição de imediatamente retirar os referidos produtos das instalações da Recorrente.

Assim, não merece prosperar a notificação e o auto de infração quando "separam" a atividade principal em diversas outras que, em se perfazendo pela total, se dariam numa mesma.

A armazenagem decorre exclusivamente do serviço de industrialização vez que, por razões lógicas, há a necessidade de colocação tanto do produto a granel como do produto passado pelo processo de industrialização. Embora conste em notas fiscais o custo de armazenagem, encontra-se este embutido no custo do serviço principal, qual seja, o de industrialização.

O objetivo dos serviços de pesagem, por sua vez, estão intrinsecamente relacionados aos serviços de armazenagem e, estes, aos de industrialização. Trata-se de serviço de suporte essencial para garantir que não haja a perda no negócio, bem como garantir o fornecimento do produto nas medidas requeridas pelos clientes da Requerente.

Ademais, os serviços de pesagem não se encontram dentre os listados nas listas de serviço, razão pela qual, deve ser aplicada às receitas dali provenientes o percentual de 8% para apuração do lucro presumido para fins de apuração de imposto de renda.

Razão pela qual, pugna pela reforma integral da decisão exarada com o fito de desconstituir o lançamento tributário realizado.

Consta dos autos (Fls. 408):

A análise da contabilidade da contribuinte (fls. 185 a 203), do ano calendário de 2003, revela que as receitas auferidas no período fiscalizado foram segregadas em duas contas gráficas:

- 1) conta número 3.1.01.01.002-9 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO;*
- 2) conta número 3.1.01.01.003-8 — SERVIÇOS DE ARMAZÉM/DESESTIVA.*

Os serviços de industrialização, correspondente a conta 3.1.01.01.002 —9, que consiste no ensaque de fertilizantes e outros produtos, executado sob encomenda de terceiros, foram caracterizados pela contribuinte no item manipulação de mercadorias da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Nr 001/2006, transcrita acima .

Enquanto os serviços de armazenagem e desestiva, constantes da conta 3.1.01.01.003-8, estão descritos nos itens Armazenagem de

Mercadorias e Serviços Portuários, para os quais foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços.

As informações dos autos dão conta do tratamento diferenciado dado pela Recorrente às atividades de INDUSTRIALIZAÇÃO e ARMAZENAGEM/DESESTIVA, pois, trata-se de atividades de natureza distinta, conforme já descritas nesta fundamentação. Por conseguinte, a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza estabeleceu percentuais distintos de presunção do Lucro, a saber:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

*II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;*

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Em face do exposto, NEGO provimento ao presente recurso quanto ao pedido para aplicar o percentual de 8% sobre as receitas oriundas das atividades de armazenagem e pesagem.

A Recorrente pugna pelo cancelamento de todo o débito fiscal, o que inclui uma análise sobre incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

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.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênia para transcrevê-los:

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

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.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

*[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)*

[...] 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. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 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. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência

ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) 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, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: “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.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 (“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”).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre
Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto

vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"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.

....."

Note-se que o termo crédito no **caput** do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do **caput** do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo “crédito” constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo “débito” no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

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.(g.n.o)

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V
DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV
Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...)** (op cit p. 418)*

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m) **art. 161** (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op.cit p 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos **juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos**

referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário 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, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ante todo o exposto, DOU parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os juros moratórios sobre a multa de ofício.

Plínio Rodrigues Lima.

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

O voto vencedor limita-se ao ponto em que o ilustre relator restou vencido, ao dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por considerar que o litígio em julgamento alcançava essa questão.

Passando ao largo da discussão sobre o mérito da questão, em relação ao qual a posição desta redatora designada encontra-se transcrita no próprio voto vencido, o ponto a ser detalhado neste voto vencedor é a impossibilidade do colegiado se manifestar sobre a questão no caso concreto.

Consoante o relatório retro, a recorrente, intimada da decisão de primeira instância, limitou-se a reforçar os argumentos da impugnação, pleiteando, em síntese, a nulidade do processo; no mérito, que seja julgada a improcedência do auto de infração em razão da legalidade dos recolhimentos no que tange aos percentuais utilizados para a apuração da base de cálculo do IRPJ, e, ainda, a não-imposição de multa de mora, juros e correção monetária, nos termos do art. 100 do CTN, haja vista a observância do Ato Declaratório COSIT nº 1.

Ao final, requereu: *“o total provimento do presente recurso para reformar, em sua íntegra a decisão administrativa ora recorrida com o fito de desconstituir, em sua íntegra, o lançamento dos tributos realizados e impugnados.”*

O ilustre relator considera que *“a Recorrente pugna pelo cancelamento de todo o débito fiscal, o que inclui uma análise sobre incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*. A maioria do colegiado, contudo, discorda desse posicionamento pelas razões a seguir expostas.

O informalismo moderado que rege o processo administrativo tributário dispensa ritos e formas rígidas, sempre em benefício do administrado, mas não supera o requisito processual objetivo intrínseco: o respeito ao devido processo legal, o que implica no respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988), corolários do devido processo legal.

Cabe ressaltar que os limites do litígio a se objeto de julgamento são definidos pelos termos do recurso. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Metínez López (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2010, p.82-83) bem esclarecem o tema:

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: “Art. 16. A impugnação mencionará: I – omissis; II – omissis; III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.”

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo, não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento.

O art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações é claro ao estabelecer os limites da lide, devendo ser considerada não impugnada a matéria não expressamente contestada:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, não há como ignorar uma regra processual legal, cuja obediência deve nortear a correta aplicação da atividade de julgamento administrativo.

A impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal e, se o contribuinte deixa de impugnar uma matéria na época certa, ocorre a preclusão consumativa, regra atraída pela aplicação subsidiária do direito processual civil. Isso se aplica também ao recurso voluntário.

No mesmo sentido, a regra da eventualidade ou concentração da defesa impõe o ônus da impugnação especificada, sendo vedada, nos termos do art. 302 do CPC, a negativa geral dos fatos apontados pela parte autora, no caso, a autoridade fiscal.

No caso concreto, além da nulidade apontada, a qual foi rejeitada pelo distinto relator e pela turma à unanimidade, o questionamento do contribuinte se dá essencialmente no que tange ao percentual adotado na apuração do lucro presumido. O pedido de afastamento da multa e dos juros, baseado no art. 100 do CTN, decorre da pretensa exatidão na apuração da base de cálculo do IRPJ. Estes são os pontos levantados pela recorrente que, ao final, pede o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e decretar a improcedência total do auto de infração, com a desconstituição do crédito tributário.

Veja-se que a própria recorrente vincula o pedido de cancelamento do débito fiscal ao acolhimento do seu recurso voluntário, o qual, como se viu, em momento algum trata da questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

De toda a sorte, em face do exposto anteriormente, uma negação geral ou um pedido genérico de desconstituição do crédito tributário não transfere ao julgador o ônus de apreciar (de ofício) as questões que poderiam ter sido arguídas pela defesa, mas não o foram.

Se assim fosse, além da apreciação de ofício dos juros de mora sobre a multa de ofício, o julgador deveria também apreciar outras matérias, tais como a legalidade do percentual da multa de ofício, da cobrança dos juros de mora sobre o crédito tributário, do percentual dos juros de mora com base na taxa Selic etc., que poderia tornar a lista infundável, o que, definitivamente, carece de qualquer lógica em termos processuais e ainda fere o princípio do contraditório.

Nesse sentido, transcreve-se a lição do processualista Alexandre Freitas Câmara (*in* Lições de Direito Processual Civil, 2008, p.53-54):

Ressalvados, porém, esses casos excepcionais, uma decisão judicial só será legítima (e, portanto, válida) se proferida após a observância do princípio constitucional do contraditório. Isto se aplica, inclusive, nas matérias de ordem pública, que podem ser conhecidas de ofício pelo juízo. A autorização para conhecer de ofício não pode ser entendida como autorização para que se decida sem observância do contraditório, pois de outro modo ter-se-ia a prolação de uma decisão proferida sem que se garantisse aos interessados a participação com influência na sua produção. [...] Conseqüência direta disso é a invalidade das chamadas “decisões de terceira via”. Assim se denominam as decisões baseadas em teses de direito que não tenham sido discutidas pelas partes.

Em suma, a decisão só será legítima (e, portanto, válida) se proferida após observância do princípio constitucional do contraditório.

No âmbito administrativo, o entendimento deve ser o mesmo, cabendo lembrar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que representa a Administração Tributária, parte acusadora, deve ser informada de todos os processos que ingressam no CARF para, facultativamente, apresentar contrarrazões aos recursos voluntários, nos termos do art. 48 do Regimento Interno do CARF (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009:

Art. 48. O chefe do Serviço de Controle de Julgamento colocará, mensalmente, à disposição do Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF.

§ 1º O Procurador da Fazenda Nacional terá prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data do recebimento da relação mencionada no caput, para requisitar os processos, os quais serão colocados à sua disposição.

§ 2º Fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário.

Assim, somente após a ciência dos recursos, ainda que sem manifestação, considera-se plenamente atendido o princípio do contraditório. Se a questão não foi expressamente suscitada no recurso voluntário, resta prejudicado o contraditório, por não ter

vido dada oportunidade à parte contrária, no caso, a PFN, de contradizer os argumentos da recorrente.

Em que pese o pedido de cancelamento do débito, diversas questões fáticas e jurídicas que envolvem o lançamento tributário devem ser apontadas expressamente pela recorrente, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, para que a haja o devido processo legal no âmbito administrativo.

Ao afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, o distinto relator considera que *“na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988”*. Mais adiante, esclarece que a previsão legal contida no art. 61 da Lei nº 9.430/96 (de que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora), por se tratar de *“Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988”*.

Como se vê, trata-se de questão autônoma das demais questões que envolvem o lançamento tributário, e que exige, para fundamentar a decisão, um trabalho de exegese elaborado no sentido de afastar a previsão legal, a qual foi considerada, pelo relator, como insuficiente para autorizar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício. Contudo, não há dúvida de que essa interpretação extrapola os limites do litígio.

Assim, no caso concreto, por todos os ângulos que se olhe, não se verifica a possibilidade de apreciação da questão suscitada pelo distinto relator no julgamento do recurso apresentado.

Em razão do exposto, afasta-se a apreciação da questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e nega-se provimento integralmente ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner