



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13116.720196/2016-72  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.827 – 1ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** REAL DISTRIBUICAO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. LEI 9.430, ART. 44. LEI 4.502, ART. 71.

A alteração fictícia da sede da pessoa jurídica e a omissão substancial da receita, comparada à receita declarada ao Fisco Estadual, atestam o dolo na conduta do contribuinte, que justifica a imposição de multa qualificada, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 combinado com o artigo 71, da Lei nº 4.502/1964.

AGRAVAMENTO DA MULTA. LEI 9.430/1996, ART. 44, §2º. ARBITRAMENTO. SÚMULA CARF 96.

O agravamento da multa é medida gravosa que não se justifica quando há resposta pelo contribuinte às intimações fiscais. Além disso, nos termos da Súmula CARF Nº 96, *"a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros"*.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam, (i) por unanimidade de votos, em negar-lhe

provimento quanto à multa qualificada; (ii) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento quanto à multa agravada. O conselheiro Rafael Vidal de Araújo acompanhou a relatora pelas conclusões nessa matéria. E, (iii) por voto de qualidade, em negar-lhe provimento quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao último tema, a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, com lucro arbitrado decorrente de presunção de omissão de receita pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada quanto aos 4 trimestres dos anos de 2005 e 2006, com imposição de multa qualificada e agravada no percentual de 225%. (fls. 6/47 - volume 1). De forma reflexa, foram lançadas as contribuições (CSLL, PIS e COFINS). Ademais, consta termo de sujeição passiva solidária às fls. 239, fundamentada no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Extrai-se do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 48/) a respeito dos temas ainda em discussão no processo:

*Descrevem-se, abaixo, os fatos constantes do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, com as constatações*

*apuradas e conclusão com a proposição de reversão de domicílio fiscal (Processo Administrativo n.s 13116.002254/2008-72, fls. 65/165):*

*Restou, assim, evidenciado que a matriz da empresa REAL DISTRIBUIÇÃO LTDA, CNPJ 04.244.363/0001-23, não está localizada no endereço declarado à Receita Federal. (...)*

*Por todo o exposto, encerramos este procedimento de diligência fiscal propondo a alteração de ofício do CNPJ, nos termos do artigo 27 e parágrafos, da IN RFB n.2 748/2007, no sentido de efetuar a REVERSÃO DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO da empresa REAL DISTRIBUIÇÃO LTDA, CNPJ 04.244.363/0001-23, alterando o endereço da matriz para Av. Brasil, 6700, Policentro I, Anápolis - GO, CEP 75024-01 0, em conformidade com a real situação desta pessoa jurídica. (...)*

*Diante do exposto, considerando que, uma vez intimada, a autuada não apresentou à fiscalização os livros e documentos de sua escrituração, procedemos ao arbitramento do lucro para fins de apuração dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS nos AC de 2005 e 2006, com base no art. 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda e autorização do Chefe da Seção de Fiscalização da DRF/Anápolis/GO, fls. 214.*

*Os valores declarados em DCTF, nos anos de 2005 e 2006, fls. 215/230, a título de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, foram deduzidos dos valores devidos para fins de lavratura do Auto de Infração, conforme consta dos respectivos demonstrativos de cálculos.*

*Diante do exposto, procedemos à lavratura do presente auto de infração para lançamento de ofício, com base no artigo 149, inciso V, do Código Tributário Nacional, dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e CONFINS apurados com base no lucro arbitrado a partir da receita de venda de mercadorias, conforme planilhas de fls. 63/64.*

*A multa de ofício aqui aplicada é qualificada e agravada, no Percentual de 225%, em razão do não atendimento às intimações e da prática reiterada e deliberada da autuada em omitir da fiscalização a receita apurada com a venda de mercadorias, descaracterizando o erro e evidenciando a vontade de omitir ou reduzir os tributos devidos. (...)*

*Ressalte-se que para o fisco do Estado de Goiás, que está próximo ao estabelecimento onde as operações são de fato realizadas, o sujeito passivo declara um faturamento em torno de quarenta vezes superior ao declarado para o fisco federal.*

*O dolo consiste em elemento essencial da ação final, e comporta dois elementos, quais sejam, o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta. O elemento cognitivo é pressuposto do*

*elemento volitivo, ou seja, a vontade não pode existir sem o conhecimento da ação. (...)*

*A análise da conduta da autuada em alterar o seu domicílio fiscal e declarar valores irrisórios para a Receita Federal revela nítida intenção em se esquivar do recolhimento de tributos federais.*

*Ademais, o sujeito passivo optou por não apresentar a escrituração completa, em clara desobediência às leis fiscais.*

*Nota-se uma série de condutas, planejadas e ordenadas, visando um objetivo concreto - a **sonegação dos tributos federais**. (...)*

*Observe-se que não se trata de mera falta de pagamento de tributos, ou seja, uma simples inadimplência. Trata-se de uma série de ações tomadas, desde a alteração de domicílio fiscal, a não apresentação da escrituração, até o envio de declarações obrigatórias para pessoas jurídicas, com valores bem inferiores aos apresentados ao fisco estadual.*

*Tais condutas constituem-se em ações **dolosas** praticadas pelo sujeito passivo, através de seus sócios-administradores, fls. 143 , Zaki Jamil El Bazi, CPF 014.773.151-87, e Camilo El Bazi, CPF 348.111.761-20, visando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, o que evidencia o intuito fraudulento de sonegar tributos (art. 71 da Lei n s 4.502/1964, transcrito a seguir), além do não atendimento às intimações, sendo cabível, portanto, a aplicação de multa qualificada e agravada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), de que trata o art. 44 da Lei 9.430/96.*

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 252 - volume 2), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão ementado da forma seguinte (289/316):

*(...) Ano-calendário: 2005, 2006*

#### *ARBITRAMENTO DO LUCRO.*

*A não apresentação dos livros de escrituração contábil e fiscal, apesar de reiteradas intimações por parte da Fiscalização, implica no arbitramento do lucro. A receita conhecida a partir das informações prestadas pelo própria autuada ao Fisco Estadual, nas GPI apresentadas àquele órgão, constitui elemento legítimo para o arbitramento do lucro.*

#### *MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - CARACTERIZAÇÃO DA INTENÇÃO DO AGENTE NA PRÁTICA DA INFRAÇÃO*

*A omissão de rendimentos relevantes em todas as declarações apresentadas ao Fisco Federal, praticada de forma reiterada, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores,*

*evidencia a intenção dolosa do agente no cometimento da infração e implica qualificação da multa de ofício.*

#### *AGRAVAMENTO DE MULTA*

*A reiterada falta de atendimento às intimações fiscais justifica o agravamento da multa. (...)*

Destaca-se do voto do relator trechos a respeito da multa qualificada e agravada:

#### *ARBITRAMENTO DO LUCRO*

*O procedimento fiscal que resultou na exação tributária objeto dos autos foi motivado, conforme registrado no Relatório Fiscal (fl.44), pela expressiva disparidade de receita de vendas informada pela Real Distribuição Ltda ao Fisco Estadual, por meio das Declarações Periódicas de Informações - DPI, comparativamente à receita bruta informada ao Fisco Federal em suas Declarações do Imposto de Renda - DIPJ. Ou seja, enquanto a autuada informou à Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás um volume de vendas da ordem de R\$142.973.943,51 em 2005 (fl. 202) e R\$158.477.706,54 em 2006 (fl. 203), à Receita Federal informou receita bruta anual de apenas R\$3.644.811,57 em 2005 e R\$3.917.186,33 em 2006, valores correspondentes a apenas 2,5% dos montantes declarados ao Fisco Estadual. (...)*

*A autuada deixou de apresentar os livros solicitados pela Fiscalização, conforme resposta à fl. 169, informando que os mesmos estavam em poder da matriz (em São Paulo).*

*Cumpre ressaltar que quando se iniciaram os trabalhos de fiscalização já havia sido emitido o Ato Declaratório Executivo nº 30, de 13/10/2008, publicado no Diário Oficial da União de 14/10/2008 (fls. 156/157), decorrente das diligências realizadas nos autos do processo administrativo nº 13116.002254/2008-72 que comprovaram a inexistência do estabelecimento que a autuada informava como sendo a sua matriz em São Paulo, razão pela qual foi determinado que o estabelecimento da empresa em Anápolis, onde a empresa de fato existia e exercia suas atividades, passasse a figurar como estabelecimento matriz. (...)*

*É importante mencionar que de posse das informações prestadas pelo Fisco Estadual a Fiscalização elaborou os Demonstrativos da Receita Bruta Auferida relativos respectivamente aos anos-calendário 2005 e 2006 (fls. 202/203) os quais foram submetidos à autuada, juntamente com o Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 200/201), por meio do qual foi também reintimada a apresentar sua escrituração contábil. (...)*

*Assim não tendo o contribuinte apresentado seus livros à Fiscalização, esta procedeu ao arbitramento do lucro com base no disposto no art. 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (...)*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA*

*A multa de ofício lançada no Auto de Infração foi agravada e qualificada, estando fundamentada no art. 44, inciso I e § 1º e 2º, da Lei 9.430/1996 (...)*

*No caso sob exame, é fato concreto que a contribuinte prestou ao fisco federal declarações nas quais ofereceu à tributação receita bruta equivalente a apenas 2,5% da receita de vendas informada ao Fisco Estadual nos mesmos anos-calendário de 2005 e 2006, ocultando do Fisco Federal valores tributáveis que somente vieram à tona com o trabalho desenvolvido pela fiscalização, prática que evidencia intuito tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da verdadeira base de cálculo da obrigação tributária principal, o que constitui conduta configuradora do ilícito fiscal de sonegação, conceituado pelo art. 7º I, inciso I, da Lei nº. 4.502, de 1964.*

*Adicionalmente, a autuada esquivou-se de apresentar seus livros de escrituração contábil e ainda indicou como sendo sua matriz estabelecimento inexistente, fatos que também corroboram a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da verdadeira base de cálculo da obrigação tributária principal.*

*Quanto ao agravamento da multa qualificada para o percentual de duzentos e vinte e cinco por cento, este é previsto pelo art. 44, § 2º, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o sujeito passivo não atende, no prazo marcado, a intimação fiscal. Na presente situação, vê-se que o termo de início de fiscalização (fls. 166/168), bem como os demais termos de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 200/201), e de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal (fl. 212) não foram atendidos por parte da contribuinte, que ora alegou que os livros se encontravam em estabelecimento matriz inexistente, ora se esquivou apresentando alegação infundada de que estaria aguardando a reconsideração quanto à alteração unilateral de domicílio fiscal. O fato de a autuada não haver atendido às intimações fiscais, negando-se a apresentar seus livros de escrituração contábil, constitui motivo suficiente para provocar o agravamento da penalidade.*

*Portanto, no caso em análise a multa de ofício foi qualificada e agravada, no percentual de 225%, em razão do não atendimento às intimações e da prática reiterada e deliberada da autuada em omitir da fiscalização a quase totalidade (97,5%) da receita bruta apurada com a venda de mercadorias, em 24 (vinte e quatro) meses seguidos durante os anos de 2005 e 2006.*

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*NULIDADE. LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO. É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte, (Súmula nº 6 do CARF).*

*PROVA EMPRESTADA. FASE OFICIOSA. ADMISSIBILIDADE. As provas obtidas do Fisco Estadual na fase de fiscalização são admissíveis no processo administrativo fiscal, por serem submetidas a novo contraditório e não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabe o arbitramento do lucro, com fundamento no art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95, na situação em que a contribuinte regularmente intimada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, deixa de apresentá-los.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA . Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

Consta do voto do relator, Conselheiro Antonio Bezerra Neto, a respeito dos temas que serão analisados por esta Turma:

#### *ARBITRAMENTO*

*Conforme registrado no Relatório Fiscal (fl. 44), o que motivou o aprofundamento da investigação e conseqüente lavratura do auto de infração, foi a expressiva disparidade de receita de vendas informada pela Recorrente ao Fisco Estadual, por meio das Declarações Periódicas de Informações DPI, comparativamente à receita bruta informada ao Fisco Federal em suas Declarações do Imposto de Renda – DIPJ:*

*- Informado à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás:*

*- R\$ 142.973.943,51 em 2005 (fl. 202)*

*- R\$ 158.477.706,54 em 2006 (fl. 203),*

*De outra banda, de forma totalmente discrepante, informou receita bruta anual de apenas R\$3.644.811,57 em 2005 e R\$3.917.186,33 em 2006 (apenas 2,5% dos montantes declarados ao Fisco Estadual)*

*Nesse passo, o Fisco Federal iniciando a fiscalização exigiu a apresentação de todos os seus livros de escrituração contábil e fiscal, conforme Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 166/167).*

*A autuada não apresentou os livros solicitados pela Fiscalização, informando que os mesmos estavam em poder da matriz em São Paulo (fl. 169). (...)*

*Conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal, diante da não apresentação dos livros contábeis e objetivando subsidiar o procedimento fiscal, foram solicitadas à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, mediante Ofício nº 43/2008 (fl. 170), as informações de posse daquele Fisco Estadual declaradas pela empresa Real Distribuição Ltda nas Declarações Periódicas de Informações DPI durante os anos de 2005 e 2006. (...)*

*Diante de todo esse contexto, não tendo o contribuinte apresentado seus livros à Fiscalização, não restou mais nada à Fiscalização senão proceder com o arbitramento do lucro com base no disposto no art. 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99: (...)*

*Multa qualificada de 150%*

*Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido: (...)*

*Nesse contexto, como nos autos está devidamente evidenciado através do TVF que o contribuinte, ao longo dois anos, ocultou do Fisco Federal o efetivo valor dos tributos e contribuições a recolher, declarando fração diminuta das receitas declaradas ao fisco estadual na ordem de 2,5%.*

*Dessa forma, a prática de omitir receitas por dois anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.*

*Mas, o caso que se cuida não trata tão-somente de “prática reiterada”, além disso houve o agravante, como ficou sobejamente demonstrado no mérito, que a autuada esquivou-se de forma obsessiva de apresentar seus livros de escrituração contábil, talvez em função da grande omissão de receitas que depois foi detectada e garantir mesmo apenas o arbitramento ao invés de tributação direta das omissões. Para tanto, ainda indicou como sendo sua matriz estabelecimento inexistente, fatos que também corroboram a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da verdadeira base de cálculo da obrigação tributária principal. (...)*

*Multa agravada em 50%*

*O agravamento da multa qualificada em mais cinqüenta por cento, está previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº. 9.430, de 1996,*

*quando o sujeito passivo não atende, no prazo marcado, a intimação fiscal.*

*Conforme ficou sobejamente demonstrado, houve o completo desatendimento por motivo que se mostrou inexistente, o que leva a conclusão de tentativa mesmo de obstaculizar a fiscalização.*

*Juros sobre multa de ofício (...)*

*A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" (...)*

*Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.*

*Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.*

Em 11/10/2012, a contribuinte foi intimada quanto ao acórdão (fls. 427), interpondo recurso especial em 25/10/2012 (fls. 428/435), no qual sustenta a divergência na interpretação da lei tributária quanto aos seguintes temas:

**(i) arbitramento dos lucros** com base em prova emprestada pelo Fisco Estadual, indicando como paradigma o acórdão nº **107-05469**; no qual se decidiu que *"improcede a tributação por omissão de receita, embasada apenas no confronto de ingresso e saídas lançadas no livro de ICMS, quando não investigadas ocorrências de indícios de receitas que possam ter sido omitidas"*;

**(ii) qualificação da multa de ofício**, apontando como paradigma o acórdão nº 101-93.791, constando desta decisão que *"de acordo com a pacífica jurisprudência administrativa, a não contabilização e o não oferecimento à tributação de receitas, estando as notas fiscais devidamente emitidas, não é suficiente para provar o evidente intuito de fraude, a justificar a penalidade agravada."*

**(iii) agravamento da multa de ofício**, identificando-se o acórdão paradigma nº **107-09.131**, do qual se extrai: *"descabe o agravamento da multa com fundamento no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 quando o lançamento é feito com base em livros fiscais apresentados pelo sujeito passivo"*.

**(iv) incidência dos juros sobre a multa de ofício**, com divergência demonstrada com o acórdão nº **103-23.566**, no qual consta: *"por não se tratar*

*da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora".*

O recurso especial foi parcialmente admitido, pelo então Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, em 31/07/2014, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 444/449):

*Pois bem, examinando a questão litigiosa trazida pela Recorrente no tocante à matéria "arbitramento do lucro com base em informações fornecidas pelo Fisco estadual", verifica-se, de plano, que inexistiu dissídio jurisprudencial no caso vertente. (...)*

*A recorrente busca demonstrar que o colegiado, no acórdão paradigma, corrobora seu entendimento quanto à impossibilidade de arbitramento do lucro, com base em receita apurada mediante prova emprestada.*

*Todavia, no acórdão paradigma colacionado pela recorrente, a razão de decidir do colegiado fundou-se em argumentos que não abordam matéria fática relacionada às questões aduzidas pela Recorrente. (...)*

*Enquanto o acórdão atacado entendeu que o arbitramento do lucro observou os requisitos legais fundamentais para sua utilização, o acórdão paradigma sequer aborda matéria relativa a essa modalidade de tributação.*

*Cabe esclarecer que na apreciação da prova, a autoridade julgante de segunda instância formou livremente sua convicção fundamentada nos elementos produzidos nos autos, amparada no princípio da persuasão racional (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). Não há, pois, qualquer divergência jurisprudencial no presente caso. (...)*

*Por outro lado, no que concerne às divergências referentes às matérias: "qualificação da multa de ofício", "agravamento da multa de ofício por não atendimento às solicitações da fiscalização" e "incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício", da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.*

*A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu-se que a qualificação e o agravamento da multa de ofício, bem como a incidência dos juros de mora sobre esta mesma multa, estão amparos pela legislação pertinente. Por seu turno, nos paradigmas colacionados, nestes mesmos casos, a decisão foi no sentido de considerar improcedente o lançamento. (...)*

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos art.18, III, c/c art.68, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ADMITO PARCIALMENTE o recurso especial interposto.*

*Acerca do arbitramento do lucro, encaminhe-se para reexame pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, nos termos do art.71 do Anexo II do Regimento Interno do CARF. (...)*

O Presidente da CSRF confirmou o despacho da Presidente da 3ª Turma em 05/06/2015 (fls. 495/496).

Em 24/06/2016 a Procuradoria foi intimada, apresentando contrarrazões ao recurso especial em 24/06/2016, nas quais requereu seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Considerando a definitividade da decisão que não conheceu do recurso especial da contribuinte quanto ao **arbitramento**, deixo de tomar conhecimento a respeito desta matéria, com fundamento no artigo 71, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em redação vigente ao tempo em que proferida esta decisão (Portaria MF 343/2015), *verbis*:

*Art. 71. O despacho que rejeitar, total ou parcialmente, a admissibilidade do recurso especial será submetido à apreciação do Presidente da CSRF. (...)*

*§ 3º Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial.*

Com efeito, em 05/06/2015, o Presidente da CSRF confirmou o despacho do Presidente da 4ª Câmara que negou seguimento a parte do recurso especial da contribuinte, decisão que é definitiva de acordo com o Regimento Interno vigente àquela oportunidade.

No tocante às demais matérias, o recurso especial da contribuinte é tempestivo e foi devidamente demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária quanto (i) à qualificação da multa de ofício; (ii) ao agravamento da multa de ofício e (iii) à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme despacho de admissibilidade, cujas razões adoto para conhecimento do recurso.

Assim, passo à análise do mérito.

## Multa Qualificada

A qualificação da multa no caso teve fundamento no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão (anos-calendários de 2005 e 2006):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Este dispositivo legal foi combinado com os artigos 71, da Lei nº 4.502/1964, no lançamento tributário:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

O elemento doloso na conduta do agente é fundamental na identificação da sonegação na forma do artigo 71, para justificar a qualificação da multa de ofício. No processo em análise, o agente autuante menciona que há dolo na conduta, especialmente pelas razões a seguir sintetizadas:

*O dolo consiste em elemento essencial da ação final, e comporta dois elementos, quais sejam, o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta. O elemento cognitivo é pressuposto do elemento volitivo, ou seja, a vontade não pode existir sem o conhecimento da ação. (...)*

*A análise da conduta da autuada em alterar o seu domicílio fiscal e declarar valores irrisórios para a Receita Federal revela nítida intenção em se esquivar do recolhimento de tributos federais.*

*Ademais, o sujeito passivo optou por não apresentar a escrituração completa, em clara desobediência às leis fiscais.*

*Nota-se uma série de condutas, planejadas e ordenadas, visando um objetivo concreto - a sonegação dos tributos federais. (...)*

*Observe-se que não se trata de mera falta de pagamento de tributos, ou seja, uma simples inadimplência. Trata-se de uma série de ações tomadas, desde a alteração de domicílio fiscal, a não apresentação da escrituração, até o envio de declarações obrigatórias para pessoas jurídicas, com valores bem inferiores aos apresentados ao fisco estadual.*

Tais condutas constituem-se em ações dolosas praticadas pelo sujeito passivo, através de seus sócios-administradores, fls. 143, Zaki Jamil El Bazi, CPF 014.773.151-87, e Camilo El Bazi, CPF 348.111.761-20, visando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, o que evidencia o intuito fraudulento de sonegar tributos (art. 71 da Lei nº 4.502/1964, transcrito a seguir), além do não atendimento às intimações, sendo cabível, portanto, a aplicação de multa qualificada e agravada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), de que trata o art. 44 da Lei 9.430/96.

Como se observa do trecho acima reproduzido, 3 (três) fatos foram determinantes para a qualificação e agravamento da multa, quais sejam: (i) alteração (fictícia) do domicílio fiscal da pessoa jurídica; (ii) não apresentação de escrituração e (iii) envio de declarações obrigatórios com valores bastante inferiores àqueles declarados ao Fisco Estadual.

Dentre os fatos acima narrados, isoladamente parece-me que é irrelevante a não apresentação de escrituração, afinal, este fato já ocasionou o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica. Nesse sentido, são as Súmulas CARF nº 25 e 96:

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

*Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Ocorre que este fato está relacionado a outros dois relevantes indicados pela fiscalização, quais sejam, a (i) alteração (fictícia) do domicílio fiscal da pessoa jurídica; (ii) envio de declarações obrigatórios com valores bastante inferiores àqueles declarados ao Fisco Estadual (cerca de 2,5%).

É especialmente relevante o fato alteração do domicílio fiscal, como relatada pelo agente fiscal atuante. De fato, a contribuinte tem contra si o elemento descrito pelo auditor fiscal atuante, consistente na alteração da sua sede para outra cidade (São Paulo) - formalmente - sem que efetivamente tenha ocorrido esta modificação de suas atividades para aquele Município. A situação é explicitada pelas razões do Relatório Fiscal, que remete ao processo administrativo nº 13116.002254/2008-72, no qual apurada tal situação. Destaco, em especial, os fatos (a) do *site* da própria contribuinte mencionar que esta pessoa jurídica está localizada em Anápolis; e (b) a diligência realizada no endereço em São Paulo revelar que não há qualquer escritório da empresa naquele local.

A omissão substancial (cerca de 97,5%) da receita, quando comparada com a receita declarada ao fisco estadual também é fato relevante a ser considerado para fins de apuração do dolo na conduta da contribuinte, notadamente quando no contexto acima relatado.

Portanto, o contexto fático descrito pelo agente fiscal atuante demonstra a intenção (dolo) da contribuinte para impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, configurando-se hipótese de qualificação da multa de ofício.

Lembro que a Turma Ordinária manteve a qualificação da multa pelas razões que destaco a seguir:

*Nesse contexto, como nos autos está devidamente evidenciado através do TVF que o contribuinte, ao longo dois anos, ocultou do Fisco Federal o efetivo valor dos tributos e contribuições a recolher, declarando fração diminuta das receitas declaradas ao fisco estadual na ordem de 2,5%.*

*Dessa forma, a prática de omitir receitas por dois anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.*

*Mas, o caso que se cuida não trata tão-somente de “prática reiterada”, além disso houve o agravante, como ficou sobejamente demonstrado no mérito, que a atuada esquivou-se de forma obsessiva de apresentar seus livros de escrituração contábil, talvez em função da grande omissão de receitas que depois foi detectada e garantir mesmo apenas o arbitramento ao invés de tributação direta das omissões. Para tanto, ainda indicou como sendo sua matriz estabelecimento inexistente, fatos que também corroboram a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da verdadeira base de cálculo da obrigação tributária principal. (...)*

Diante disso, **voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à multa qualificada, mantendo o acórdão recorrido neste ponto.**

### Multa Agravada

Consta do Relatório Fiscal que acompanha os Autos de Infração a existência de dolo da contribuinte e a causa para o agravamento da multa de ofício (fls. 48):

*Nota-se uma série de condutas, planejadas e ordenadas, visando um objetivo concreto - a **sonegação dos tributos federais**. (...)*

*Observe-se que não se trata de mera falta de pagamento de tributos, ou seja, uma simples inadimplência. Trata-se de uma série de ações tomadas, desde a alteração de domicílio fiscal, a não apresentação da escrituração, até o envio de declarações obrigatórias para pessoas jurídicas, com valores bem inferiores aos apresentados ao fisco estadual.*

*Tais condutas constituem-se em ações **dolosas** praticadas pelo sujeito passivo, através de seus sócios-administradores, fls. 143 , Zaki Jamil El Bazi, CPF 014.773.151-87, e Camilo El Bazi, CPF 348.111.761-20, visando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, o que*

*evidencia o intuito fraudulento de sonegar tributos (art. 71 da Lei n.º 4.502/1964, transcrito a seguir), além do não atendimento às intimações, sendo cabível, portanto, a aplicação de multa qualificada e agravada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), de que trata o art. 44 da Lei 9.430/96.*

Do mesmo Relatório Fiscal constam as intimações e respostas da contribuinte ao longo da fiscalização, que sintetizo nas razões que seguem:

(i) em 21/10/2008 a contribuinte foi intimada do Termo de Início de Ação Fiscal por meio de Aviso de Recebimento dos correios enviada ao estabelecimento em Anápolis, para apresentação em 5 dias úteis os Livros Fiscais e atos constitutivos da pessoa jurídica (fls. 172/174). O prazo esgotaria-se em 28/10/2008. Segundo Relatório Fiscal, a contribuinte "*não atendeu à intimação para apresentação dos livros ali exigidos*"

(ii) em 29/10/2008, a contribuinte solicita prorrogação do prazo da apresentação de documentos por 15 dias, pois os livros estariam em poder da matriz (fls. 175). Este pedido de prazo foi indeferido, diante do ADE 30 e constatação prévia da inexistência de estabelecimento no endereço indicado como da matriz;

(iii) em 31/10/2008, a auditor fiscal solicitou à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás informações constantes de Declarações Periódicas de Informações (DPI) quanto aos anos de 2005 e 2006. Em 06/11/2008 foi atendido tal solicitação pela SEFAZ/GO;

(iv) em 10/11/2008, a contribuinte pleiteia suspensão da fiscalização, discorrendo sobre irregularidade da alteração do domicílio pela Receita Federal e sobre contestação ao Ato Declaratório nº 30/2008 (fls. 211/215);

(v) em 13/11/2008, a contribuinte foi reintimada a apresentar escrituração contábil completa quanto aos anos de 2005 e 2006, ocasião em que elaborados demonstrativos da receita bruta com base nas informações do fisco estadual (fls. 206/210);

(vi) em 18/11/2008, a contribuinte apresenta petição alegando a falta de competência da Delegacia da Receita Federal para sua fiscalização, considerando a pendência de decisão a respeito do pedido de reconsideração no que concerne à alteração unilateral de sua sede (ADE 30/2008) (fls. 217/218);

(vii) em 19/11/2008, a contribuinte é intimada sobre inexistência de previsão legal para suspensão da ação fiscal, validade da alteração do estabelecimento e para apresentação de documentos (escrituração contábil), conforme intimação de 10/11/2008 (fls. 219). Esta intimação não foi respondida.

O agravamento da multa teve por fundamento o artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão (2005 e 2006).

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (...)*

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos*

*de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

A decisão da Turma Ordinária tratou da multa agravada da forma seguinte:

*Conforme ficou sobejamente demonstrado, houve o completo desatendimento por motivo que se mostrou inexistente, o que leva a conclusão de tentativa mesmo de obstaculizar a fiscalização.*

*Conforme muito bem colocou a decisão de piso:*

*Na presente situação, vê-se que o termo de início de fiscalização (fls. 166/168), bem como os demais termos de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 200/201), e de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal (fi. 212) não foram atendidos por parte da contribuinte, que ora alegou que os livros se encontravam em estabelecimento matriz inexistente, ora se esquivou apresentando alegação infundada de que estaria aguardando a reconsideração quanto à alteração unilateral de domicílio fiscal. O fato de a autuada não haver atendido às intimações fiscais, negando-se a apresentar seus livros de escrituração contábil, constitui motivo suficiente para provocar o agravamento da penalidade.*

*Portanto, mantenho também o agravamento da multa que elevou o percentual da multa para o patamar de 225%.*

Em que pese a contribuinte não tenha apresentado livros fiscais no curso da fiscalização, como acima relatado, respondeu praticamente todas as intimações, requerendo prazo, ou alegando a irregularidade da fiscalização e solicitando sua suspensão. Assim, a despeito da fragilidade dos fundamentos em suas manifestações e da ausência de apresentação efetiva dos livros fiscais, de fato houve resposta pela contribuinte.

Acrescento que o agravamento de penalidade é medida extremamente gravosa e depende da efetiva ocorrência de negativa da contribuinte na prestação de informações à Receita Federal do Brasil, situação que não se vislumbra no presente caso, em que existiram diversas respostas pela contribuinte (embora insuficientes).

Ademais, pondero que a fiscalização concedeu prazos exíguos (5 dias) e encerrou a fiscalização em exatos 30 (trinta) dias (intimação do Termo de Início de Ação Fiscal 21/10/2008 e ciência dos Autos de Infração em 21/11/2008).

Além disso, a omissão da contribuinte na apresentação de documentos e esclarecimentos ocasionou o arbitramento de lucros, mantido pelo acórdão recorrido. Como anteriormente mencionado, o arbitramento foi objeto de recurso especial não admitido.

Pois bem. A omissão na apresentação de documentos é insuficiente para o agravamento da penalidade quando este fato já ocasionou o arbitramento de lucros. Nesse sentido, é a Súmula CARF 96:

*Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Tampouco são relevantes para fins de agravamento da penalidade os seguintes fatos descritos pelo Relatório Fiscal: (i) alteração (fictícia) do domicílio fiscal da pessoa jurídica; (ii) envio de declarações obrigatórias com valores bastante inferiores àqueles declarados ao Fisco Estadual. Estes fatos, como acima citado, são relevantes para demonstrar o intuito doloso da sonegação, para fins de qualificação da penalidade, mas não podem - cumulativamente - ocasionar o agravamento da multa.

Diante de tais razões, voto por **dar provimento parcial** ao recurso especial da contribuinte para afastar o agravamento da multa, mantendo-a no percentual de 150% (qualificada).

#### Juros sobre a Multa

Como manifestado em julgamentos anteriores, acolho o recurso especial para reconhecer a ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em face da falta de previsão expressa em lei para tanto.

Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

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

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

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

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)*

*III - para a obtenção de ordem lógica: (...)*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

*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.*

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de*

*declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

*I - de recusa de recebimento, ou subordinação **deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;***

*II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;*

*III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.*

*§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.*

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

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

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

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõe o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Por tais razões, voto também pelo **provimento ao recurso especial quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício.**

### Conclusão

Diante disso, voto por **dar provimento parcial ao recurso especial** da contribuinte para cancelar o agravamento da penalidade, mantendo-a no percentual qualificado de 150%, afastando, ainda, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

### **Voto Vencedor**

Conselheira Adriana Gomes Rego, Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pela ilustre Conselheira relatora, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em seu voto, a relatora entendeu ser ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de expressa previsão em lei.

Quanto ao tema, em recente julgado proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349, de 14/06/2016), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros da 1ª Turma da CSRF, conforme razões que reafirmo a seguir.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu artigo 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa Selic. Veja-se:

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

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do*

*prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (Grifei)*

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se:

*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. (Grifei)*

Ora, dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

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

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, bem como a multa isolada, lançadas juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no artigo 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do artigo 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, como sustenta a recorrente, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

*É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

Além disso, o CTN claramente permite a aplicação de juros sobre “crédito”, conceito no qual se insere a multa de ofício. O artigo 161, *caput*, do Código, estabelece a incidência de juros de mora sobre o “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, dispondo o seguinte:

*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. (Grifei)*

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o artigo 113 do CTN incorpora à obrigação principal *o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, e o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

*Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.*

*Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.*

*Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.*

*Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo*

*legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.*

*É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.*

[...]

*Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.*

*Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.*

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1/9/2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

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

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

## 2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o artigo 161 do CTN em conjunto com os artigos 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o artigo 161 do CTN, ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, de 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

*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. 2. Agravo regimental não provido. (Grifei)*

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

*Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento." (Grifei)*

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

[...]

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Portanto, não assiste razão à Contribuinte quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorrem da lei.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -Selic. Veja-se:

*Art. 5º (...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Pelo exposto, voto no sentido de manter a aplicação dos juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício, negando provimento ao recurso do contribuinte no que diz respeito a este tema.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego