



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

Processo nº 13896.722527/2012-45
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.691 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrentes PLASFAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao processo decorrente de IPI a mesma solução dada pela 2^a Turma da 4^a Câmara da 1^a Seção do CARF ao processo principal de IRPJ.

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, é devida, por decorrência, a exigência do IPI correspondente e dos respectivos consectários legais, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, devido à presunção legal de saída de produtos à margem da escrituração fiscal e à consequente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo sujeito passivo, para a quantificação do imposto devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade da parte. Tratando-se da comprovação de origem de depósitos bancários, a prova deveria ser produzida pela parte, sendo desnecessária a realização de diligência. Ademais, a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, competindo à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

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, negar provimento ao recurso de ofício, e em relação ao recurso voluntário: (i) por unanimidade de voto rejeitar a arguição de decadência e o pedido de diligência, e, no mérito, negar-lhe provimento; (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

PLASFAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância (Acórdão 14-42.121) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Em razão do montante de tributos e juros exonerados, o Presidente do colegiado *a quo* recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Ressalte-se que mesmo com o advento da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que elevou o limite para interposição de recurso de ofício para R\$ 2.500.000,00, o montante exonerado ainda exige novo pronunciamento desta Corte Administrativa.

Trata-se de exigência reflexa de IPI decorrente de lançamento de IRPJ em razão de suposta omissão de receitas com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A exigência de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) encontra-se formalizada no processo 13896.722525/2012-56.

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Versa o presente Processo Administrativo Fiscal (PAF) sobre impugnação à exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 19.364.318,43 – inclusos os consectários legais (juros de mora calculados até “10/2012” (R\$ 4.509.305,39); e multa de ofício no percentual de 75% (R\$ 6.366.434,17)) – constituído por Auto de Infração de **Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI** (fls. 1.221-1.227), referente a períodos de apuração compreendidos no ano de 2007.

Referida exigência (de IPI) deu-se no âmbito de ação fiscal iniciada com o objetivo de verificar a correta apuração do IRPJ (e reflexos em CSLL, PIS e Cofins) – e da qual também resultou nos lançamentos de ofício que são objeto do processo (principal) nº 13896.722525/2012-56. A impugnação respectiva será apreciada na mesma sessão de julgamento relativa ao presente processo.

A discriminação analítica da exigência (de IPI) consta do citado Auto de Infração, bem como em seus elementos integrantes (especialmente no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal – TVEF, fls. 1.089-1.099) – inclusive descrição dos fatos e do enquadramento legal, bases de cálculo, períodos de apuração, alíquotas, juros de mora, percentuais das multas aplicadas etc.

De acordo com a autoridade autuante, o citado TVEF compreende os Anexos I (*Depósitos bancários sem origem comprovada*; fls. 1.100-1.137) e II (*Documentos com informação errada/omissa nos arquivos magnéticos apresentados*; fls. 1.138-1.188); e, de outra parte, o TVEF integra o Auto de Infração acima descrito (conforme nele consignado) – sendo que, em seu bojo, encontra-se descrição sobre: o *histórico* do procedimento fiscal (título 1); a análise dos documentos (título 2; dos *extratos bancários*, das contas de titularidade da fiscalizada, “*e outros documentos apresentados (...), buscando a origem e contabilização dos seus respectivos lançamentos de crédito bancário*”; as Constatações fiscais (título 3), discriminadas nos itens 3.1 (*Do IRPJ e tributos reflexos*; com remissão ao citado Anexo I), 3.2 (*Do IPI*), 3.3 (*Da Multa de Ofício*), 3.4 (*Dos Juros de Mora*) e no item 3.5 (*Da multa pela apresentação de arquivo magnético com informações erradas*; com remissão ao mencionado Anexo II). Por fim, os títulos 4 e 5 versam, respectivamente, sobre a *Lavratura e Formalização dos Autos de Infração* e acerca do *Encerramento* da ação fiscal.

Cientificada da exigência, em 29/10/2012 (A.R. à fl. 1.219), a interessada, apresentou (em 28/11/2012) impugnação (de fls. 1.242 a 1.250; subscrita por procurador com poderes outorgados pelo instrumento de mandato incluso, à fl. 1.254), e respectivos anexos, manifestando sua inconformidade contra a autuação, mediante as alegações sumariadas a seguir:

• (1. DA TEMPESTIVIDADE) *A Impugnante foi notificada da lavratura do presente auto no dia 29/10/2012*, podendo-se inferir a tempestividade da impugnação pela data de seu protocolo (28/11/2012);

• (2. DOS FATOS) É empresa que atua no ramo de fabricação e comércio de plásticos. Foi autuada em *razão de presunção de omissão de receita em virtude de depósito em conta corrente de origem não comprovada*. Para fins de IPI, *tais depósitos foram considerados como saída de mercadorias e como tal sujeitos ao recolhimento desse imposto, o que levou a lavratura do AI, ora guerreado*. Todavia, *como restará cabalmente demonstrado*, referida autuação não merece prosperar;

• (3. PRELIMINARMENTE. 3.1 – DA CONEXÃO COM O PROCESSO Nº 13896.722525/2012-56) *Consoante se infere do AI ora combatido*, os valores (de IPI) *supostamente devidos decorrem de o Auditor-Fiscal considerar os depósitos de origem não comprovadas como recurso oriundo da venda de mercadoria*. Ocorre que nos autos do Processo nº 13896.722525/2012-56 foram argüidas questões preliminares *que podem ter consequências no presente feito*. Assim, *imperioso destacar que o processo em questão deve ficar sobrestado até o julgamento do processo referido, haja vista que a anulação daquele será aproveitada para o presente caso, haja vista a relação de causa e efeito entre ambos*.

• (4. DO DIREITO) 4.1. DA DECADÊNCIA DO IPI) *De plano, cumpre à Impugnante ressaltar que se operou a decadência do direito de a D. Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário em relação ao período de janeiro a outubro de 2007*, uma vez que o Auto de Infração foi recebido em 29/10/2012, ou seja, *após o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador do IPI relativo ao interregno de janeiro a outubro de 2007*.

• O IPI é modalidade de tributo “*cujo lançamento é por homologação, fato este que pressupõe a aplicação da regra contida no §4º, do artigo 150 do CTN (...)*”, que estabelece que a contagem do prazo decadencial ocorre a partir da ocorrência dos seus respectivos fatos geradores. Nesse sentido, de acordo com os artigos 35 e 36 (transcritos) do Decreto 7.212/10 – Regulamento do IPI – é inelutável que o fato gerador do IPI é mensal,

demonstrando, consequentemente, a decadência do período de janeiro a outubro de 2007. Nesse sentido, a jurisprudência do “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é pacífica, consoante podemos observar dos julgados abaixo colacionados (transcrito)”. Assim, “resta claro que o suposto direito do Fisco de constituir o crédito tributário de IPI, em 29/10/2012 (ciência do AI), já havia decaído, razão pela qual não poderia ser objeto de autuação por parte do Fisco, devendo ser cancelado o débito de janeiro a outubro de 2007”, nos termos do artigo 156, incisos V e VII, do CTN;

• (4.2 – DO ARBITRAMENTO DA ALÍQUOTA E NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA PARA RETIFICAR O AI) O Auditor-Fiscal aplicou sobre a base de cálculo - receitas supostamente omitidas - a alíquota de 15% evidenciando no Termo de verificação fiscal que esta é a maior alíquota atribuída pela Impugnante no período de 2007, ou seja, independentemente do tipo de produto e saída, tributada ou não, fora considerada a alíquota de 15%. Este procedimento não é possível dentro de um estado democrático de direito em que não se admite o enriquecimento sem causa, como se verifica no presente caso, haja vista que o Sr. AFRF não individualizou os produtos e aplicou as respectivas alíquotas do IPI conforme a tabela constante do seu regulamento, simplesmente aplicou a maior alíquota das operações da Impugnante, qual seja, 15%, procedimento que não encontra respaldo legal. Assim, diante dessa arbitrariedade, requer que o processo seja convertido em diligência e baixado para a repartição de origem para apuração da base de cálculo e alíquota efetiva do IPI no período de novembro e dezembro de 2007;

• (5 – DO PEDIDO) Requer o recebimento da impugnação, para sobrestrar o julgamento do presente processo até o julgamento do processo nº 13896.722525/2012-56, em razão da relação de causa e efeito de ambos. Caso não seja esse o entendimento, que no mérito seja reconhecida a decadência do direito ao lançamento do IPI referente o período de janeiro a outubro de 2007 e, consequentemente, extinto o crédito tributário deste período, assim como os respectivos consectários legais, e conversão do processo em diligência para responder ao seguinte quesito: - Identificar a alíquota efetiva aplicada a cada produto referente às operações de novembro e dezembro de 2007, conforme sua NCM.

A decisão recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente, acolhendo a preliminar de decadência do lançamento relativa aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2007.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 10 de julho de 2013 (fls. 1409-1410), apresentando recurso voluntário em 06 de agosto de 2013 (fls. 1379-1393). Em resumo, utilizou-se dos mesmos argumentos expendidos em impugnação, complementando, tão somente, discordar da decisão da DRJ quanto à ausência de impugnação de algumas matérias (alega que impugnou todos os pontos do lançamento).

Houve interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso de ofício deve ser conhecido, uma vez que exonerada parcela de crédito tributário superior a R\$ 2.500.000,00.

De igual forma, deve ser conhecido também o recurso voluntário, posto que tempestivo e dotado dos demais pressupostos legais de admissibilidade.

1 RECURSO DE OFÍCIO

A turma de julgamento *a quo* recorreu de ofício a este Colegiado em razão da exoneração de crédito tributário superior a R\$ 2.500.000,00.

O provimento parcial à impugnação se deu pelo reconhecimento da decadência de IPI relativamente aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 2007, posto que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 29 de outubro de 2012.

Mostra-se correta a decisão recorrida. Isso porque, conforme bem analisado pelo ilustre relator *a quo*, na ausência de dolo, fraude ou simulação, e, comprovado o pagamento antecipado de IPI, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial, conforme já pacificado pelo STJ no julgamento do REsp 973.733.

Convém ressaltar que tal precedente do STJ foi julgado na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil, implicando, portanto, a adoção cogente de tal entendimento por este Colegiado, conforme determina o art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Aduz a recorrente que deve ser extinto o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2007.

No que diz respeito aos fatos geradores de janeiro a setembro de 2007, a decisão de primeira instância já havia exonerado o crédito tributário correspondente, e o recurso de ofício, conforme já analisado alhures, deve ter provimento negado pelo colegiado.

No que diz respeito à decadência do mês de outubro de 2007, não assiste razão à recorrente.

Tratando-se de apuração mensal, ainda que ausente dolo, fraude ou simulação, e ainda que ocorrendo pagamento antecipado, a contagem da decadência somente se inicia ao final do período de apuração, no caso, 31 de outubro de 2007, data da ocorrência do

fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Considerando-se que o lançamento foi realizado em 29 de outubro de 2012, não há que se falar em decadência, uma vez que realizado dentro do lapso de 50 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, deve ser rejeitada a arguição de decadência.

2.2 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O interessado requereu em sua impugnação, reforçando-se em sede de recurso voluntário, a fim de que fosse aferida a correta alíquota de IPI e os valores corretos de bases de cálculo. O pedido foi indeferido pela decisão recorrida de forma fundamentada.

O recurso voluntário apresentado repete o pedido de diligência, devendo, de igual forma, ser rejeitado.

O inciso IV do art. 16 e o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993), assim dispõem:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).

§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Assim, tanto a perícia quanto a diligência objetivam a comprovação de elementos ou fatos que o contribuinte não pôde trazer aos autos.

No caso ora examinado trata-se da exigência de tributos sobre suposta omissão de receitas baseada em presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Os pontos levantados pela recorrente a fim de justificar a possível diligência dizem respeito à correta base de cálculo de IPI e à alíquota aplicável, matérias atinentes ao mérito da lide e que serão abordadas em ponto específico deste voto.

Dessa forma, resta demonstrada a desnecessidade de diligência, uma vez que, conforme dispõe o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, compete à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Diante do exposto, indefiro o pedido de diligência.

2.3 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Tratando-se de auto de infração reflexo, baseado nos mesmos elementos de prova, adoto o fundamento do voto condutor do acórdão 1402-001.681:

Embora a Recorrente se insurge quanto às conclusões da DRJ relativas à definitividade das infrações não impugnadas, não há reparos a fazer em relação à decisão recorrida. Basta verificar que a infração relativa a omissão de receitas não foi atacada pela interessada, quer em sede de impugnação, quer no presente recurso voluntário.

2.4 DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA PLICÁVEL

Aduz a recorrente, ainda que em manifestação complementar após apresentação de recurso voluntário (fl. 1488-1501), que a aplicação da maior alíquota de produtos industrializados e saídos do estabelecimento industrial do contribuinte não encontra amparo legal, pois era necessário que a autoridade fiscal identificasse cada produto vendido e aplicasse a alíquota correspondente, não se aplicando o disposto no § 2º do art. 448 do RIPI por não se tratar de hipótese de impossibilidade de apuração do produto final.

Questiona ainda a aplicação de IPI sobre os produtos fabricados.

Tais matérias, contudo, encontram-se preclusas, pois não foram matérias deduzidas em sede de impugnação.

Isso porque, conforme determina o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A apreciação de tais matérias em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância e, eventualmente, cerceamento do direito de defesa da Fazenda Nacional que, em caso de provimento do recurso nesse ponto, teria suprimido seu direito ao duplo grau de jurisdição em relação às matérias.

E mesmo que assim não fosse, os argumentos da recorrente não se sustentam, conforme se demonstra a seguir por mero amor ao debate.

E mesmo que assim não fosse, não assiste razão à recorrente. A aplicação da alíquota de 15%, sobre a omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, está um absoluta sintonia com o disposto no RIPI/2002 (vigente à época dos fatos geradores em questão), em seu art. 448 (§1º). Veja-se sua redação:

Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos

produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

§2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003) (destaques na transcrição)

Portanto, a autoridade fiscal, ao aplicar a maior alíquota dos produtos fabricados pelo contribuinte sobre a receita omitida tão somente aplicou a literalidade de dispositivo regulamentar e legal que tratam a matéria.

No que diz respeito à incidência de ISS, e não IPI sobre os produtos fabricados, além de matéria absolutamente inovadora em tal petição complementar, trata-se da mera aplicação das alíquotas previstas na TIPI.

Os argumentos atinentes à razoabilidade do critério, bem como outros afetos à constitucionalidade das normas em questão são matérias que fogem da competência desta Corte Administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 2¹.

A respeito da base de cálculo do lançamento, efetivamente, não há qualquer argumento sobre qual seria a incorreção no critério adotado do lançamento.

Desse modo, não há reparos a se fazer em relação ao mérito da exigência.

2.5 DA MULTA “POR INCORREÇÕES EM ARQUIVO MAGNÉTICO”:

Tal matéria é estranha à presente exigência, tendo sido tratada no julgamento do processo principal.

2.6 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

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

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é 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)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

A obrigação principal surge, assim, 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.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago"" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

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.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1ºA multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2ºO percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3ºA multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído 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.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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

Cabe referir, ainda, 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."

Dante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

*REsp 1098052 / SP RECURSO
ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro
CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento
04/12/2008 Data da*

*Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa
PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-
OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO
DECLARADO E NÃO PAGO.
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.
DESNECESSIDADE. TAXA SELIC.
LEGALIDADE.*

É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07). (g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Isso posto, voto por manter a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, por rejeitar a arguição de decadência e o pedido de diligência, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto