ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720571/2013-21

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

Processo nº	15586.720571/2013-21
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-003.571 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de setembro de 2016
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente	CARLOS ALBERTO DOS SANTOS GUIMARÃES
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. As despesas necessárias à percepção de rendimento do trabalho não-assalariado somente podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda se estiverem escrituradas em livro caixa e comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. EMOLUMENTOS. APURAÇÃO DOS VALORES.

É lícito ao Fisco apurar os valores recebidos a título de emolumentos por tabelião tomando por base os livros de Registro de Imóveis, Livro de Registro de Títulos e Documentos e Livros de Registro de Protestos.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA. Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Caso seja cominada multa, esta se torna obrigação principal, nos termos do art. 113, §3º, do CTN. Por sua vez, o art. 139 do mesmo diploma determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal. Considerando ainda o texto das Súmulas CARF nº 4 e 5, bem como os acórdãos que as embasam, é patente a possibilidade de incidir juros sobre multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%; vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator) Junia Roberta Gouveia Sampaio e Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado), que deram provimento parcial em maior extensão, para também excluir os juros de mora sobre a multa de ofício. Foi designado o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencido o Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 15586.720571/2013-21, em face do acórdão nº 10-49.884, julgado pela 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

> ***Lançamento – Auto de infração***
>
> *Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 2934 a 2945 e 2949 a 2986) referente a imposto sobre a renda de pessoa*

física do ano-calendário 2008, no qual foi apurado imposto no valor de R$2.078.688,04 acrescido de multa de ofício e juros de mora e multa exigida isoladamente no valor de R$1.885.238,21 em decorrência da apuração de omissão de rendimentos de rendimentos recebidos de pessoas físicas, dedução indevida despesas do livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê´-leão, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Foi aplicada multa de ofício qualificada de 150% sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Impugnação

O interessado apresentou impugnação da exigência de fls. 2989 a 3004.

Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

<u>Dos pressupostos de qualquer exigência tributária</u>

Ocioso transcrever os artigos 97 e 142, ambos da Lei n° 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, os quais evidenciam os pressupostos de qualquer exigência tributária:

- a legalidade estrita e objetiva (CTN, artigo 97 só a lei pode estabelecer tributo, base de cálculo, alíquota, etc), e,

- a verdade material, (CTN, art. 142) incumbe à autoridade administrativa a verificação da efetiva ocorrência da hipótese de incidência prevista na legislação. Isto é, a efetividade, não, a presunção, do fato gerador do tributo.

A necessária consequência prática de tais pressupostos de uma exigência tributária deságua na necessária produção de prova objetiva e concreta, por parte da autoridade lançadora, da efetiva ocorrência da hipótese legal de incidência do tributo, mesmo quando se tratar de presunção legal autorizada de renda, porquanto, mesmo as presunções legais são lastreadas em fatos concretos e objetivos.

Se a legislação autoriza lançamento tributário com fundamento em omissão de renda, conforme dispõe o artigo 841, VI, do Decreto nº3.000, de 1999, importa que a fiscalização produza nos autos prova objetiva e inconteste, da ocorrência de qualquer dessas hipóteses. Trata-se, pois, de matéria factual que fundamente o lançamento.

Apresenta jurisprudência administrativa.

A fiscalização não esclarece objetivamente quais teriam sido os elementos que levaram à conclusão de que houve omissão de receita. Não há prova objetiva e inconteste de tal ocorrência, de modo que, neste particular, a autuação não pode subsistir.

<u>Dos equívocos incorridos pela fiscalização.</u>

De acordo com a fiscalização, a causa da não aceitação das deduções realizadas pelo Defendente foi a não apresentação do Livro Caixa do Cartório do ano de 2008

Da intervenção no cartório de 1º ofício de Ccariacica diário em poder do interventor do cartório

Como comprovou, em 23 de novembro de 2010, o Cartório de 1o Ofício de Cariacica sofreu intervenção da Corregedoria de Justiça do Estado do Espírito Santo.

Em consequência de tal ato, o Impugnante foi afastado de suas funções do Cartório e proibido de ter acesso às suas dependências, bem como a retirar do Cartório qualquer documento.

Daí que, ao ser solicitado pela fiscalização a apresentar o Livro Caixa do ano de 2008, o Impugnante justificou sua impossibilidade de fazê-lo em razão de toda a documentação solicitada encontrar-se em poder do interventor do Cartório, Dr. Evandro Sarlo Antonio.

De fato, no mês de julho de 2009, o Contador encarregado da contabilidade do cartório, Dr. José Adolfo Silva, no término de seu contrato de prestação de serviços, entregou toda a documentação contábil em seu poder, do que apresentou cópia do recibo pertinente à fiscalização, que consignou o fato em seu relatório, na fl. 2960 dos autos administrativos.

Evidencia-se equívoco quanto à glosa dos valores de dedução advindos de 2008. É que o fisco assim procedeu sem qualquer fundamento objetivo, e sem que se estivesse diante de informações falsas prestadas pelo Impugnante.

No contexto, desnecessário reproduzir a disposição constante do artigo 845, § 1 o, do Decreto no 3.000, de 1999.

No caso da autuação impugnada, as informações cuja ausência redundaram em penalização para o Impugnante deveriam ter sido exigidas da Corregedoria de Justiça do Estado do Espírito Santo, que está de posse de todos os documentos solicitados durante a fiscalização.

Da mesma maneira como consolidou os valores relativos aos repasse de FARPEN e FUNEPJ, a fiscalização poderia (deveria) ter procedido da mesma maneira com relação às despesas deduzidas da base de cálculo do imposto, como os valores pagos a título de aluguel do imóvel em que funcionava o cartório, a folha de pagamento de pessoal e os pagamento feitos a concessionárias de serviços públicos, como a fornecedoFra de energia elétrica.

O efetivo dispêndio de tais valores também poderia ter sido inferido da análise dos relatórios enviados pelo Cartório à Corregedoria de Justiça, e, mais importante, não foi apresentada

qualquer documentação pela fiscalização que pudesse elidir os valores deduzidos originalmente pelo Impugnante.

Dos juros sobre a multa

Os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

O artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Demonstrado que multa não é tributo e que só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5o, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser deve ser rechaçado.

Nesse sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da penalidade qualificada

Os fatos postos pela autoridade fiscal como forma de qualificar a multa de ofício se mostra deturpada e contrária às provas contidas aos autos e fatos que efetivamente ocorreram.

Ainda que houvesse a suposta omissão de receita a que se refere a Fiscalização, o que comprovadamente não é o caso, certo é que não se justificaria per si motivo à qualificar a multa, conforme Súmula n° 14/CARF.

Inexiste qualquer motivo que justifique a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que não restam caracterizados requisitos estabelecidos pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei n°. 4.502/64, posto que não impediu ou retardou o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto.

A comprovação da intenção dolosa, com efeito, não foi efetivada pela fiscalização.

A jurisprudência administrativa já se consolidou no sentido de que a multa exacerbada de 150% somente terá lugar quando ficar demonstrado a conduta capaz de ensejar a multa qualificada.

[...]

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte. Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 3.034/3.045, onde são reiterados os argumentos já lançados em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminar

1. Alegações de inconstitucionalidade

As questões relacionadas aos princípios constitucionais não podem ser analisados pelo julgador da esfera administrativa. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. As autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Assim, não há que se cogitar de desobediência aos dispositivos legais elencados, no âmbito da Administração Tributária, quando esta, no exercício da sua atividade de fiscalização, logre efetuar o lançamento de crédito tributário, lastreado em fatos e atos atribuídos ao sujeito passivo, que ensejam a exigência de tributos e dos acréscimos legais pertinentes, desde que referido lançamento seja devidamente fundamentado em regular procedimento de ofício e de acordo com os dispositivos legais que regem a espécie.

Entendo que deve ser aplicado ao caso a Súmula 02 deste Conselho, que dispõe o seguinte:

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

Afasto, portanto, a presente preliminar, por não ser este Conselho competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Mérito

2. Rendimentos recebidos de pessoas físicas

Afirma o recorrente que a fiscalização não esclareceu quais os elementos levaram à conclusão de que houve omissão de receitas, inexistindo prova objetiva da ocorrência da omissão.

Transcreve-se, inicialmente, os dispositivos sobre a matéria, contidos no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999:

> *"Art. 38 A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º)".*
>
> *"Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei n. º 7.713/88, art. 3º, § 4º):*
>
> *(...)*
>
> *IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos; "".*
>
> *"Art. 76 (...).*
>
> *§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134/1990, art. 6º, § 2º)."*
>
> *"Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):*
>
> *I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;"*

Verifica-se que a fiscalização em um trabalho minucioso descreveu de forma detalhada todos os fatos que motivaram a presente autuação, demonstrou por meio de planilhas as bases de cálculo, identificou a origem dos valores e apresentou o imposto devido.

Foi efetuado o levantamento dos valores dos rendimentos recebidos pelo titular do cartório a título de emolumentos, com base nos livros de títulos protestados, títulos pagos,títulos cancelados, títulos retirados, no Livro de Registro de Notificações de Títulos e Documentos e no Livro de Protocolo de Registro de Imóveis.

Para a apuração total dos rendimentos recebidos pelo titular do cartório foram adicionados aos valores dos emolumentos dos Títulos(Protestados + Retirados +Cancelados +Pagos), os emolumentos dos Livros de Registro de Notificações(Títulos e Documentos) e do Livro de Registro de Geral de Imóveis, conforme demonstrativo constante do Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 2964).

Há, portanto, prova material robusta do recolhimento de valores sobre receitas não levadas à tributação.

Se os valores declarados pelo contribuinte são menores que os valores dos emolumentos apurados pela fiscalização e não restou demonstrado com documentos hábeis que

o contribuinte não auferiu a receita correspondente aos valores dos emolumentos, forçoso concluir que o contribuinte deixou de declarar valores recebidos.

3. Despesas do Livro Caixa

O contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado, como é o caso do presente processo, pode deduzir da receita de sua atividade as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tais como, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Sobre o assunto, cabe transcrever o artigo 6º da Lei nº 8.134/1990:

> *"Art.6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade :*
>
> *I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;*
>
> *II os emolumentos pagos a terceiros;*
>
> *III as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*
>
> *§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica:*
>
> *I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*
>
> *II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de caixeirosviajantes, quando correrem por conta destes;*
>
> *III em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.*
>
> *§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*
>
> *§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte."*

Da leitura do referido texto legal deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas:

> *a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;*
>
> *b) devem estar escrituradas em livro caixa;*

c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas no livro caixa e devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos e analisada a pertinência da despesa.

Através de termos de intimações e diligências a fiscalização solicitou o Livro Caixa ao contribuinte, ao interventor, ao contador e aos peritos.

Transcreve-se trecho do Relatório de Encerramento de Ação Fiscal com as respostas obtidas.

a) Fiscalizado.

Termo de Início da Ação Fiscal 01-122/2001 - que "atualmente, por força de decisão proferida pelo Exmo. Sr. Dr. Corregedor às fls. 204 do Processo 1330261, o Cartório de Primeiro Ofício de Cariacica encontras. sob intervenção , estando o Sr. Carlos Alberto dos Santos Guimarães impossibilitado de lá adentrar, assim como obter a documentação relativa ao exercício de 2008. Por esta razão, requer sejam tais documentos, em papel , sejam solicitados ao interventor do Cartório."

Termo de Intimação Fiscal 4-122/ 2012, não foi apresentado resposta .

b) Interventor.

Termo Diligência Fiscal-Reintimação 01-166/2012 ao Cartório do 1° ofício de Cariacica-ES, em carta-resposta recebida em 25/05/2012 (fls.449) foi informado que não poderia ser atendido pelo signatário, tendo em vista que o Livro Caixa não se encontrava nos arquivos da Serventia e , que não foi elaborado inventário dos documentos da serventia quando iniciada a intervenção e a intervenção não significa transmissão de acervo, pois o interventor atua no sentido de apurar eventuais irregularidades, permanecendo a Serventia sob a titularidade e responsabilidade do delegatário afastado.

Termo de Diligência Fiscal 02-166/2012 ao Cartório do 1° ofício de Cariacica-ES, em resposta (fls.455/456) o atual tabelião e interventor no ano-calendário 2008,2009 e 2010, informa que jamais esteve de posse dos Livros Caixa no ano-calendário 2008 e 2009 .Trata-se de um equivoco quando da confecção do "Relatório de Auditoria", pois os elementos ofertados e disponibilizados foram os relatórios extraídos do software utilizado na unidade extrajudicial.

c) Contador.

Termo de Diligência Fiscal 01-292/2012 Jose' Adolfo- Contador do fiscalizado, em carta-resposta(467) , informa que prestou serviços ao fiscalizado até julho de 2009, apresentando cópia do recibo de devolução da documentação (fls. 2929) referente a 2008,e que em razão de mudança de seu banco de dados em

> *2012 não fez a recuperação dos clientes inativos anteriores a 2010.*
>
> *d) Peritos.*
>
> *Termo de Diligência Fiscal 01-293/2012 a Raquel e Fábio Consultores e Peritos Ltda, em carta-resposta(fls.471 a 474) informa que com relação ao Livro Caixa na ocasião foram verificados pela auditoria(Raquel e Fábio) os documentos que compõe o caixa mensal(informe de emolumentos recebidos no mês e despesas pagas no mês), elaborado pelo contador responsável, apenas para fins de apuração do Imposto de Renda de Pessoa Física.*

Vê-se assim que não houve apresentação do Livro Caixa e nem comprovação de nenhum valor a título de despesas de custeio, com exceção dos valores encontrados nos livros do cartório, onde foram consolidados mensalmente o total correspondente ao valores do FARPEN e FUNEPJ.

No Relatório de Auditoria, os valores declarados a Controladoria Geral da Justiça foram identificados e pagos, estando devidamente comprovadas as taxas de FARPEN e FUNEPJ.

O dever atribuído ao contribuinte pela legislação tributária de comprovar as despesas informadas na respectiva declaração de ajuste anual não pode ser afastado pela alegada impossibilidade de acesso ao livro caixa. Independentemente dos motivos que, na prática, impossibilitam ao contribuinte exibir os comprovantes das despesas, o dever legal subsiste. A Administração Tributária pode exigir a comprovação das despesas, cabendo nesse caso ao contribuinte reconstituir a escrita e, se for o caso, obter junto aos fornecedores e clientes uma segunda via dos respectivos documentos ou a comprovação das operações por outros meios. A responsabilidade pela reconstituição da escrita e obtenção dos respectivos documentos, em nenhuma hipótese, se desloca do contribuinte para o Fisco.

Correta, portanto, a glosa dos valores de despesas não comprovadas, tendo em vista a não apresentação do livro caixa e da documentação comprobatória das despesas.

4. Multa qualificada

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%) por ter entendido que o contribuinte fiscalizado agido com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Todavia, entendo que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte do contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou eja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, no entanto, não

entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1°, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)*
>
> *[...]*
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)*

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

> *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.*
>
> *Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*
>
> *Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º , do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um

propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

5. Juros de mora sobre a multa de ofício

Discorda a recorrente da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, os quais pede, caso não seja cancelado o crédito tributário, sejam excluídos.

Este Conselho já apreciou a presente matéria, no Acórdão nº 1102-00.060 (julgado na sessão de 28/08/2009), a Conselheira Sandra Maria Faroni, bem sintetiza o argumentação que permite a conclusão não incidência dos juros sobre a multa de ofício, vejamos:

> *"A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais). De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*
>
> *O Decreto-lei n° 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário" , definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de oficio.*
>
> *O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1° determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *No caso de multa por lançamento de oficio, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim,*

o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2° e 3° do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5°, § 3°, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3°, Lei n° 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1° de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1° do art. 161 do CTN."

A fim de demonstrar o entendimento majoritário do CARF no sentido acima exposto, colaciono a ementa de diversos julgados:

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, sessão de 14.07.2005).

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101- 96.008, sessão de 1/03/2007).

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.° 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes

> *de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de oficio.(Acórdão 101-96.607, sessão de 06/03/2008).*

Inclusive há decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pelo Acórdão 9101-00.722 (1a. Turma da CSRF), julgado na sessão de 8 de novembro de 2010, de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

> *RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexiste similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

A fundamentação do referido acórdão da 1a. Turma da CSRF é de que a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.° 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre '*débitos decorrentes de tributos e contribuições'*, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de oficio. Assim, a conclusão é de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97.

Por tais razões, afasto a incidência dos juros aplicáveis sobre a multa de ofício.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para a) desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%; e b) afastar o juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Redator designado.

Em que pese o bem fundamento voto do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para divergir em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício. É meu entendimento que este e.CARF já tem posição consolidada no sentido de que deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Esse entendimento é extraído das súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 04:

> *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*
>
> **Súmula CARF nº 05:**
>
> *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.*

Muitos dos acórdãos que embasaram tais súmulas tratam de "crédito tributário", sem distinguir se se referem exclusivamente àqueles decorrentes de tributos ou a todos os crédito. Citamos:

> *"JUROS DE MORA — TAXA SELIC — O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente." (Acórdão nº. 104-12.935)*

Interessante, sobretudo, é o acórdão nº 301-30.738, em cujo voto se afirmou que:

> *"São várias as jurisprudências no sentido de que somente o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, o que no caso em questão não ocorreu.*
>
> *Portanto, não estando o sujeito passivo acobertado pelo depósito integral do crédito tributário, torna-se cabível a exigência formalizada na notificação de lançamento de fls. 01/05, no que concerne aos juros de mora."*

Ora, somente o depósito do valor integral do crédito tributário é suficiente para suspender-lhe a exigibilidade e consequentemente a aplicação dos juros. Neste "crédito integral" a ser depositado, necessariamente está incluso o valor da multa.

De outro lado, analisando o Código Tributário Nacional, saltam aos olhos o art. 139 que, combinado ao art. 113 do mesmo diploma, sustentam a nossa posição:

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

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também de eventuais penalidades pecuniárias.

Consequentemente, o entendimento sumulado, compreendendo o crédito tributário lançado indistintamente, abarca tanto os tributos quanto as multas aplicadas.

Há outros julgados que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010)*
>
> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011)*
>
> No mesmo sentido já se pronunciou também o STJ:
>
> *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. (Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)*

Assim, concluo que está correta a incidência de juros sobre a multa de ofício, não sendo possível dar provimento ao recurso do contribuinte nesse quesito.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Redator designado.