



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

Processo nº 15956.000540/2007-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.091 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO COFINS
Recorrente SMAR EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2002 a 31/12/2003

COFINS - BASE DE CÁLCULO

Na vigência da Lei 9.718/98, a partir de fevereiro de 1999, cobrava-se a COFINS, em relação a qualquer pessoa jurídica, de forma cumulativa sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

Ante a inexistência de uma posição judicial para a matéria, deve ser prestigiado o entendimento consagrado por este Tribunal administrativo para o tema, o que se dá em busca de segurança jurídica, tratamento igualitário entre diferentes contribuintes e, ainda, unidade judicativa. Assim, deve ser mantido o ICMS na base de cálculo da COFINS.

MULTA DE OFÍCIO - NATUREZA CONFISCATÓRIA

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

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC

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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal exposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 1

6/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIR

E, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002

PIS - BASE DE CÁLCULO

Na vigência da Lei 9.718/98, a partir de fevereiro de 1999, cobrava-se o PIS, em relação a qualquer pessoa jurídica, de forma cumulativa sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

Ante a inexistência de uma posição judicial para a matéria e ressalvado o entendimento pessoal deste Relator, deve ser prestigiado o entendimento consagrado por este Tribunal administrativo para o tema, o que se dá em busca de segurança jurídica, tratamento igualitário entre diferentes contribuintes e, ainda, unidade judicativa. Assim, deve ser mantido o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

MULTA DE OFÍCIO - NATUREZA CONFISCATÓRIA

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

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC

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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão dos juros de mora sobre multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, que negaram provimento na íntegra. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de participar do julgamento.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de lançamento de COFINS (fls. 6/14) no valor total de R\$ 4.283.741,78. A motivação da exigência fiscal foi o fato de "que a empresa declarou e recolheu a menor os valores das contribuições devidas nos períodos de novembro de 2002 a dezembro de 2003" em comparação com os valores constantes no livro razão e nos balancetes de verificação contábil. Cálculos conforme Demonstrativo de Apuração das Bases de Cálculo da COFINS, Das Contribuições Devidas e dos Valores não Declarados nem Recolhidos pela Empresa (fls. 15/16). Igualmente, houve a exigência da contribuição do PIS relativamente ao período de apuração novembro/2002, perfazendo o total de R\$ 16.192,60.

Impugnada a exação (fls. 95/124), sobreveio acórdão (fls. 266/278) prolatado pela DRJ/RPO, de 22/07/2010, mantendo o crédito tributário exigido. Não resignada com a r. decisão, a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 284/308), no qual, em suma, alegou:

- que devia ser aplicada a não cumulatividade, pois "em face da inteligência do sistema tributário nacional, não se pode admitir a existência de tributo com efeito cumulativo";

- que lhe seja reconhecido o direito de recolher a Cofins "cobrada nos moldes previstos na Lei Complementar 70/91, reconhecendo-se a inaplicabilidade das disposições constantes na Lei 9.718/98;

- que o aumento da alíquota de 2% para 3% perpetrada pela Lei 9.718/98 é inconstitucional;

- que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre faturamento;

- que os juros não podem ser cobrados com base na taxa SELIC;

- que a multa de ofício aplicada no patamar de 75% não é razoável e tem natureza confiscatória;

- que não podem incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/07/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 1

6/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE

E, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto ao pleito de que as contribuições sob análise deveriam ser cobradas de forma não-cumulativa, sem qualquer razão a recorrente, pois a legislação que fundou o lançamento determinava a cobrança daquelas sobre o faturamento (art. 2º, da Lei 9.718/98). Consabido que somente com a edição das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 é que a cobrança dessas contribuições, em grande medida, passou a ser não-cumulativa. Portanto, afasta-se esse pleito por descabido ao caso.

Da mesma forma, descabido o pedido para que fosse aplicada ao caso a Lei 70/91, porque ao tempos dos fatos geradores a Lei 9.718/98 estava válida, vigente e eficaz.

Igualmente, sem razão o entendimento de que a alíquota deveria ser 2% e não 3%. Ora, essa matéria já foi decidida pelo STF, que reputou constitucional a elevação da alíquota para o patamar aplicado no lançamento em questão. Também correta a base impositiva do lançamento, feita com base no livro razão da recorrente, pois trata-se da receita bruta da recorrente, e sobre a qual não apontou qualquer valor que desbordasse o mandamento legal e a própria decisão do STF acerca da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

O fato é que restou evidente o descompasso entre os valores escriturados e os valores declarados e efetivamente recolhidos pela recorrente. Esse é o fulcro do lançamento.

DA ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Nesse ponto valho-me das razões de decidir do i. Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no acórdão 3402-002.958, julgado em 15/03/2016, vazado nos seguintes termos:

Da ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Em relação a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a questão não é nova no âmbito do contencioso tributário, razão pela qual, inclusive, já foi objeto de diferentes súmulas do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula n. 68 A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula n. 94 A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

Não se olvida, todavia, do atual precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785, o qual - depois de quase uma década de pedido-vista do Ministro Gilmar Mendes - restou assim ementado:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE.

Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS.

O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

(STF; RE 240.785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001).

Apesar de tratar-se de precedente Pretoriano, referida decisão não apresenta caráter vinculativo, uma vez que veiculada em caso não afetado por repercussão geral. Em verdade, o leading case que pretende solucionar essa demanda com efeito vinculante e erga omnes é o RExt n. 574.706¹, submetido ao regime de repercussão geral, bem como a ADC n. 18.

Não obstante, por conta do precedente firmado no RE 240.785 do STF, já existem decisões do próprio STJ contrárias às suas súmulas n. 68 e 94, conforme se observa do seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

I - A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte.

II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final.

III - Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

IV - Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que "a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da

¹ " Ementa

Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785.

Documento assinado digitalmente em 24/04/2008, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-10 PP-02174).

Autenticado digitalmente em 16/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE

E, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento" (Informativo do STF n. 762).

V - Agravo regimental provido.

(STJ; AgRg no AREsp 593.627/RN, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 07/04/2015).

A análise dos precedentes e súmulas acima referidos nos remetem a uma única conclusão: depois de décadas de debate a respeito da questão aqui tratada nossos Tribunais judiciais foram incapazes de dar uma solução definitiva para esta discussão, o que só reforça a atualidade da obra Carnaval tributário, do jurista gaúcho Alfredo Augusto Becker.

Assim, se a jurisprudência judicial é vacilante e, portanto, imprestável para solucionar a demanda, não resta alternativa senão nos debruçarmos sobre a jurisprudência administrativa formada por este Tribunal, de modo a prestigiá-la e, por conseguinte, ao menos no âmbito do CARF, prover de alguma segurança jurídica àqueles que aqui litigam, o que também redundará em um tratamento materialmente igualitário entre diferentes contribuintes e, ainda, em uma efetiva unidade judicativa neste Tribunal, o que, nas palavras de STRECK e ABBoud, faz com que o jurisdicionado tenha a sensação de está participando de um "jogo limpo"².

Neste esteio, insta destacar que o CARF possui uníssona jurisprudência no sentido de entender como válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme se observa do julgado abaixo referido e exemplarmente colacionado:

Ementa Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Inexistindo a antecipação do pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ RESP 973.733.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

² "Exigir coerência e integridade quer dizer que o aplicador não pode dar o drible da vaca hermenêutico na causa ou no recurso, do tipo 'segundo minha consciência, decido de outro modo'. O julgador não pode tirar da manga do coleto um argumento que seja incoerente com aquilo que antes se decidiu. Também o julgador não pode quebrar a cadeia discursiva 'porque quer (ou "porque sim").' (ABBoud, Georges. STRECK, Lênio. "O NCPC e os precedentes: afinal, do que estamos falando?" In "Precedentes: Salvador: Juspodivm, 2015. p. 176.).

Diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98, a base de cálculo da contribuições sociais devidas pelas empresas comerciais passou a ser a receita bruta de vendas de bens e serviços, o que foi respeitado pela fiscalização, uma vez que nos autos de infração não foram tributadas receitas diversas do faturamento.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

À luz do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do art. 4º da IN SRF nº 51/78 o ICMS integra a receita bruta porque é imposto incidente sobre vendas, inexistindo amparo legal para sua exclusão das bases de cálculo.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao CARF negar vigência a acordo internacional, lei ou decreto em razão de arguição de inconstitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se do lançamento de diferenças não declaradas e não recolhidas, apuradas em procedimento de ofício, incide a multa de 75% sobre o valor dos débitos apurados.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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. Recurso voluntário provido em parte.

(CARF; Número do Processo 13973.000214/2004-62; Contribuinte SALOMÃO JOSÉ DEQUECH - ME; RECURSO VOLUNTÁRIO; Data da Sessão 29/01/2016; Relator ANTONIO CARLOS ATULIM; Nº Acórdão 3402-002.898; V.U.) (g.n.).

No mesmo sentido: PAs ns. 11516.721381/2012-12; 11634.720109/2011-98; 10830.002239/2011-66, dentre tantos outros.

Assim, levando em consideração a posição deste Tribunal administrativo para o tema vis a vis do vacilante entendimento dos nossos Tribunais judiciais para o mesmo assunto, me sinto obrigado a acatar o entendimento até então consolidado pelo CARF, uma vez que manifestações de caráter judicativo não devem refletir posições pessoais dos seus membros; ao contrário, devem sedimentar uma posição institucional do Tribunal para o assunto.

Com base nesses fundamentos, voto pela manutenção da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

MULTA DE NATUREZA CONFISCATÓRIA.

Quanto à pugnada inconstitucionalidade da multa no patamar de 75% por ter, no entender da recorrente, natureza confiscatória, a questão não comporta dissensão. A Lei 9.430, em seu art. 44, I, determinou este percentual. Estando tal lei vigendo, descabe a este colegiado manifestar-se acerca de sua constitucionalidade. Nesse sentido, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF, nos termos abaixo transcrito.

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

TAXA SELIC

O mesmo entendimento vale para a aplicação da taxa SELIC como juros moratórios, pois igualmente sumulada pelo CARF, 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.*

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Quanto à alegação de que descaberia juros de mora sobre multa de ofício, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

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.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, 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

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, 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

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido.

Forte em todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Jorge Olmiro Lock Freire - relator.

Voto Vencedor

Conselheira THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, ousou divergir do Ilustre Relator. Entendo que assiste razão ao Contribuinte. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 ("Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os **"os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora"**, e que **"sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora"**.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato "ilógico interpretar que a expressão "débitos" ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*", nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional ("CTN"), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3^a) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que 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.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113³ combinado com o artigo 139⁴, os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*e.g.* Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,⁵ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

³ 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.

⁴ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁵ 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 (grifo nosso)

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei nº 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, transcrito pelo Ilustre Relator. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, *"exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente"*, tratando-se, portanto, de *"Auto de Infração sem tributo"* nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício de 75% do valor do tributo não recolhido (COFINS), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"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."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial nº 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

É como voto.

(Assinatura Digital)

THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ - Redatora designada