



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

Processo nº	16024.000799/2008-61
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-002.325 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de março de 2018
Matéria	SIMPLES
Recorrente	GIROLIMP COMÉRCIO DE ARMARINHOS, DESCARTÁVEIS LTDA - EPP
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO - SIMPLES

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se como omissão de receitas, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Cabível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício de acordo com as normas que dispõe sobre atualização monetária do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso voluntário quanto ao seu mérito. No tocante à incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício foi negado provimento ao recurso voluntário por maioria de votos. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designado o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relator.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Lívia De Carli Germano (Vice-presidente), Letícia Domingues Costa Braga, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando-o a seguir:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe os impostos e contribuições integrantes do SIMPLES, ou seja, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 57.342,56 (fl. 180), Contribuição para o PIS de R\$ 57.342,56 (fl. 186), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 89.736,28 (fl.192), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 179.472,53 (fl. 198) e Contribuição para Seguridade Social (INSS) de R\$ 378.754,24 (fl. 206), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 1.736.583,07 (fl. 01), em virtude de omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O procedimento fiscal iniciou-se em 19/09/2007 com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fl. 06, por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar, relativamente ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, o livro Caixa, livro Diário ou Razão no caso de possuí-los, relação de todas as contas mantidas em instituições financeiras e os respectivos extratos.

Em 27/11/2007 a contribuinte foi cientificada do Termo de Constatação e Reintimação de fls. 93/95 no qual a autoridade fiscal informou que em virtude de ter transcorridos mais de 50 (cinquenta) dias sem a contribuinte apresentar os documentos solicitados, exceto cópia de alterações contratuais, foram requisitadas ao Banco Itaú S/A informações bancárias relativas ao período de 2004 a 2005, e reintimou a empresa a apresentar uma relação de todas as contas bancárias, bem assim os livros Razão e Diário relativos ao período de 01/01/2004 a 31/12/2005 e, no caso de não possuí-los, apresentar o livro Caixa contendo toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária. Em 19/12/2007 a empresa apresentou a carta de fls. 97/98 informando que estaria apresentando os extratos bancários e o livro Caixa do período solicitado.

Em 16/01/2008 a contribuinte foi cientificada do Termo de Constatação de fls. 99/102 no qual a autoridade fiscal informou, em síntese, que, além da conta bancária informada (conta corrente 72766-0, agência 0041 do Banco Itaú), foi constatada a existência de uma outra conta, a de nº 72576-3 no mesmo banco e agência; e que os extratos bancários entregues pela fiscalizada referem-se somente à conta corrente no 72766-0 do período de junho/2004 a dezembro/2005, sendo impossível a leitura de algumas cópias dos extratos.

Em 26/03/2008 a empresa foi intimada a indicar as contas correntes bancárias e a fornecer cópia dos extratos bancários do Banco Itaú uma vez constatada a existência de duas contas correntes na mesma agência.

Em 28/05/2008 a fiscalização elaborou as planilhas de fls. 106/131 relacionando os depósitos/créditos efetuados nas contas correntes de nºs 72766-0 e 72576-3 mantidas na agencia 0041 do Banco Itaú e intimou (fl. 103) a empresa apresentar os documentos que comprovassem os créditos e depósitos nas referidas contas. Em 25/06/2008 foi reiterada a intimação (fl. 122).

Em 29/08/2008 a fiscalização cientificou a empresa da continuidade da ação fiscal (fl. 161) e intimou-a a apresentar o livro Diário e Razão do ano-calendário de 2004, assim como os demais livros fiscais e comerciais, inclusive o livro de Inventário e o livro de Apuração do Lucro Real, e colocar à disposição os documentos que lastrearam os registros contábeis do ano de 2004. Não consta ter havido atendimento à intimação.

Em razão da contribuinte não ter comprovado ou mesmo justificado a origem dos recursos depositados/creditados em suas contas bancárias, a fiscalização, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, entre outros, tributou como omissão de receita os depósitos/créditos bancários relacionados na planilha denominada " Relação de Depósitos e Créditos não Comprovados" de fls. 137/159, consolidados mensalmente e por trimestres à fl. 163, informando que teria excluído da totalidade dos depósitos aqueles que tiveram origem em transferências bancárias de conta de mesma titularidade, estornos, e ainda exclui-se a receita informada na Declaração Simplificada para fins de apuração da receita omitida, conforme demonstrativo de fl. 166.

Cientificada dos autos de infração em 28/10/2008, a empresa, inconformada, ingressou em 25/11/2008 por intermédio de seu procurador legalmente constituído (fl. 212), Dr. Jacy Antônio da Silva, com a impugnação de fls. 217/233 aduzindo como razões de defesa o seguinte:

1. Nulidade. Cerceamento do direito de defesa.

Alegou que no Relatório Fiscal não traz qualquer referência a exigência relativa a "insuficiência de recolhimento", nem consta qualquer demonstrativo para justificar os valores apontados pelo Fisco, evidenciado, assim, cerceamento do direito de defesa, o que implica em nulidade dos autos de infração.

2. Arbitramento com base em depósitos bancários: Inaplicável a presunção do art. 42 da Lei nº9.430, de 1996, para empresa optante pelo SIMPLES.

Reportando-se ao art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996, a impugnante alegou que o legislador estendeu para as empresas do SIMPLES somente as "presunções de omissão de receita existentes nas legislações", ou seja, só aquelas que estavam em vigor na data em que foi publicada a Lei nº 9.317, de 1996; e, ainda assim, as presunções legais à época só poderiam ser aplicadas para as empresas do SIMPLES, desde que a efetiva apuração da receita fosse efetuada "com base nos livros e documentos que estiverem obrigadas" as empresas do SIMPLES, exigências essas que não foram observadas quando dos lançamentos, pois o art. 42 da Lei nº 9.460, de 1996, foi criado posteriormente ao art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996, e a apuração feita pelo fisco se deu exclusivamente com base em extratos bancários, razão pela qual deveria ser decretada a imprestabilidade dos autos de infração.

Alegou que houve desrespeito a proibição de que trata o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, pois está comprovado nos autos que a fiscalização foi motivada por informe da movimentação financeira colhida da CPMF, ao arrepro do citado § 3º.

3. Iliquidez dos lançamentos tributários.

Alegou que a relação de depósitos/créditos bancários relacionados pela fiscalização contém valores que, pelo próprio histórico colhido dos extratos, deveriam ser excluídos da relação, independentemente de qualquer outra comprovação. Acrescentou que no "Relatório Fiscal" há aceno de que foram expurgadas operações dessa natureza, mas que, no entanto, isso não condiz com a realidade dos fatos, tampouco foi demonstrada qualquer exclusão pelo Auditor-Fiscal e não há qualquer indicativo de quais valores foram eventualmente excluídos pela fiscalização.

Procurando demonstrar a incerteza dos valores lançados, a impugnante relacionou alguns valores de depósitos/créditos que constaram da planilha elaborada pela fiscalização, os quais, segundo ela, foram computados indevidamente como receita, pois tratam de cheques estornados ou devolvidos.

Segundo a impugnante, a relação de depósitos sem ordem cronológica dificultou sobremaneira a correlação entre os valores apontados pelo Fisco e aqueles existentes nos extratos, o que conspira contra a certeza e liquidez das apurações efetuadas pela fiscalização.

4. Presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários.

Alegou que entre os depósitos bancários e a omissão de receita não há correlação lógica direta e segura, pois nem sempre o volume de depósitos injustificados leva ao valor da receita omitida, fato que levou a edição da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, que determinou o arquivamento de todos os processos administrativos que exigiam imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários. Também nesse sentido, acrescentou a contribuinte, o Conselho de Contribuinte tem decidido pela não aplicabilidade da simples presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

5. Extratos bancários protegidos pelo sigilo.

Alegou que o acesso as informações bancárias sempre esteve e ainda está condicionado à autorização do Poder Judiciário e tendo o Fisco ignorado regra notória, aproveitando-se das informações contidas nos extratos bancários para lavrar auto de infração, deveria ser decretada a nulidade do procedimento fiscal.

6. Procedimentos Reflexos.

Alegou que as objeções trazidas na impugnação relativamente ao IRPJ devem, por pertinentes, ser consideradas igualmente como oponíveis aos autos de infração lavrados por via reflexa.

7. Selic sobre a multa de ofício. Impossibilidade.

Alegou, em síntese, que não incidem juros de mora sobre a multa de mora, não devem incidir os mesmos juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

Diante da constatação de possíveis equívocos, por parte da Autoridade Fiscal, ao computar alguns valores de depósitos em duplicidade, os autos retornaram a origem, por meio do Despacho de fls. 248/249, a fim de que fosse revisto o lançamento, com a reabertura do prazo para a contribuinte, querendo, se manifestar.

Atendendo a solicitação, a Autoridade Fiscal procedeu a uma "Nova Relação de Depósitos e Créditos não Comprovados" (fls. 253/284) excluindo da Relação anterior os valores que haviam sido computados em duplicidade.

Reaberto o prazo para manifestação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 286/308, na qual reiterou as alegações apresentadas na impugnação inicial e acrescentou que a autoridade fiscal não procedeu a revisão de ofício solicitada no Despacho de fls. 248/249, proferido pelo Presidente da 5ª Turma de Julgamento desta Delegacia, uma vez que se limitou a excluir da base de cálculo alguns valores computados em duplicidade, sem apurar o *quantum* supostamente devido, contrariando, assim, o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, além de cercear o seu direito de defesa, uma vez que não foi intimada ao menos dos valores exatos das exigências fiscais pretendidas.

Alegou que o lançamento anterior foi reconhecido como imprestável e como a nova tentativa de aprimorá-lo ocorreu em 15/12/2009, revisão esta ainda não finalizada, teria ocorrido decadência em relação as exigências do período de junho a 15 de dezembro de 2004, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Manejado o recurso voluntário, foram repisados praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

Em síntese, este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos da legislação, dele devendo-se conhecer.

01) Cerceamento de defesa

Quanto ao alegado cerceamento de defesa, por não ter sido demonstrado qual seria o crédito tributário, feito o lançamento de forma adequada, não procedem as alegações da contribuinte.

Foi oportunizado à Recorrente, por diversas vezes se manifestar sobre a inconsistência os depósitos em sua conta corrente. Esses depósitos, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou rendimentos.

Quando foram identificados alguns equívocos por parte da fiscalização, retornaram os autos a origem para que se fosse realizada a verificação de alguns valores em duplicidade. A Autoridade Fiscal procedeu uma "Nova Relação de Depósitos e Créditos", tendo sido oportunizado à Contribuinte se manifestar sobre a origem dos depósitos e créditos. Contudo, não houve qualquer manifestação da parte autuada sobre a comprovação da origem dos valores.

02) - Da decadência.

Com relação à decadência também não assiste razão a contribuinte, pois a data do fato gerador mais antigo é 30/06/2004 e aplicando-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, tem-se que o prazo decadencial iniciou-se em 30/06/2004 encerrando-se em 30/06/2009. Como a ciência dos autos de infração ocorreu em 28/10/2008, não há que se falar em decadência. Não há que se falar também em novo prazo decadencial em face de novo lançamento, pois este não houve e nem deveria haver, pois apenas foi reduzida a base de cálculo, mantendo-se os critérios e a fundamentação legal da Autuação.

03) Do arbitramento e da presunção do art. 42 da Lei 9.430/96

Aduz a recorrente que depósitos bancários não configuram renda, trazendo jurisprudência nesse sentido, invocando também a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Muito embora o arrazoado expedito pela autuada, cabe salientar que os depósitos/créditos em conta corrente, sem a comprovação da origem, de fato, fazem presumir a existência da omissão de receitas/rendimentos. Tal presunção é legal, não havendo como se acatar qualquer alegação no sentido de que é inviável o lançamento de tributos com base apenas em depósitos bancários ou que o fisco não comprovou a ocorrência do fato gerador.

A argumentação de que os depósitos bancários não podem servir de base para o lançamento do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como da contribuição para o INSS, carece de sustentação, já que o lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei n. 9.430/1996.

Dispõe o referido texto legal, com alteração posterior introduzida pelo art. 4º da Lei n. 9.481/1997, que:

Lei n. 9.430/1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às

normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000, 00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997).

O dispositivo acima transcrito estabeleceu uma **presunção legal** de omissão de receitas/rendimentos que autoriza o lançamento do tributo correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não há aqui meros indícios de omissão, razão por que não há a necessidade de se comprovar que aos depósitos correspondem alterações patrimoniais positivas do contribuinte. Basta, para a ocorrência do fato gerador, a existência de depósitos de origem não comprovada nos limites previstos em lei.

A presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

Ao utilizar-se de uma presunção legalmente estabelecida, o agente fiscal fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de receitas, admitindo-se prova em contrário, cuja produção cabe sempre ao contribuinte (*presunção juris tantum*).

Conforme nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira "o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso." (Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídicas, JUSTEC, RJ, 1979, pág. 806).

Dessa forma, cabe ao contribuinte que pretender refutar a presunção da omissão de receitas estabelecida contra ele, provar, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores são provenientes de valores não tributáveis.

É função do fisco comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, intimar o contribuinte a justificar a origem desse crédito e examinar a correspondente declaração de informações econômico-fiscais, com vistas à verificação da ocorrência da omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei n. 9.430/1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

A contribuinte foi regularmente intimada a apresentar as justificativas quanto aos depósitos/créditos, devidamente individualizados, entretanto não logrando fazê-lo.

Assim, em cumprimento ao determinado no art. 142 do Código Tributário Nacional, procedeu-se corretamente à lavratura do auto de infração.

No que tange à Súmula n. 182 do extinto TFR, tem-se que ela foi editada antes da vigência da legislação atual, que permite a presunção de omissão de receitas, conforme acima explicitado, não sendo pois aplicável.

Ademais, a legitimidade da inversão do ônus da prova, no caso em questão, é matéria que já se encontra sumulada pela jurisprudência do CARF, Súmula nº 26, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

Com relação ao art. 18 da Lei nº 9.317/96, tal dispositivo não é incompatível com a Lei 9.430/96.

Naquele dispositivo, permite-se a aplicação das presunções de omissão de receitas às empresas de pequeno porte, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas. Ele trata apenas da não penalização das pessoas sujeitas ao regime do simples, por não apresentarem escriturações às quais não estão obrigadas.

Outrossim, meu ver, tal artigo reforça a aplicação da Lei 9.430/96 às pequenas empresas pois diz expressamente que a elas se aplicam TODAS as presunções de omissão de receitas.

3) Dos Extratos e o sigilo fiscal

Com relação a essa alegação da recorrente de que a todos é garantido o sigilo fiscal, não cabem quaisquer argumentações, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão definitiva quanto a constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, que permite à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial

4) Da incidência da selic sobre a multa de ofício

Com relação à incidência dos juros selic sobre a multa de ofício assiste razão à Contribuinte, pois carece a autoridade fazendária de legislação que suporte essa exigência nos seguintes termos:

A Lei nº 9.430/96 prevê expressamente no art. 61 que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

Vê-se claro que somente os débitos de tributos e contribuições – valor principal se sujeitam aos juros de mora, e não os decorrentes de multa de mora.

Assim, não incidindo os juros de mora sobre a multa de mora, torna-se claro que também não cabe impor tais juros sobre a multa de ofício.

Ademais, importante trazer que não há como se entender que o débito tributário seja composto por juros de mora e outras penalidades tributárias, vez que a legislação vigente, em respeito à natureza jurídica de cada evento, demonstra a segregação de cada débito, quer seja, de débito tributário, débito decorrente de encargos moratórios e débito relativo à penalidade administrativa.

Essa distinção é demonstrada expressamente no artigo 161, *caput*, do CTN:

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

Tal dispositivo dispõe que o crédito tributário deve ser acrescido dos juros de mora e das penalidades cabíveis – segregando o crédito tributário dos juros de mora e das penalidades cabíveis.

Conclui-se que somente são devidos os juros Selic sobre os tributos no período da inadimplência, não abrangendo eventuais multas de ofício cobradas no mesmo

Se assim o fosse, não estaria a Lei Complementar (o CTN) a diferenciar o crédito tributário das penalidades cabíveis.

Conclusão

Em face do exposto, conduzo meu voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário para no mérito manter a cobrança e decotar a incidência da selic sobre a multa de ofício aplicada.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado

Da legalidade da incidência de juros sobre a multa isolada.

Peço a devida *venia* para discordar do ilustre relator em apenas um ponto.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

"JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (negritamos)

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

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

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

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição

das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária." (negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

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

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

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"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." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)

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. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto