



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

Processo nº 16561.000128/2007-32
Recurso nº 00.000.0001 Voluntário
Acórdão nº 1202-001.085 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria PIS /COFINS
Recorrente EMPRESA BRAS. IND. COM. E SERV. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.

A falta de escrituração da aquisição de produtos configura omissão de receitas por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A multa de ofício lançada decorre de determinação legal. Não cabe, na esfera administrativa, a análise de inconstitucionalidade da legislação tributária, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, a partir de 1º de abril de 1995, é cabível por disposição legal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. REDUÇÃO DA BASE NEGATIVA DE CSLL.

Os lançamentos decorrentes, de PIS e COFINS, devem ser mantidos, por restar comprovada a matéria tributável apurada em procedimento fiscal. Quanto à CSLL, resultando base de cálculo negativa no período fiscalizado, a contribuinte deve providenciar os devidos ajustes no LALUR.

PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

Os lançamentos de PIS e COFINS decorrem de omissão de receitas apurada em 31/12/2002. Cientificada dos autos de infração em 30/11/2007, as exigências fiscais foram formalizadas antes do transcurso do prazo decadenciaAssunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade da autuação e de decadência e, por maioria de votos, não conhecer dos documentos trazidos na fase de julgamento do recurso, por preclusão, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta e Geraldo Valentim Neto. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Donassolo, que negavam provimento ao recurso integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo-Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em decorrência de ação fiscal, exigindo da recorrente o crédito tributário no valor de R\$ 5.551.912,34, referente à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incluídos neste valor a multa de ofício e os juros moratórios calculados até a data da autuação.

Com relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, houve redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, respectivamente, relativos ao ano-calendário fiscalizado.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL (fls. 816 a 827) a Autoridade Fiscal fez constar o seguinte:

Iniciado o procedimento de fiscalização, relativo ao ano-calendário de 2002, para apurar matéria pertinente aos preços de transferência nas operações de importação, intimou-se a contribuinte para apresentar o método adotado, os demonstrativos (por código de item) dos preços praticados, preços parâmetros, valores passíveis de ajustes e demais papéis que suportam os referidos cálculos;

Foram apresentados parcialmente os cálculos dos preços de transferência para as vendas, Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% - Pr120, conforme disposto na IN SRF nº 243, de 2002, inciso IV, 'a', sem demonstrar, informando que o valor calculado pelo método do Pr120 foi de R\$ 846.891,81;

A recorrente foi intimada a apresentar os demonstrativos de apuração do preço de transferência pelo Método do Pr120, Pr160, Custo de Produção (Mat + mod + ggf) e memória de cálculo das variações cambiais passivas;

Atendida a intimação, apurou-se o valor passível de ajuste na ordem de R\$ 7.141.622,01, pelo método Pr160;

A recorrente retificou o valor do ajuste para as suas vendas (Pr120), de R\$ 846.891,81 para R\$ 1.494.677,62;

A recorrente entregou os livros Diário e Razão referentes ao ano-calendário de 2002, e o demonstrativo (fl. 466) e cópias de *invoices* (fls. 468 e 473) da aquisição de software, no valor de US\$ 12.448.488,00;

Lavrou-se termo de constatação e intimação (fls. 641 a 660), constatando erro de cálculo (método do Pr120) do preço praticado, preço parâmetro e valor de ajuste do produto software importado e revendido. Pela Autoridade Fiscal foi calculado o valor de ajuste, de R\$ 2.561.844,57, contra o calculado pela recorrente, de R\$ 647.785,81;

A contribuinte ratificou os cálculos realizados pela fiscalização (fl. 699), método do Pr120, do produto software, de R\$ 2.561.844,57;

Assim, o valor passível de ajuste pelo método Pr120 passou para R\$ 3.408.736,38, resultando o valor passível de ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real, a título de Preços e Transferência, para um total de R\$ 10.550.358,39.

A recorrente, segundo manifestação constante das folhas fl. 699 dos Autos, informou que foram extraviados *invoices* e demais documentos que suportam a importação de 14.402 unidades de software, declarando, ainda, que:

A importação foi feita da empresa matriz localizada em Phoenix, USA, por meio de dois arquivos importados em uma mídia, um chamado de "Biblioteca" e outro, de "Sistema Operacional". Os dois conjuntos servem de base para o desenvolvimento do software pela Hypercom do Brasil para aplicação e funcionalidade do POS vendido ao cliente;

Não há cópias de contratos de licenciamento ou cessão de direito do uso do software, nem cópias de contrato de prestação de serviços entre as empresas Hypercom do Brasil e a Hypercom CO., USA;

O valor declarado na linha 18 — Importações de Serviços de Pessoas Vinculadas, na ficha 31A — DIPJ/2003, de R\$ 37.152.528,89, foi escriturada equivocadamente;

Entregou à fiscalização cópias das Declarações de Importação e respectivas *invoices*, conforme fls. 701 a 727;

A recorrente admitiu, ainda, a ocorrência de erro no cálculo da Variação Cambial Passiva (fl. 699), possibilitando à fiscalização a glosa do valor de R\$ 2.106.112,78;

Intimada a comprovar o saldo da conta patrimonial do Exigível da "Conta Crédito de Pessoa Ligada — PF/PJ", no valor de R\$ 98.500.983,47 e a comprovar a efetiva troca de dívidas da conta de fornecedor estrangeiro por aumento da conta de

Capital Social, no valor de R\$ 108.091.204,66, ocorrido em 06/12/2002, comprovou de forma satisfatória (fls. 7 O a 755);

A recorrente informou que, do saldo da conta de Fornecedores Estrangeiros, escriturada no Passivo Circulante, no valor de R\$ 19.602.636,74, o valor de R\$ 4.486.31 ,33 não pode ser comprovado devido a extravio de *invoices*, e que o valor das variações cambiais passivas, respectivamente, foi de R\$ 1.545.494,06.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal constam, ainda, as seguintes considerações:

A Hypercom tem sede em Phoenix, estado norte-americano do Arizona, comercializando seus produtos em mais de setenta países, sendo líder mundial no fornecimento de soluções para pagamento eletrônico;

Os seus produtos incluem sistemas de pagamento seguro por cartões e dispositivos, equipamento de rede e softwares aplicativos para comércio eletrônico, *e-commerce*, cartões inteligentes e pagamentos tradicionais;

A Empresa Brasileira Industrial, Comercial e Serviços Ltda. (Hypercom do Brasil) é importadora de componentes como: chips, displays, placas de circuitos, conversores estáticos, softwares, capacitores, solenoides e outros, utilizados na fabricação de seu produto "Terminal POS-Point of Sale";

No ano-calendário de 2002 importou componentes de sua vinculada, no valor de R\$ 12.997.905,71, no entanto a sua margem bruta de lucro foi pífia, de apenas 2,08% da receita líquida; como a recorrente importou 100% dos componentes de sua vinculada no exterior, e considerando a baixa margem bruta de lucro, não há como evitar a geração de valores passíveis de ajuste no LALUR, em relação às importações, pois a margem de lucro aplicada para cálculo do preço de transferência foi de 20% para as revendas e 60% para insumos que sofreram agregação de valores na produção;

Na DIPJ do ano-calendário de 2002 nenhum valor foi adicionado no LALUR ou creditado à conta do Custo do Produto Vendido;

Durante o procedimento fiscal a recorrente calculou os preços de transferência (operação de importação) mediante dois métodos: a) Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% - Pr120 (item 'a' do inciso IV da IN SRF nº 243, de 2002); b) Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 60% - Pr160 (item 'b' do inciso IV da IN SRF nº 243, de 2002);

O valor total que deve ser adicionado no LALUR foi de R\$ 10.550.358,39, conforme demonstrado;

De acordo com o termo de resposta apresentado pela recorrente (fl. 466), ficou comprovada a aquisição de softwares no valor de US\$ 12.448.488,00, constando as cópias das Declarações de Importação e *invoices* às fls. 701 a 727;

A recorrente importou software em cópia única para ser replicado no país e utilizar em seus produtos e serviços ou, ainda, revenda;

Analisando a escrituração contábil da recorrente (fls. 111, 165 e 225 do livro Diário, fls. 782/793 do processo), constatou-se que foi escriturada a aquisição dos

softwares importados e, posteriormente, foi cancelada mediante reversão dos lançamentos;

Do ponto de vista contábil e fiscal, após os lançamentos e reversões, os saldos das contas resultaram iguais a zero, ou seja, foi como se não tivessem sido adquiridos os referidos softwares;

Mas da análise das cópias das DI e *invoices* restou comprovada a aquisição, tendo havido falta da escrituração contábil;

A contribuinte informou que não possui contratos de licenciamento ou cessão do direito de uso do software, entendendo que o software importado não era um produto pronto para aplicação; mas essa afirmação contraria os dados complementares da DI nº 02/0041993-0 (fl. 709), na qual consta o valor a pagar a título de royalties, de US\$ 2.300.517,00, e valor da mídia, de US\$ 20,00;

Conclui-se que as aquisições de software foram pagas com recursos à margem da contabilidade, sendo o valor total da omissão de receita, de R\$ 43.159.628,48;

A recorrente ratificou os cálculos elaborados pela fiscalização sobre variações cambiais passivas, reconhecendo que deduziu a maior, a esse título, o valor de R\$ 2.106.112,78 (fl. 699);

Ainda, reconheceu que não conseguiu comprovar o saldo da Conta de Fornecedores Estrangeiros, na ordem de R\$ 4.486.313,33, do qual o valor de R\$ 1.545.494,06 corresponde a variação cambial passiva;

Resulta glosa da despesa de variação cambial passiva, de R\$ 3.651.606,84;

Considerando que a ação fiscal resultou em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL, fica a contribuinte intimada a retificar o LALUR, relativamente ao ano-calendário de 2002.

A matéria tributável está assim discriminada nas folhas. 799 e 800 dos presentes Autos:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS - MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de custos, de aquisição de software:

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2002	R\$ 43.159.628,48

Omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação do valor do saldo da conta de Fornecedor Estrangeiro:

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2002	R\$ 4.486.313,33

3 - GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - VARIAÇÕES CAMBIAIS

Variação cambial passiva contabilizada a maior:

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2002	R\$ 3.651.606,84

4 - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Falta de adição de parcela de custos, despesas, encargos — Bens, serviços, direitos adquiridos no exterior — Pessoa vinculada.

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2002	R\$ 10.553.358,39

Em decorrência das irregularidades verificadas, foram reduzidos o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL e lavrados os autos de infração referentes ao PIS e à COFINS, conforme abaixo demonstrados:

Redução do prejuízo fiscal: R\$ 61.850.907,04

Enquadramento legal: artigos 8º e 24 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 90 da Lei nº 9.718, de 1998; art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996; artigos 241, 249, II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 286, 288 e 290, 299 e §§ 1º e 2º, 377 e 378, do RIR/1999; art. 30 da MP nº 1.858-10, de 1999 e reedições.

Redução da Base de Cálculo Negativa de CSLL: R\$ 51.297.548,65

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988, artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 10 da Lei nº 9.316, de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º da MP nº 1.858, de 1999 e reedições.

PIS	R\$786.158,03
Multa proporcional	R\$ 589.618,52
Juros de mora (calculados até 31/10/2007)	R\$ 594.256,85
Total	R\$ 1.970.033,40

Enquadramento legal: artigos 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637, de 2002.

COFINS	R\$ 1.429.378,25
Multa proporcional	R\$ 1.072.033,68
Juros de mora (calculados até 31/10/2007)	R\$ 1.080.467,01
Total	R\$3.581.878,94

Enquadramento legal: art. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91, do Decreto nº 4.524, de 2002.

O autor da ação fiscal preencheu os formulários de alteração do prejuízo fiscal (FAPLI) e da base de cálculo negativa da CSLL (FACS), anexados às fls. 885 e 886.

Tendo tomado ciência dos autos de infração, a recorrente apresentou a impugnação de fls. 888/900, instruída com os documentos de fls. 925 a 993, 996 a 1.193 e 1.196 a 1.238, alegando em sua defesa:

No que se refere à omissão de receita operacional, no valor de R\$ 4.486.313,33, por falta de comprovação do saldo da conta "fornecedor estrangeiro", requer a juntada da guia DARF, comprovando o recolhimento do PIS e da COFINS sobre esse valor, com redução de multa de 50%;

Com relação à variação cambial passiva contabilizada a maior, no valor de R\$ 3.651.606,84 e aos ajustes referentes às regras de Preços de Transferência, no valor de R\$ 10.553.358,39, providenciou a retificação de seu saldo de prejuízos fiscais e da base negativa da CSL referente ao ano-calendário de 2002, conforme cópias do LALUR e do Demonstrativo de Apuração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

Todavia, quanto à omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de custos de aquisição de software, no valor de R\$ 43.159.628,48, irá demonstrar que não houve qualquer omissão de receitas;

O PIS e a COFINS têm seu lançamento feito por homologação, aplicando-se o disposto no § 4º do art. 150;

Aplicando-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores, e tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 29/11/2007, todos os fatos geradores ocorridos antes de 29/11/2002 foram atingidos pela decadência, devendo ser cancelado o auto de infração com relação a exigência de qualquer parcela do PIS e da COFINS relativamente aos meses de janeiro até novembro de 2002;

Com relação à omissão de receitas por falta de escrituração de custos de aquisição de software, a fiscalização chegou a esta conclusão ao constatar que os custos foram contabilizados no ano-calendário de 2002 e, posteriormente, tais lançamentos foram revertidos;

Baseado na premissa de que a requerente não contabilizou os custos de aquisição do software, a fiscalização presumiu ter havido omissão de receitas;

Nos anos de 2000 e 2001, adquiriu os referidos produtos (software) baixando-os via internet (download), e diante da incerteza no tratamento fiscal e contábil, resolveu estabelecer uma provisão para os valores referentes aos pagamentos devidos a sua matriz nos Estados Unidos;

Na medida em que as vendas dos produtos foram sendo efetuadas nos anos de 2000 e 2001, tal provisão foi sendo baixada e tratada como estoque e, conseqüentemente, custo nas vendas, conforme demonstram os documentos anexos (docs. nº 6), ou seja, os valores em discussão foram contabilizados nos anos de 2000 e 2001;

Em 2002 tomou ciência da impossibilidade de remeter o pagamento de tais valores à sua matriz, considerando o rígido controle cambial do Banco Central do Brasil aliado à falta de despacho aduaneiro comprovando as aquisições de software, uma vez que as mesmas eram feitas via internet;

Para regularizar essa situação e possibilitar que tais valores fossem pagos à matriz, no final de 2002 emitiu faturas referentes aos valores já contabilizados em 2000 e 2001, as quais foram utilizadas para efetuar o desembaraço aduaneiro do software importado, com o pagamento de todos os tributos aduaneiros nos moldes da lei (doc. nº 7);

Por consequência, ocorreu o registro das importações no SISCOMEX e Banco Central do Brasil, tornando possível a remessa dos valores devidos à matriz;

Por equívoco, contabilizou novamente em 2002 os custos dos produtos já escriturados em 2000 e 2001, e ao perceber a contabilização em duplicidade, procedeu à reversão dos lançamentos, levando a fiscalização a presumir a falta de escrituração;

Tendo em vista que escriturou os custos referentes ao software importado e todas as receitas auferidas foram contabilizadas e submetidas à tributação, a autuação não pode prosperar;

Ademais, a exigência fiscal baseia-se em mera presunção, insuficiente para sustentar a exigência fiscal, sem a sua cabal comprovação da omissão de receitas, conforme julgados do Conselho de Contribuintes;

A multa de ofício aplicada configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em confronto com o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que, além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade;

No que se refere aos juros de mora, a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que não foi criada por lei para fins tributários, conforme decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 215.881 — PR e do Recurso Especial nº 450.422/PR, que transcreve;

Diante das alegações feitas em sua Impugnação, a recorrente requereu a anulação do Auto de Infração com o consequente arquivamento do processo.

Considerando os fatos ocorridos e tudo o mais que dos autos consta, a 3ª Turma da DRJ de São Paulo, proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AJUSTE O LALUR.

Os ajustes no LALUR, referentes ao preço de transferência e à glosa de variação monetária passiva foram efetuados pela contribuinte, por concordar com essas infrações. Devem ser feitos os ajustes no lucro líquido, relativos a parte das receitas omitida, também não contestada pela contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.

A falta de escrituração da aquisição de produtos configura omissão de receitas por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A multa de ofício lançada decorre de determinação legal. Não cabe, na esfera administrativa, a análise de inconstitucionalidade da legislação tributária, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, a partir de 1º de abril de 1995, é cabível por disposição legal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. REDUÇÃO DA BASE NEGATIVA DE CSLL.

Os lançamentos decorrentes, de PIS e COFINS, devem ser mantidos, por restar comprovada a matéria tributável apurada em procedimento fiscal. Quanto à CSLL, resultando base de cálculo negativa no período fiscalizado, a contribuinte deve providenciar os devidos ajustes no LALUR.

PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

Os lançamentos de PIS e COFINS decorrem de omissão de receitas apurada em 31/12/2002. Cientificada dos autos de infração em 30/11/2007, as exigências fiscais foram formalizadas antes do transcurso do prazo decadencial.

Lançamento Procedente

A Relatora deste processo na DRJ assim se pronunciou:

“A impugnação foi apresentada tempestivamente e, assim sendo, dela se toma conhecimento.

A juntada da documentação pela interessada deve ser efetuada com a impugnação, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, salvo se ocorrerem as situações previstas nas letras 'a', 'b' ou 'c', do mencionado § 4º, que não é o caso dos autos.

A interessada alega que efetuou os ajustes no LALUR, referentes à variação cambial passiva contabilizada a maior (R\$ 3.651.606,84) e às diferenças referentes às regras de Preços de Transferência (R\$ 10.553.358,39).

Quanto à omissão de receita operacional, por falta de comprovação do saldo da conta "fornecedor estrangeiro", no valor de R\$ 4.486.313,33, apresenta cópia dos DARF, relativos aos recolhimentos do PIS e da COFINS sobre esse valor, com redução de multa de 50%. Subentende-se que a impugnante não está se insurgindo contra a constatação dessa irregularidade, porquanto não houve qualquer outra referência expressa a esta infração, no tocante à redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL.

Saliente-se, por oportuno, que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Assim sendo, deve a interessada providenciar os ajustes no LALUR decorrentes da omissão de receita no valor de R\$ 4.186.313,33.

Restou efetivamente contestada somente a omissão de receitas caracterizada por falta de escrituração de custos de aquisição de software, no importe de R\$ 43.159.628,48.”

A Ilustre Relatora da DRJ reproduz planilha constante do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, donde constam as movimentação referente à importação do software. E segue em seu voto nos termos a seguir reproduzidos.

“Ainda, fundamentando-se nos lançamentos contábeis do livro Diário (fls. 782 a 793), o autor da ação fiscal constatou que houve escrituração das aquisições e posterior cancelamento, conforme abaixo:

Lançamento nº 01 — Aquisição de software — valor total R\$ 36.090.156,23 *

D - Software Licenc.

C - Contas a Pagar

Lançamento nº 02

D - Contas a Pagar

C - Hypercom Manufacturing

Lançamento nº 03

D – Reversão de lançto. Software

C – Software Licenc.

.

Lançamento nº04

D - Hypercom Manufacturing

C - Reversão de Lançto Software

*A fiscalização não conseguiu localizar a escrituração e nem a reversão de lançamento da invoice de nº 8554. Assim, o valor total de aquisição de software não escriturado na contabilidade foi de R\$ 43.159.628,48.

Diante da falta de escrituração do valor de aquisição do software, a fiscalização concluiu pela omissão de receitas, com fundamento na legislação que discrimina.

Em sua defesa, a contribuinte afirma que nos anos anteriores ao fiscalizado, em 2000 e 2001, adquiriu, via internet (download) os produtos (software), e constituiu provisão dos valores dos pagamentos devidos à sua matriz nos Estados Unidos.

À medida que os produtos foram sendo vendidos, nos anos de 2000 e 2001, tal provisão teria sido baixada, tratada como estoque e, conseqüentemente, como custo das vendas. A impugnante apresenta como prova os documentos de fls. 1.008 a 1.181.

Alega que, em 2002, diante da impossibilidade de remessa do pagamento à matriz, em face da falta de despacho aduaneiro comprovando as aquisições do software, foram emitidas faturas referentes aos valores já contabilizados, para efetuar o desembaraço aduaneiro do software, com o conseqüente registro das importações no SISCOMEX e Banco Central do Brasil, tornando possível a remessa. Menciona como documentos comprobatórios os anexados às fls. 1.182 a 1.235.

À fl. 1.008 consta a planilha elaborada pela interessada, relacionando as provisões que teriam sido constituídas nos anos de 2000 e 2001, no valor total de US\$ 12.448.488,00, correspondente a R\$ 29.800.708,96, do qual o valor de R\$ 29.638.416,79 teria sido baixado como custo das vendas realizadas nos anos de 2000 a 2002.

Nas folhas subsequentes (fls. 1009 a 1.133) foram anexadas a relação das notas fiscais-fatura emitidas pela contribuinte, e cópias destas, correspondentes a vendas de produtos e prestação de serviços, do período de 13/10/2000 a 20/09/2002.

E às fls. 1.134 a 1.181 foram juntadas cópias de algumas das folhas do livro Diário abrangendo o período de 01/09/2000 a 31/12/2001.

Analizando as folhas do livro Diário anexadas, observam-se inúmeros lançamentos referentes a aquisições de software, identificando, em seu histórico, o número da(s) *invoice(s)*, a data, e o valor, em dólares americanos. Tais lançamentos foram efetuados a débito da conta "Software Licença de Uso", nº 1.1.2.06.003, e a crédito de "Fornecedores Exterior - COLIGADAS", nº 2.1.1.02.001.

No último dia do mês são feitos lançamentos a crédito da conta "Software Linceca de Uso", nº 1.1.2.06.003, tendo como contrapartida "Custos Produtos Vendidos", conta 3.1.1.05.011 (fls. 1.137 e 1.143) ou "Custo da Mercadoria Vendida", conta 3.1.1.05.012 (fls. 1.149, 1.151, 1.153, 1.158, 1.160, 1.162, 1.166, 1.168, 1.172, 1.174, 1.178).

Os lançamentos efetuados pela interessada indicam que os valores debitados na conta de custo corresponderam a aquisições de software efetuadas anteriormente, identificadas pelos números de *invoices* emitidos em época própria pela empresa fornecedora.

Não foi apresentada a prova contábil da alegada constituição de provisões.

Por outro lado, se (i) os softwares foram adquiridos via *download*, (ii) não corresponderam a qualquer documento (*invoice*) emitido pela fornecedora (matriz no exterior), nos anos de 2000 e 2001 ou às Declarações de Importação (DI), também apresentadas nos anos , de 2000 e 2001, e (iii) não havia contrato de licenciamento ou cessão do direito de uso, formalizado entre a impugnante e sua matriz, qual teria sido o critério de cálculo do valor das provisões relacionadas à fl. 1.008, correspondentes a eventuais pagamentos que seriam remetidos a posteriori?

Os documentos de fls. 1.182 a 1.235, por sua vez, mais especificamente as fls. 1.189, 1.202, 1.213, 1.223, 1.233, comprovam que houve importações, em 2002, correspondendo cada uma delas a um suporte físico ("MEDIA CDROOM"), no valor de US\$ 20,00, e a um software ("POS MANAGEMENT SOFTWARE KIT"), nos valores discriminados, em US\$, que constam do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 823), e foram transcritos acima.

Não há prova de que tal documentação teria sido emitida para regularizar as aquisições de software antes efetuadas, via internet, como alega a impugnante, permanecendo sem justificativas as reversões dos lançamentos efetuadas em sua contabilidade.

Não se descaracterizou, desta feita, a falta de escrituração de aquisição de produtos apurada no procedimento fiscal, o que configura omissão de receitas conforme legislação regente e jurisprudência administrativa.

Assim, o art. 281, do Regulamento do Imposto de Renda — Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), dispõe:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 22, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

1- a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; (grifou-se)

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Portanto, a falta de escrituração de compras (pagamento) integra o rol das presunções legais de omissão de receita, previstas no RIR/1999.

Tratando-se de presunção legal, cumpre ao fisco tão somente provar o fato, previsto em lei como indício da infração, uma vez que a relação de causalidade entre esse indício e a infração imputada é estabelecida pela própria lei. Fica ressalvada à contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não se verificou nos autos.

Neste sentido são os julgados do Conselho de Contribuintes, cujas ementas são transcritas:

(...)

Com relação à decadência do direito de a Fazenda efetuar os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, não cabe razão à impugnante, uma vez que a exigência destas contribuições foi decorrente da omissão de receitas verificada no encerramento do ano-calendário, em 31/12/2002, quando houve a reversão dos lançamentos de aquisição.

Assim sendo, os fatos geradores das aludidas contribuições ocorreram em 31/12/2002.

Ressalve-se que somente no caso de haver pagamento antecipado da contribuição referente ao período de apuração objeto da autuação aplica-se a regra de contagem contida no art. 150, § 4º, do CTN, conforme orientação contida no Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, elaborado em decorrência da edição da Súmula Vinculante nº 8, publicada no Diário Oficial da União de 20/06/2008. Inexistindo pagamento antecipado, a regra seria a do art. 173 do CTN.

Desnecessária, no caso, a análise de eventuais pagamentos antecipados, uma vez que por qualquer dos critérios de contagem, os lançamentos efetuados em 30/11/2007, para exigência da contribuição ao PIS e da COFINS, cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/2002, não foram atingidos pela decadência.

No tocante à alegação de que a multa exigida é abusiva e confiscatória, sendo inconstitucional por afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, deve-se esclarecer que na esfera administrativa não cabe a análise de tal matéria, por ser a competência para tanto exclusiva do Poder Judiciário.

Às autoridades administrativas cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, validamente editada.

Reforçam este entendimento as súmulas do Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 2:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula 2º CC nº 2:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Prosseguindo, a impugnante insurge-se contra a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios, alegando ser inaplicável aos créditos tributários, por não ter sido criada por lei para fins tributários.

Relativamente a essa matéria, o art. 161 do Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o parágrafo 1º do referido artigo que os juros são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

Com observância do disposto no CTN, a Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e a Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º, determinam a utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos nos vencimentos.

Uniformizando o entendimento, o Conselho de Contribuinte editou súmulas sobre o assunto, que são transcritas abaixo:

Súmula 1º CC nº 4:

A partir de 10 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 2º CC nº 3:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais.

No que se refere à decisão judicial mencionada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo do julgado.

De todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA dos lançamentos relativos a PIS e COFINS e redução do prejuízo fiscal bem como da base de cálculo negativa de CSLL.

A Recorrente tomou ciência da decisão no dia 27.08.2009, e, em razão de seu inconformismo, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho no dia 20.09. 2009. Traz em seu Recurso as alegações a seguir apontadas.

A Recorrente, insurge-se contra a decisão da DRJ que considerou ter havido omissão de receita operacional, caracterizada pela não contabilização de custo de aquisição de software no valor de R\$ 43.159.628,48, alegando que em sua impugnação provou, cabalmente, que não houve, de sua parte, qualquer omissão de receitas.

Segue, a Recorrente afirmando que os fatos geradores do PIS e da COFINS são mensais, e cita, em seu auxílio, o artigo 2º da Lei N.º: 9.715 de 1998, bem como o artigo 2º da Lei Complementar N.º: 70 de 1991.

Segue afirmando que os citados tributos têm seu lançamento feito por homologação, razão pela qual, segundo crê, aplica-se ao caso, para computo do prazo decadencial, o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Com relação à decadência, cita em sua defesa ementas de julgados oriundos deste Egrégio Conselho, para, após isto, concluir que todos os fatos geradores ocorridos antes de 29.11.2002 foram atingidos pela decadência, afirmando que o Auto de Infração, no que se refere ao PIS e a COFINS deve ser cancelado com relação ao período compreendido entre os meses de janeiro e novembro do ano de 2002.

Segue a Recorrente atacando a decisão da DRJ que considerou ter havido omissão de receitas no que se refere ao custo de aquisição de software importado, afirmando que, ao contrário do decidido pela DRJ, os custo de aquisição foram devidamente escriturados.

Afirma que nos anos de 2000 e 2001 adquiriu os referidos produtos (*software*) baixando-os via internet (*download*). E que, tendo em vista a incerteza no tratamento fiscal e contábil das aquisições de *software* via internet, e considerando que o Supremo Tribunal Federal analisa o assunto na ADIN nº1945-7/MT, resolveu estabelecer uma provisão para os valores referentes aos pagamentos devidos a sua matriz nos Estados Unidos.

Afirma, ainda, que na medida em que as vendas dos produtos foram sendo efetuadas nos anos de 2000 e 2001, tal provisão foi sendo baixada e tratada como estoque e, conseqüentemente, custo nas vendas, conforme demonstram os documentos acostados ao processo administrativo – doc. 06 da Impugnação.

Afirma que os valores em discussão foram devidamente contabilizados anos de 2000 e 2001. Desse modo, não prospera a alegação da r. decisão recorrida de que a Recorrente não teria apresentada prova da constituição da provisão.

Que no ano de 2002 tomou ciência da impossibilidade de remeter o pagamento de tais valores à sua matriz, considerando o rígido controle cambial estabelecido pelo Banco Central do Brasil, aliado à falta de despacho aduaneiro comprovando as aquisições de *software*, uma vez que as mesmas eram feitas via internet.

Que para regularizar essa situação e possibilitar que tais valores fossem pagos à matriz, ao final do ano de 2002, foram emitidas faturas referentes aos valores já contabilizados nos anos de 2000 e 2001, as quais foram utilizadas para efetuar o desembaraço aduaneiro do *software* importado, com o pagamento de todos os tributos aduaneiros nos moldes

da lei. A comprovação do recolhimento dos tributos foi juntada ao processo administrativo **(doe nº 7 da Impugnação)**.

Que, por consequência, ocorreu o devido registro das importações no SISCOMEX e Banco Central do Brasil, o que finalmente tornou possível efetuar a remessa dos valores devidos à matriz e contabilizados em 2000 e 2001.

Que, por equívoco contabilizou novamente em 2002 os custos dos produtos que já haviam sido escriturados nos anos de 2000 e 2001 e que ao perceber a contabilização em duplicidade, procedeu à reversão dos lançamentos, o que levou a D. Fiscalização a presumir a falta de escrituração.

Que, conforme demonstrado pelos documentos acostados ao processo administrativo, os custos em análise foram devidamente contabilizados pela Recorrente nos anos de 2000 e 2001, o que afasta qualquer hipótese de presunção de omissão de receita.

Que, ainda que se entendesse que a Recorrente não escriturou devidamente os custos incorridos com a importação de **software**, tal fato denotaria um mero indício de omissão de receitas, que pode ser ilidido por prova em contrário.

Afirma, ainda, que apresentou os Demonstrativos de Resultados do Exercício - DRE que comprovam que **(doc. nº 8 da Impugnação)** todas as receitas obtidas com as vendas de seus produtos foram devidamente contabilizadas e submetidas à tributação.

Conclui afirmando que, tendo em vista que: (i) ela escriturou os custos referentes ao **software** importados e (ii) todas as receitas por ela auferidas foram devidamente contabilizadas e submetidas a tributação, é evidente que a autuação referente à omissão de receitas por falta de escrituração contábil não pode prosperar.

Segue em seu recurso afirmando que conforme estabelece o artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), presume-se omissão de receitas quando houver: (i) a indicação na escrituração de saldo credor de caixa, (ii) a falta de escrituração de pagamentos efetuados ou (iii) a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Que no caso em análise, a suposta omissão de receitas configura inequívoca espécie de presunção, à medida que reconhece, sem admissibilidade de prova em contrário, como certo, fato jurídico tributário que é apenas possível.

E que, conforme por ela demonstrado, não houve qualquer ato jurídico que determine a efetiva omissão apurada, já que a omissão deveria ter sido devidamente comprovada pela D. Fiscalização e não simplesmente presumida com base apenas em informações constantes de sua contabilidade.

Afirma que o este Egrégio Conselho de Contribuintes refuta a utilização da presunção, principalmente na apuração de omissão de receitas. Cita em sua defesa julgados oriundos deste Conselho.

Conclui que há ilegalidade insanável no Auto de Infração lavrado, pois, segundo crê a Recorrente, a omissão de receitas apontada pela Autoridade Fiscal baseou-se apenas em presunção e meros indícios.

Tudo o mais o que consta do Recurso Voluntário em muito se assemelha ao que já fora apresentado pela Recorrente em sua Impugnação.

Ademais, já em fase recursal, mais propriamente após o processo ir a pauta de julgamentos, apresenta novos documentos alegando serem comprovantes de contratos de câmbio e outros relativos a matéria fática objeto da autuação recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal dele tomo conhecimento.

Em preliminar suscita a recorrente dois aspectos do lançamento sobre as contribuições PIS e COFINS.

O primeiro se refere ao aspecto da natureza do lançamento, por se tratar de homologação, defendendo a tese de que restariam decadentes por que se aplica o disposto no art. 150, § 4º do CTN e não o art. 173 do mesmo diploma legal, posto que os fatos geradores ocorreram em 2002, mais especificamente em dezembro de 2002 e a lavratura dos autos de infração foi em 29 de novembro de 2007, ou seja, além dos 05 (cinco) anos permitidos para a exigência de tais contribuições.

Contudo, salvo melhor juízo, verifica-se que carece de sustentação nos fatos tal tese da defesa.

Pois bem, é certo que tais exigências decorreram de apuração de suposta omissão de receitas por aquisição de softwares no ano calendário de 2002, mais propriamente acusação de omissão de compras, sendo que, no ato final dessa apuração, em dezembro de 2002, foram constituídos os autos de infração, não tendo sido, portanto, configurada, efetivamente, a descrição legal constante do “caput” do art. 150, do CTN, ou seja, não se comprovou, nem foi possível tal demonstração de recolhimentos antecipados, ainda que parciais, referentes as aludidas contribuições, com que se poderia invocar a aplicação desse dispositivo legal sobre a contagem do prazo decadencial. E, como expresso no entendimento da decisão de primeira instância, dispensável tal comprovação considerando o fato de que se aplicando o art. 173 do CTN, tendo a lavratura dos autos em 29/11/2007, e referente a fatos geradores de 30/12/2002, verifica-se que a Fazenda Nacional encontra-se no prazo legal para legitimar os lançamentos de ofício decorrentes.

Por outro aspecto, também suscitado nas razões recursais, no entanto, necessária uma análise mais detida.

Constata-se, a fls. 1253, dos autos, relativamente a decisão de primeira instância, destacado pela autoridade julgadora a matéria tributável, aludida às fls. 799 e 800, a saber:

“OMISSÃO DE RECEITAS — MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de custos, de aquisição de software:

Fato gerador Valor tributável

31/12/2002 R\$ 43.159.628,48”

Tal matéria consta expressamente dos autos, sendo relevante notar que a autoridade fiscal adotou como fato gerador a data de 31 de dezembro de 2002 e como asseverado por essa autoridade, assim também pela autoridade julgadora de primeira instância, a infração decorreu da omissão de receitas apurada no encerramento do ano calendário de 2002, quando houve a reversão dos lançamentos de aquisições dos softwares, pelo que decorreram os lançamentos do PIS e da COFINS.

A recorrente, baseando-se na legislação pertinente, do PIS e da COFINS, vale citar, os arts. 2ºs da Lei nº 9.715/98 e Lei Complementar 70/91, sustenta que a apuração das aludidas contribuições deve ser mensal, por expresse comando das leis citadas, o que, no presente caso, deixou de ser observado pela autoridade lançadora.

Toda via, também neste aspecto, não procede a arguição da Recorrente.

Confirma-se que a autoridade fiscal adotou como base de cálculo, ou matéria tributável, o valor final do mês de dezembro sobre a suposta omissão de receitas, como lançado no corpo do auto de infração, adotando como único e consolidado o fato gerador em 31 de dezembro de 2002, como se a apuração das referidas contribuições devesse seguir o regime anual do IRPJ e da CSLL, portanto, dentro absolutamente da legalidade referente a base de cálculo e aspecto temporal de ambas as contribuições, PIS e COFINS.

Deste modo, salvo melhor juízo, as regras legais acima citadas, e invocadas pela recorrente, não foram descumpridas, posto que caberia a autoridade fiscal apurar mensalmente a matéria tributável e efetuar a exigência mensalmente, o que foi regularmente feito, computando-se na materialização constante do auto de infração objetivamente a fiel observância da legislação pertinente às contribuições, o que, no presente caso, foi realizado.

Por esse motivo, uma vez não constatado o erro material quanto a apuração das bases de cálculos das contribuições exigidas, é de se considerar improcedentes as razões recursais, devendo-se negar provimento ao recurso voluntário pelo acolhimento dessa preliminar.

Quanto a apreciação dos documentos juntados com a inserção do processo em pauta, considera-se precluso tal direito, uma vez não demonstrada qualquer das hipóteses constantes do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, sendo que esgotou a oportunidade processual para a apresentação válida de tais documentos.

Superada a apreciação da preliminar, adentra-se ao mérito.

Em que se considerem repisadas as argumentações da recorrente, que praticamente reproduziu seus argumentos constantes da peça inicial de defesa, referindo-se a contabilizações no livro diário e razão, assim como demonstrações de resultados do exercício, no que se refere ao mérito da acusação, e omissão de receitas não restou elidida.

Pois bem, a própria autuada, às fls. 698 e 699 (vol. 04) confessou a inexistência de provas sobre contratos licenciamento ou cessão de uso de software, para justificar as aquisições e remessas de pagamentos a título de royalties, como verificado pela autoridade lançadora e também, às fls. 819 (vol. 05), em seu termo de verificação e constatação fiscal. Ademais, a recorrente, por seu representante, como se confirma a fls. 699, asseverou o seguinte:

“ Informamos a ocorrência do extravio dos documentos (inclusive *invoices*) que suportam a importação de 14.402 unidades do software mencionado. As referidas importações são datadas de anos anteriores ao de 2002. No ano de 2001 o contribuinte mudou de endereço e acreditamos ser este o motivo dos extravios”

Ainda a recorrente, tanto em sua peça inicial de defesa, como em sede de razões recursais, afirma o equívoco na contabilização de 2002 de custos referentes as aquisições em 2000 e 2001, pelo que efetuou lançamentos de reversão, e como bem notado e confirmado pela autoridade fiscal, às fls. 825, que constatou:

“Do ponto de vista contábil e fiscal, após os lançamentos e reversões de lançtos os saldos das contas resultou igual a zero, em outras palavras, foi como não tivesse sido adquirido os referidos softwares pelo contribuinte”.

E segue a mesma autoridade em suas conclusões:

“Mas da análise .de cópias das Declarações de Importações - DIs e Invoices, em anexo ao processo, restou comprovado a aquisição dos referidos produtos "softwares" pelo contribuinte, independente da discussão se a importações dos referidos softwares são mercadorias ou serviços.

Aqui, discute-se tão somente a falta da escrituração contábil.

Às fls. 759 do processo temos a cópia da folha do Livro Razão que mostra as movimentações dos lançamentos da aquisição e reversões do produto software.

Às fls. 699, item3, o contribuinte informou que não possui Contratos de Licenciamento ou Cessão do Direito de Uso do Software, porque entende que o software importado dia era um produto pronto para aplicação.

Mas, essa afirmação contraria de certa forma, os dados complementares da IN (Declaração de Importação) nº 02/0041993-0, constante às fls. 709, onde consta, o valor a pagar a título de royalties no valor de us\$ 2.300.517,00 e valor da Mídia de us\$ 20,00.

A conclusão que surge dos fatos expostos é que as aquisições de softwares foram pagas com recursos à margem da contabilidade.

De acordo com a legislação do Imposto de Renda Pessoas Jurídicas, art. 24 da lei nº 9249/05; art.41 da lei nº 9430/96; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 286, 288 e 290 do RIR/99, a falta de escrituração do valor de aquisição de bens e serviços caracteriza omissão de receitas.”

Ainda que a recorrente insista em trazer contabilizações sobre a neutralidade do suposto erro cometido nos lançamentos em duplicidade de aquisições de software de 2002, relacionados as aquisições em 2000 e 2001, com as respectivas reversões, não conseguiu demonstrar a existência efetiva de contrato de licenciamento ou cessão de uso de software, relativos ao ano fiscalizado, e inclusive confessou os extravios das respectivas “invoices”, sem nada mais documentar, além de sua escrituração contábil e demonstração de resultado, a fim de bem justificar os pagamentos de royalties a sua matriz estrangeira, o que ficou bem esclarecido pelo trabalho fiscalizatório em seu termo de verificação e constatação fiscal.

Por derradeiro insurge-se a Recorrente contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nessa esteira adoto os fundamentos de decidir no processo nº 10283.721246/2008-17, no voto de lavra do Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, na seu entendimento na íntegra sobre a matéria, a qual igualmente se adota como razões para o presente voto, como a seguir se transcreve:

Os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

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.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

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.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênica para transcrevê-los:

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistente 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 de ofício aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

[...] 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.º 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 ofício.(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 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 ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada***

com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente. (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema

inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

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

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 ("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").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

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

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

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo “crédito” constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo “débito” no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

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.(g.n.o)

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

IV

Seção

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

V

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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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, de 2007](#)

Capítulo
DISPOSIÇÕES GERAIS

V

Seção
Acréscimos Moratórios

IV

Multas e Juros

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”**, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...) (p. 418)

O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m) **art. 161** (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(p. 467).

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Isto posto, considera-se irreversível, em parte, quanto ao mérito, a decisão de primeira instância, cujas razões igualmente adota-se como fundamento para decidir, cabendo somente o provimento parcial ao presente recurso para afastar a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 16561.000128/2007-32
Acórdão n.º **1202-001.085**

S1-C2T2
Fl. 55

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

CÓPIA