



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

Processo n° 16682.720570/2012-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.031 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria AI - PIS e COFINS
Recorrente ATLÂNTICA COMPANHIA DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/03/2010

COMISSÕES SOBRE PRÊMIOS CANCELADOS E RESTITUÍDOS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTÁVEL.

Os valores decorrentes de comissões sobre prêmios cancelados e restituídos não representam recuperações de despesas, cuja natureza é de ressarcimento de custos. Por não se tratar de ingresso de nova receita, não sofre a incidência da Contribuição para o PIS e para Cofins, independentemente da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/03/2010

COMISSÕES SOBRE PRÊMIOS CANCELADOS E RESTITUÍDOS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTÁVEL.

Os valores decorrentes de comissões sobre prêmios cancelados e restituídos não representam recuperações de despesas, cuja natureza é de ressarcimento de custos. Por não se tratar de ingresso de nova receita, não sofre a incidência da Contribuição para o PIS e para Cofins, independentemente da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/03/2010

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

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma; (i) por unanimidade de votos, para afastar o lançamento em relação a comissões de prêmios emitidos e restituídos e a prêmios estimados; e (ii) por maioria de votos, para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator) e os conselheiros André Henrique Lemos e Cássio Schappo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rosaldo Trevisan.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl, Tiago Guerra Machado, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **Autos de Infração**, situado às *fls.* a 1463 a 1484, lavrados com a finalidade de formalizar a exigência de PIS e Cofins, acrescido de juros de mora e de multa de ofício qualificada, no percentual de 75%, referente aos períodos de apuração compreendidos entre 31/07/2007 e 31/03/2010, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 6.906.627,39.

2. Em conformidade com o **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 1435 a 1462, a autoridade fiscal constatou, em procedimento fiscalizatório, falta de Recolhimento de PIS e COFINS sobre: **(i)** comissões sobre prêmios emitidos cancelados e restituídos (falta de adição); **(ii)** receitas financeiras (exclusão indevida); **(iii)** "outras receitas" com operações com seguros (falta de adição); **(iv)** prêmios estimados (exclusão indevida):

PARCELA	CONTRIBUIÇÃO		TOTAL
	PIS	COFINS	
Tributo	438.723,69	2.699.838,77	3.138.562,46
Juros de Mora (Até 30/04/2012)	197.675,82	1.216.467,43	1.414.143,25
Multa	329.042,69	2.024.878,99	2.353.921,68
Valor de Crédito Tributário	965.442,20	5.941.185,19	6.906.627,39

3. A contribuinte, intimada pessoalmente em 31/05/2012, em conformidade com termo de ciência do sujeito passivo, situado às fls. 1498 a 1501, e novamente intimada, mediante aviso postal, em 13/07/2012, em conformidade com o com aviso de recebimento situado à fl. 1641, apresentou **impugnação**, situada às fls. 1528 a 1561.

4. Em 12/12/2013, a 4ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-47.764**, situado às fls. 1713 a 1738, de relatoria do Auditor-Fiscal Hamilton Fernando Castardo, entendeu, por unanimidade de votos, ser a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/03/2010

*RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS - BASE DE
CÁLCULO.*

*A base de cálculo da contribuição é a totalidade das
receitas auferidas e não o saldo credor das contas de
resultado. E, qualquer lançamento que importe em redução
de receita, não legalmente prevista, há de ser
'desconsiderado para efeitos de tributação da contribuição.*

*COMISSÕES SOBRE PRÊMIOS CANCELADOS E
RESTITUÍDOS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.
RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTÁVEL.*

*Os valores decorrentes de comissões sobre prêmios
cancelados e restituídos representam recuperações de
despesas, cuja natureza é de receita operacional. Por ser
receita oriunda da atividade da empresa sofre a incidência
da Contribuição para o PIS e para Cofins,
independentemente da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº
9.718/1998.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/03/2010

*RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS - BASE DE
CÁLCULO.*

*A base de cálculo da contribuição é a totalidade das
receitas auferidas e não o saldo credor das contas de
resultado. E, qualquer lançamento que importe em redução
de receita, não legalmente prevista, há de ser
desconsiderado para efeitos de tributação da contribuição.*

*COMISSÕES SOBRE PRÊMIOS CANCELADOS E
RESTITUÍDOS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.
RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTÁVEL.*

Os valores decorrentes de comissões sobre prêmios cancelados e restituídos representam recuperações de despesas, cuja natureza é de receita operacional. Por ser receita oriunda da atividade da empresa sofre a incidência da Contribuição para o PIS e para Cofins, independentemente da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

5. Intimada por meio de envio postal em 22/05/2014, conforme aviso de recebimento de fl. 1753, a contribuinte apresentou, em 20/06/2014, **recurso voluntário**, situado às fls. 1766 a 1798, em cujas razões reiterou os argumentos de sua impugnação, no seguinte sentido: **(i)** não incidência de PIS e Cofins sobre o mero trânsito de **valores de comissão de prêmio devolvidos pelos corretores aos segurados** em virtude de **(i.1)** ausência de fundamento legal, **(i.2)** que os valores glosados não serem receitas, mas meros ingressos não sujeitos à incidência das contribuições; **(ii)** inoocorrência de falta de recolhimento de PIS e Cofins sobre **prêmios estimados**, tendo ocorrido erro de fato por parte da fiscalização em virtude de mera migração do valor glosado da conta antiga para a conta nova; **(iii)** não cabimento da exigência de juros sobre multa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

6. O lançamento ora combalido tem por desígnio a cobrança de contribuições sociais não recolhidas em virtude de não ter a contribuinte ora recorrente computado em suas respectivas bases de cálculo valores correspondentes a: **(i)** comissões sobre prêmios emitidos e restituídos; **(ii)** prêmios estimados; **(iii)** receitas financeiras; e **(iv)** outras receitas em operações com seguros.

7. Em sede de impugnação, a contribuinte apresentou recalcitrância unicamente quanto às rubricas **(i)** "*comissões sobre prêmios emitidos e restituídos*" e **(ii)** "*prêmios estimados*", sobre as quais se instaurou o contencioso administrativo, relegadas as demais matérias ao manto da preclusão consumativa.

8. A decisão de primeiro piso sufragou o entendimento da autoridade fiscal, uma vez que, em primeiro lugar, os valores decorrentes de comissões sobre prêmios cancelados e restituídos representam recuperações de despesas, cuja natureza é de receita

operacional e, logo, base de incidência das contribuições em apreço, independentemente da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 e, em segundo lugar, porque a base de cálculo de tais tributos se compõe da totalidade das receitas auferidas e não do saldo credor das contas de resultado, motivo pelo qual eventuais lançamentos que importem redução de receita não legalmente prevista não podem ser considerados. Tais questões foram devolvidas à cognição deste conselho por meio de recurso próprio e passam, portanto, a ser conhecidas.

1. COMISSÕES DE PRÊMIOS EMITIDOS E RESTITUÍDOS

9. Entendeu a autoridade fiscal que os valores devolvidos ou restituídos pela corretora, seja ela uma pessoa física ou jurídica, seriam representativos de recuperação de despesas que, como tais, devem ser oferecidas à tributação. Acresce a seu arrazoado que, no caso de desistência voluntária do negócio pactuado por parte do segurado, ou mesmo no caso de inadimplência, aquela parcela da comissão restituída pela corretora à companhia de seguros, obrigação desinente do preceptivo normativo do art. 21 da Circular Susep nº 127/2000, deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins na ausência de amparo legal que possibilite a exclusão de suas bases de cálculo.

10. Necessário, em primeiro lugar, um esforço de compreensão respeitante à operação em análise para a investigação, posterior, de seus efeitos tributários e, neste sentido, o ponto de partida deve ser a análise da natureza jurídica do contrato de seguro, regulado pelo Capítulo XV do Título VI do Livro das Obrigações do Código Civil, por meio do qual o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados. A contratação pode ocorrer por intermédio de um corretor ou corretora de seguros, modalidade que obriga a seguradora a pagar uma comissão, correspondente a percentual do prêmio, ao intermediário que a aproximou do segurado, como contrapartida da intermediação. Tal repasse, regulado sob os auspícios do art. 13 da Lei nº 4.594/196 e do art. 20 da Circular Susep nº 127/2000, não tem efeitos sobre o cálculo das contribuições da perspectiva fiscal da seguradora. Em outras palavras, ainda que se reconheça a sua obrigação a repassar um percentual do prêmio à corretora/intermediadora, oferece-se à tributação do PIS e da Cofins a integralidade do valor pago pelo segurado, tido como receita.

11. Uma vez traçados os contornos gerais da operação, é possível se cogitar a hipótese sob vergasta: no caso de solução de continuidade do contrato de seguro, seja em virtude de cancelamento voluntário ou rescisão, aquela parcela do prêmio proporcional ao tempo restante do contrato é devolvida ao segurado e, por consequência, a corretora/intermediadora restitui à seguradora parte de sua comissão em proporção ao valor por ela devolvido ou não recebido. Em termos didáticos: em um primeiro momento (i) o segurado paga prêmio em contrapartida do seguro contratado à seguradora que, por seu turno, paga à corretora uma porcentagem e, em que pese tal repasse, oferece à tributação do PIS e da Cofins 100% do valor recebido; em um segundo momento (ii) ocorre cancelamento/rescisão do contrato, devendo a seguradora devolver ao segurado a parcela proporcional do prêmio havido, valor este que será excluído da base das contribuições por se tratar de "venda cancelada", procedimento, diga-se, não questionado pela autoridade fiscal. Com supedâneo regulamentar (Susep), a seguradora recebe, da corretora, a mesma proporção da comissão anteriormente paga, uma vez que a despesa reconhecida pela seguradora se tornou maior do que a efetivamente devida, o que confere a tal prática ("restituição de comissões pagas") a natureza

de recuperação de despesas, no sentido de verdadeira recomposição patrimonial ocorrida em virtude de fato superveniente (cancelamento/rescisão do contrato), e não receita nova.

12. A recuperação de despesas, nesse diapasão, ocorre em virtude do fim da apólice antes do termo final previsto e não se pode perder de vista, neste contexto, que as seguradoras devem tributar o prêmio de maneira integral quando do seu recebimento, ainda que parte dele seja entregue ao interveniente. É evidente que, da devolução parcial do valor proporcional ao tempo restante do contrato resolvido, diante da reversão concorrente da fração da comissão paga originalmente pela seguradora, não há absolutamente qualquer sentido em tributá-las uma vez mais, fundamento que, sozinho, já é bastante para afastar a acusação fiscal neste particular, pois a dicção legal se refere a "*ingresso de novas receitas*", e não a mera reconstrução de patrimônio desfalcado, reparação de prejuízos, ou ressarcimento de custos, que são justamente o oposto da mutação patrimonial positiva ensejadora de potencial fato gerador de tributos de tal jaez, incidentes sobre receitas.

13. Assim, voto por conhecer e dar integral provimento ao recurso voluntário neste particular.

2. PRÊMIOS ESTIMADOS

14. Denota-se, dos demonstrativos de apuração de base de cálculo de PIS e Cofins relativos ao período compreendido entre outubro e dezembro de 2007, que os valores lançados sob a rubrica "*Prêmio Estimado*" coincidem com os valores referente ao Razão da conta 3111150000000 - Prêmio Estimado (arquivo eletrônico), nos seguintes termos:

Mês	crédito	débito	Mov. Mês	saldo
outubro	51.906.031,52	61.502.150,34	(9.598.118,82)	(9.596.118,82)
novembro	54.125.796,32	51.906.031,52	2.219.764,80	(7.376.354,02)
dezembro	52.152.971,02	54.125.796,32	(1.972.825,30)	(9.349.179,32)
Dez-encerramento	0,00	52.152.971,02	(52.152.971,02)	(61.502.150,34)

15. A autoridade fiscal, ao cotejar tais dados com os balancetes mensais do período em referência, constatou que as movimentações de cada mês, decorrentes do encontro entre créditos e débitos, seriam substancialmente diferentes:

OUTUBRO/2007								
Código Estruturado	Conta Descrição	Saldo Mês Anterior		Movimento			Saldo Atual	
				A Débito	A Crédito	Mês		
311115	PREMIOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITI	0,00	D	61.502.150,34	113.408.181,86	51.906.031,52	51.906.031,52	C
311115000000	PREMIO ESTIMADO	0,00	D	61.502.150,34	113.408.181,86	51.906.031,52	51.906.031,52	C
NOVEMBRO/2007								
Código Estruturado	Conta Descrição	Saldo Mês Anterior		Movimento			Saldo Atual	
				A Débito	A Crédito	Mês		
311115	PREMIOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITI	51.906.031,52	C	51.906.031,52	54.125.796,32	2.219.764,80	54.125.796,32	C
311115000000	PREMIO ESTIMADO	51.906.031,52	C	51.906.031,52	54.125.796,32	2.219.764,80	54.125.796,32	C
DEZEMBRO/2007								
Código Estruturado	Conta Descrição	Saldo Mês Anterior		Movimento			Saldo Atual	
				A Débito	A Crédito	Mês		
311115	PREMIOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITI	54.125.796,32	C	106.278.767,34	52.152.971,02	(54.125.796,32)	0,00	D
311115000000	PREMIO ESTIMADO	54.125.796,32	C	106.278.767,34	52.152.971,02	(54.125.796,32)	0,00	D

16. Aduz, ainda, que, a corroborar as informações constantes dos balancetes, a própria contribuinte apresentou novos arquivos de sua escrituração, referentes ao 2º semestre do ano de 2007, na qual o Razão da conta 311115000000 - Prêmio Estimado registra os seguintes valores:

Mês	crédito	débito	Mov. Mês	saldo
outubro	113.408.181,86	61.502.150,34	51.906.031,52	51.906.031,52
Novembro	54.125.796,32	51.906.031,52	2.219.764,80	54.125.796,32
Dezembro	52.152.971,02	54.125.796,32	(1.972.825,30)	52.152.971,02
dez- encerramento	0,00	52.152.971,02	(52.152.971,02)	0,00

17. Ao confrontar os dois quadros apresentados, concluiu a autoridade lançadora que a contribuinte "(...) equivocou-se quando registrou no Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo do PIS e da Cofins, referente ao mês de outubro/2007, o valor negativo de R\$ 9.596.118,82, pois, em verdade, deveria ter consignado um valor positivo de R\$ 51.906.031,52". Assim, enquanto a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições o primeiro valor (R\$ 9.596.118,82), deveria, na verdade, ter adicionado o segundo (R\$ 51.906.031,52).

18. A decisão objurgada entendeu pela procedência do lançamento, uma vez que se baseiam em lançamentos contábeis da própria contribuinte no Dacon, demonstrativo que tem por escopo justamente apurar a base de cálculo das contribuições. Contudo, após análise da **Circular Susep nº 334/2007**, cuja disposição seria, ademais, ecoada pela Circular Susep nº 430/2012, posterior aos fatos, verifica-se alteração no plano de contas ocorrida no mês de outubro de 2007, ocasionando o encerramento da conta 3111112, na qual, até o mês de setembro de 2007, foi contabilizada a rubrica "*Prêmios Emitidos - Riscos Vigentes Não*

Emitidos". Com o advento da norma em referência, a contribuinte procedeu corretamente ao encerramento da conta e transpôs o seu saldo, no montante de R\$ 61.502.150,34, para a nova conta 31111115, em conformidade com o razão contábil analítico situado às fls. 1629 a 1633, do qual destacamos o excerto seguinte situado à fl. 1630:

Contas de 311111200000 - PRÊMIOS EMITIDOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITIDOS & 311111200010 - PRÊMIOS EMITIDOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITIDOS						
Razão Analítico da Conta : 311111200000 PRÊMIOS EMITIDOS - RISCOS VIGENTES NÃO EMITIDOS						
Data	Nº Documento	Histórico	Valor a Débito	Valor a Crédito	Saldo Acumulado	
9/2007 00:0	200709	PREMIO EMITIDO RVNE 09	0,00	1.286.143,76	62.727.049,16C	
9/2007 00:0	200709	EST PREMIO EMITIDO RVNE	1.224.856,82	0,00	61.502.150,34C	
9/2007 00:0	092007	Lançamento de Encerramento de Saldo para Troca de Tipo de Plano	61.502.150,34	0,00	0,00C	
Totais dos Movimentos da Conta			292.231.728,84	292.231.728,84	0,00C	

19. Assim, na ficha acima, concernente à conta 31111112 (destaque retangular) é possível se verificar no período de 09/2007 (destaque retangular), o histórico "*lançamento de encerramento de saldo para troca de tipo de plano*", no qual se indica R\$ 61.502.150,34 como valor a débito e zero como valor a crédito, resultando em um saldo acumulado igualmente zerado.

20. Por outro lado, na ficha abaixo, situada à fl. 1631, concernente à conta 31111115 (destaque retangular), é possível se verificar no período subsequente de 10/2007 (destaque retangular), o histórico "*lançamento de implementação de saldo da troca de tipo de plano*", no qual se indica o oposto: zero como valor a débito e R\$ 61.502.150,34 como valor a crédito, resultando em um saldo acumulado de igualmente R\$ 61.502.150,34:

Período de 01/01/2007 à 31/12/2007						
Contas de 311115000000 - PRÊMIOS EMITIDOS - RVNE à 311115000000 - PRÊMIOS EMITIDOS - RVNE						
Razão Analítico da Conta : 311115000000 PRÊMIOS EMITIDOS - RVNE						
Data	Nº Documento	Histórico	Valor a Débito	Valor a Crédito	Saldo Acumulado	
		Saldo Anterior			0,00C	
0/2007 00:0	102007	Lançamento de Implantação de Saldo da Troca de Tipo de Plano	0,00	61.502.150,34	61.502.150,34C	

21. Assim, da leitura da Circular Susep nº 334/2007, o *turn over* de contas levado a cabo pela contribuinte nos meses de setembro e outubro de 2007 se refere à transferência de saldo de conta encerrada para a nova conta, devendo ser levado em conta o seguinte trecho recortado do recurso voluntário da contribuinte:

O que ocorre apenas é que o saldo do mês anterior é sempre buscado automaticamente pelo sistema contábil empregado justamente a partir do saldo anterior. Como no caso trata-se de conta nova, o saldo acumulado para o sistema era "0,00", quando o correto seria R\$61.502.150,34. Assim, quando seguindo o procedimento de praxe a Recorrente efetuou o lançamento a débito dos valores que zerariam aquele saldo acumulado (R\$43.661.454,12 + R\$16.554.552,46 + R\$1.286.143,76 = R\$61.502.150,34), para então efetuar o lançamento a crédito do movimento do mês (R\$51.906.031,52), precisou antes fazer um lançamento a crédito de valor equivalente ao saldo acumulado que o sistema não transportou automaticamente, **justamente para evitar uma apuração totalmente distorcida e irreal.**

22. Esta a razão, como se percebe, do estranhamento apontado pelo relatório fiscal na análise dos lançamentos realizados no Razão na conta 3111150000000 ao afirmar que "(...) os lançamentos de encerramento realizados tinham deixado um saldo no valor de R\$ 61.502.150,34, ao final do exercício, em conta de resultado". O que se observa é que o Anexo II da Circular Susep nº 334/2007 alterou o Plano de Contas das Sociedades Seguradoras e, em prestígio à alteração normativa, a conta 311115 substituiu a conta 311112, tendo a recorrente debitado o saldo desta para creditá-lo naquela.

23. Tal constatação, ademais, é aferível mediante análise da composição da receita bruta declarada no DACON e utilizada pela decisão de primeira instância, situada à fl. 1722, na qual se observa que a contribuinte, espelhando a alteração de seu plano de contas: (i) zerou o "Movimento de outubro/2007" da conta 3111112 e registrou como "saldo anterior" e "saldo atual" o valor de R\$ 61.502.150,34; e (ii) no "Movimento de outubro/2007" e no "saldo atual" da conta 3111115 lançou o valor de R\$ 9.596.118,82 e registrou como "saldo anterior" zero, conforme se verifica abaixo e se desenvolve a seguir:

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	CONTA	SALDO ANTERIOR	SALDO ATUAL	MOVIMENTO DE OUTUBRO/2007
RECEITA BRUTA		730.196.639,73	873.699.255,43	143.502.615,70
PRÊMIOS EMITIDOS DE SEGUROS	311111100	23.960.331,45	0,00	(23.960.331,45)
PRÊMIOS EMITIDOS - RVNE	311111200	61.502.150,34	61.502.150,34	0,00
PREMIOS EMITIDOS DE COSSEGUROS ACEITOS	311112100	628.747.518,77	773.115.445,99	144.367.927,22
PRÊMIOS CONVÊNIO DPVAT	311114	0,00	26.442.927,38	26.442.927,38
PRÊMIOS ESTIMADOS	311115	0,00	(9.596.118,82)	(9.596.118,82)
OUTRAS RECEITAS C/OPERAÇÕES DE SEGUROS	3141	4,22	4,22	0,00
RECEITAS FINANCEIRAS	361	15.986.634,95	22.234.846,32	6.248.211,37

24. Conforme explica a própria contribuinte, não houve redução das bases do PIS e da Cofins, pois o valor de R\$ 9.596.118,82 se refere justamente à diferença entre os saldos da conta 311115. Houvesse lançado o saldo inicial de R\$ 61.502.150,34 e saldo final de R\$ 51.906.031,52 nas colunas "saldo anterior" e "saldo atual", a receita bruta teria sido a mesma. Assim, conclui-se que a apuração da base de cálculo das contribuições em apreço deve levar em consideração não apenas o saldo final ("saldo atual") da conta 311115, no valor de R\$ 51.906.031,52, como fez a autoridade fiscal, mas também o saldo inicial ("saldo anterior") no montante de R\$ 61.502.150,34, sob pena de se desconsiderar a alteração no plano de contas refletida no DACON.

25. Assim, voto por conhecer e dar integral provimento ao recurso voluntário neste particular.

3. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

26. A alegação concernente à incidência de juros sobre a multa de ofício resta prejudicada diante das propostas de voto acima encaminhadas, mas, caso vencidas em sessão de julgamento, deve ser apreciada, o que se passa a fazer.

27. De acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º/04/1995, "(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal" passaram a ser devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais.

28. Resta dúvida, todavia, sobre se a expressão "débitos tributários" compreende apenas tributos ou também as penalidades, sobretudo ao se ter em conta que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o "(...) crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...) sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis":

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

29. Em outras palavras, ao crédito tributário se acrescem os juros de mora e, para além deste montante, é possível a aplicação de penalidades - aquelas cabíveis segundo a legislação. Logo, a dicção do art. 161 do Código Tributário Nacional determina a incidência dos juros sobre o **crédito**, do qual não participam as multas, pois espécies de penalidades cabíveis. Neste sentido o racional, com o qual comungamos, do voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014:

"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis" - (seleção e grifos nossos) .

30. O voto em referência continua a sua análise pela leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que também demarcou a divisão entre os débitos, de um lado, sobre os quais devem incidir os juros de mora (cf. caput e § 3º do dispositivo) e a multa de mora, de outro:

Lei nº 9.430/1996 - 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 1 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.

31. O voto propõe, então, a análise dos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, que tampouco pacificam a matéria em debate:

Lei nº 10.522/2002 - Art. 29. *Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. § 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais. § 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação (...).* **Art. 30.** *Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia **Selic** para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.*

32. O art. 30 determina a incidência de juros de mora (Selic) sobre os débitos referidos no art. 29, que seriam aqueles de qualquer natureza devidos à Fazenda Nacional e aqueles decorrentes de contribuições arrecadadas pela União. Contudo, ao se referir à apuração realizada a partir de 1º de janeiro de 1997, o legislador utiliza o vocábulo "créditos", o que implica ou promiscuidade terminológica ou um *discrímen* voltado especificamente para as quantias apuradas a partir de 1997, o que remete à conclusão do raciocínio do voto que referenciamos:

"(...) tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte (...). Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício"¹ - (seleção e grifos nossos).

33. Assim, voto por conhecer e julgar procedente o recurso voluntário neste particular, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, a não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

¹ Voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014.

Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e dar integral provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

Externo no presente voto minhas divergências em relação ao entendimento esposado pelo relator no que se refere à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Sobre esse tema, sustentei, reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, de agosto de 2013, do qual se extrai a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

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

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que 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.

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

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora

equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

*De acordo com o **art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora**, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.*

*De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, **os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora** calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. **Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.***

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art.

113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que 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. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

*"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.*

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)” (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V (“Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”) do Capítulo IV (“Procedimentos de Fiscalização”) da lei: em “Auto de Infração sem Tributos” (art. 43); “Multas de Lançamento de Ofício” (arts. 44 a 46); e “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo” (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe-se que:

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

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

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a da Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

“23 . O art. 43 possibilita a constituição de crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subsequentes (arts. 44 a 46).”
(disponível em:
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do

artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo 43 se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016), que preferiu (corretamente, a nosso ver), efetuar leitura sistemática de dispositivos do CTN, embora limitada aos artigos 113, 139 e 161.

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de intelecção em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

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.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

“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**.*

(...)

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário** pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do **tributo** devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da **penalidade** cabível.*

(...)

*Art. 168. O **direito de pleitear a restituição** extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, **da data da extinção do crédito tributário**;*

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. (...) (grifo nosso)

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento. Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que venho externando, no sentido de serem devidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, por consequência dos argumentos aqui externados, à conclusão presente na jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e do STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela

incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.***

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

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passei a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem, legitimamente, juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, noticio que já venho externando esse novo entendimento desde o Acórdão nº 3401-004.011, de outubro de 2017, no qual atuei como redator designado em relação à matéria.

Rosaldo Trevisan