



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

Processo n° 16682.721076/2014-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.449 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IOF
Recorrente L.I.R COMÉRCIO VAREJISTA DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IOF. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO DE CONTA-CORRENTE:

A operação de conta-corrente conjunta, cujo contexto revela função financiadora, é base de cálculo do IOF, por corresponder à função típica de crédito, independentemente de haver, concomitantemente, função de gestão centralizada de caixa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício, conforme interpretação sistemática da legislação pertinente.

DECADÊNCIA. IOF. CONTRATOS DE CRÉDITO FIXO.

O fato gerador do IOF, nos contratos de valor fixo, é a data do contrato, restando decaídos os fatos geradores anteriores a 5 anos do primeiro dia do exercício seguinte ao do lançamento, quando não houver pagamento. Aplicação vinculante do Resp 973.333/SC.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira e Leonardo Vinícius Toledo de Andrade votaram por dar provimento para juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros : Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovich Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Marcelo Giovani Vieira. Acompanhou o julgamento o representante da Fazenda Nacional, o procurador Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, OAB/DF 19.272.

Relatório

Transcrevo trecho da decisão de primeira instância, como relatório até então:

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado o auto de infração às fls. 950/954, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF dos períodos de 31/01/2010 a 31/12/2010, incluindo juros de mora calculados até 12/2014 e multa proporcional de 75%, totalizando R\$ 12.377.585,23 (doze milhões trezentos e setenta e sete mil quinhentos e oitenta e cinco reais e vinte e sete centavos).

Concluiu a fiscalização, na ocasião da sua auditoria, pela inexistência de recolhimentos efetuados a título de IOF.

A Autoridade Fiscal analisando a documentação e os esclarecimentos apresentados, bem como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, do período fiscalizado, constatou a existência de contratos de mútuo entre a fiscalizada e outras pessoas físicas e jurídicas, sem o respectivo recolhimento de IOF, a saber:

1 – Contratos de mútuo (crédito fixo) firmados com a empresa RRN Hotel Ltda.;

2 – Contratos de mútuo (crédito rotativo) firmados, verbalmente, com as pessoas físicas: Sonia Maria de Carvalho, Rodrigo Rodrigues Nunes e Ricardo Rodrigues Nunes; bem como as pessoas jurídicas: Aliança Divinópolis LTDA. e Ricardo Eletro Atacado LTDA.

As bases de cálculo teriam sido extraídas da escrita contábil da fiscalizada.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada, pessoalmente, das exigências, em 22/12/2014 (fls. 965), a autuada, em 21/01/2015, apresentou sua Impugnação

constante das fls. 1030 a 1053, atacando o procedimento fiscal com os argumentos a seguir expostos.

DA DECADÊNCIA

Neste ponto pugna, em relação aos contratos de crédito fixo, pela aplicação do art. 150, do CTN, pois, o fato gerador ocorreria na disponibilização dos valores, assim, os créditos relativos aos contratos firmados antes de 22/12/2009 estariam decaídos. Colaciona jurisprudência do CARF.

DO DIREITO

Defende que para empresas não financeiras, somente ocorre a incidência do IOF sobre operações de crédito que se qualifiquem como mútuos.

Tece arrazoado sobre as características do contrato de mútuo.

Assevera que as operações entre Ricardo Eletro Atacado e LIR não se constituem de mútuos. Isso porque, conforme se inferiria da própria contabilidade e das planilhas constantes dos autos de infração, por mais que tenha se dado o nome de mútuo, as mesmas nunca teriam sido de mútuos na sua essência.

Segundo a Impugnante ainda que, contabilmente tivesse adotado a denominação de mútuo, teria cometido um erro grave contábil, pois, a operação existente entre Ricardo Eletro Atacado e Ricardo Eletro Divinópolis Ltda [fiscalizada/recorrente]. se faz como uma compra e venda.

Ou seja, os valores contabilizados seriam os pagamentos dos produtos que a Ricardo Eletro Atacado adquire e vende para as lojas da Ricardo Eletro Divinópolis Ltda [fiscalizada/recorrente] localizadas no Estado do Rio de Janeiro.

Defende que mesmo que não se entenda como compra e venda, ter-se-ia na pior das hipóteses um conta-corrente entre coligadas o que não atrairia a incidência do IOF, pois não se trataria de mútuo já que não se pactuou o básico para a incidência daquele: o dever de restituir, o que não se coadunaria com disposto no art. 586 do Código Civil, impedindo a incidência tributária.

Alega que haveria, inclusive, compartilhamento de despesas entre as operações, demonstrando que não haveria, definitivamente, operação de mútuo.

Assevera que o encontro de contas não observado pelo ilustre auditor nas contas 122102001 se dera com a entrega das mercadorias pela Ricardo Eletro Atacado às lojas varejistas da LIR. Defende que, na contabilidade, a única forma de entrada de mercadorias das lojas se faz pelo ATACADO. Sendo este o grande encontro de contas. Não haveria empréstimo sobre qualquer modalidade, mas pagamento.

Colaciona julgado do CARF que teria afastado a aplicação do ato declaratório nº 07/99 e defendeu que o art. 13 da Lei nº

9.779 não abrange as operações de conta-corrente, ressaltando ainda que o art. 108 do CTN veda o emprego de analogia para a exigência do tributo.

Defende que, em todos os momentos que ocorrera transferência de valores, a operação deveria ser observada sob a forma de crédito fixo e não rotativo.

Segundo a Impugnante, os adiantamentos efetuados a Ricardo Nunes, Rodrigo Nunes e Sonia (diretores da empresa) seriam relativos à distribuição de lucros e não caberia a incidência do IOF (redução da alíquota a zero).

Defende a não aplicação do Decreto nº 6.339, de 2008 em relação às operações realizadas com Sonia, pois as mesmas seriam de 2007. Ou seja, a Lei não poderia retroagir para prejudicar o contribuinte.

Pugna pela não incidência de juros sobre a multa.

Por fim, requer a realização de perícia/diligência.

A DRJ decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. FALTA DE PAGAMENTO.

Na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo o prazo decadencial de cinco anos rege-se, em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, pelo disposto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

MÚTUO ENTRE PESSOAS LIGADAS. INCIDÊNCIA DO IOF.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre quaisquer pessoas jurídicas ou entre qualquer pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF, ainda que o concedente do crédito não seja instituição financeira nem entidade a ela equiparada e independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Dessa forma, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas envolvidas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tais providências se revelam prescindíveis para instrução e julgamento do processo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa então apresentou o Recurso Voluntário, onde reitera as razões de defesa da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

O recurso é tempestivo, e não havendo outros óbices, deve ser conhecido.

Preliminar de decadência

A recorrente propugna pela decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento para os contratos de mútuo com data de cessão fixa, isto é, para mútuo do tipo não rotativo, para os quais o respectivo contrato teria data anterior a 22.12.2009, cinco anos antes da ciência do lançamento em 22.12.2014. Os contratos que a empresa considera como fixos, isto é, não rotativos, são aqueles referentes às operações com Sônia Maria de Carvalho, Eduardo Ribeiro de Moura, Rodrigo Rodrigues Nunes, Ricardo Rodrigues Nunes e RRN Hotel Ltda.

Primeiramente cumpre estabelecer que o termo de início da contagem da decadência, para tributos sujeitos a homologação e para os quais não tenha havido pagamento, ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que poderia ser efetuado, conforme Resp 973.333/SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, que vincula os colegiados do Carf nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Assim, não tendo havido pagamento de IOF em qualquer caso, os contratos de cessão de crédito com data anterior a 01/01/2009 é que restam decaídos.

Conforme fl. 869, somente o contrato com RRN Hotel, cujos créditos foram disponibilizados durante o ano de 2010, é que foi considerado com contrato e data fixa. Os outros contratos (fls. 948) foram considerados rotativos, apurados pelos saldos durante o ano de 2010, e portanto, não foram atingidos pela decadência.

O contrato com Sônia Maria de Carvalho, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal, fl. 861, foi considerado como crédito rotativo, porque não fora apresentado

o contrato escrito. Assim, o auditor reputou tal contrato como sem data fixa, e portanto, rotativo.

Todavia, verifico que o valor do crédito, R\$ 82.373,00, fora disponibilizado em 2007, e que durante o ano de 2010, somente foram agregados os juros. A apropriação dos juros não descaracteriza o contrato de fixo para rotativo, porque não houve qualquer outro crédito disponibilizado em 2010.

Assim, considero o contrato de empréstimo com Sônia Maria de Carvalho como do tipo fixo e atingido pela decadência.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento nesta matéria.

Mérito

Contas Ricardo Eletro Atacado Ltda, Ricardo Eletro Atacado – Rateio

Observo inicialmente que a conta Ricardo Eletro Atacado-Rateio sucede a conta Ricardo Eletro Atacado Ltda em 01/12/2010, por alteração no plano de contas da empresa, e são tratadas conjuntamente no Recurso Voluntário.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, a empresa informou que tais contas registrariam empréstimos em dinheiro (fl. 698 combinada com 834). Entretanto, como os contratos não foram apresentados, o Auditor os considerou como rotativos, porque não tinham prazo e valores fixos, e ainda, apurando-se no Livro Razão, constata-se diversas movimentações.

A empresa, a despeito da primeira resposta, passa a defender, na Impugnação e no Recurso Voluntário, que houvera grave erro na sua contabilização, e que na verdade tais movimentações são operações comerciais de compra e venda das mercadorias de seu objeto social. Informa que a motivação para essa estruturação operacional seriam incentivos fiscais do Estado do Rio de Janeiro em relação ao ICMS.

Em seguida, sustenta que, ainda que não se considere a operação como compra e venda, *“na pior das hipóteses seria uma conta corrente”* (fl. 1.090), e que a liquidação dessa compra e venda se dá com encontro de contas, o que não teria sido observado pelo auditor fiscal.

Aos fatos.

A alegação de operação de compra e venda é vazia, porque não acompanhada das respectivas comprovações, tais como notas fiscais ou contabilização. A liquidação por meio de encontro de contas, sem emissão de nota fiscal ou fatura, não caracteriza operação de venda, mas compensação entre ativos e passivos.

Ambos, Fisco e recorrente, asseveram que não houve, no ano de 2010, qualquer amortização dos valores disponibilizados à Ricardo Eletro Atacado (contraparte da recorrente nas operações). Ora, tal circunstância corrobora na interpretação de que se tratam de operações de financiamento, para os quais a Ricardo Eletro Atacado, por hipossuficiência financeira, recebe recursos vultosos da recorrente.

Vale lembrar aqui o universal princípio contábil da entidade, assim definido na Resolução CFC – Conselho Federal de Contabilidade 750/93, que ressalta a autonomia patrimonial das empresas, mesmo que pertencentes a grupo econômico:

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

2.1.1 - A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;*
- empresas;*
- governos, nas diferentes esferas do poder;*
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;*
- sociedades cooperativas;*
- fundos de investimento e outras modalidades afins.*

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade.

A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia

patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia.

A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade.

Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

A existência de conta-corrente não exclui a função financiadora dos recursos disponibilizados. Decerto que existem gestões de contas-correntes que não caracterizam função financiadora, cujos saldos se alternem periodicamente entre credores e devedores, ou são zerados periodicamente, tipicamente, em base mensal. Não é o que acontece no presente caso. A movimentação das contas em foco revela essa função **financiadora**, e portanto, de mútuo, quando se constata saldos vultosos em favor da mutuante, a empresa autuada, desde cerca de 70 milhões de reais em janeiro de 2010 até cerca de 400 milhões de reais ao final de novembro de 2010. Esse fluxo impõe a consideração da função financiadora da conta.

Cito, por pertinente, decisão do Superior Tribunal de Justiça em relação ao tema:

Resp 1.239.101/RJ

TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. 1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de “operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ” e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. 2. Recurso especial não provido.

Tese reiterada na decisão dos Embargos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUA

DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. Os argumentos levantados pela embargante foram devidamente rechaçados quando esta Corte fez a melhor opção interpretativa pela incidência do IOF sobre as operações que disponibilizam créditos entre empresas de um mesmo grupo econômico. A interpretação prestigia a letra do art. 13, da Lei n. 9.779/99 (caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ") e a letra do art. 63, I, do CTN (caracteriza como operação de crédito a "sua colocação à disposição do interessado "). Inclusive com transcrição de jurisprudência. 2. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos que têm o propósito infringente. 3. Embargos de declaração rejeitados.

Assim, considerando frágeis as alegações da recorrente quanto à operação comercial de compra e venda, e que as operações de conta-corrente, **quando carregam as funções de financiamento aos mutuários**, consubstanciando a natureza jurídica da operação pela finalidade, entendo que, no presente caso, os valores em questão performam base de cálculo do IOF, nos termos do Decreto 6.306/2007, art. 7º, I, “a”¹.

Conta “Aliança Divinópolis Ltda”

Em relação a essa conta a recorrente não se defende expressamente, senão pelas considerações gerais quanto à caracterização de mútuos. Aplico, pois, as mesmas apreciações do item anterior.

Conta “RRN Hotel Ltda”

Em relação a esse contrato, lançado como crédito do tipo fixo, não rotativo, não houve específica impugnação da recorrente, que se concentrou nos outros contratos.

Desse modo, resta definitivo o lançamento nesta parte.

Contas Ricardo Rodrigues Nunes e Rodrigo Rodrigues Nunes

Tais contas foram consideradas pelo Fisco como crédito rotativo, posto que não tinham contratos e serviam como pagamentos de despesas pessoais.

¹ Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são:

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

A recorrente sustenta que se tratam de adiantamentos de lucros, no caso de Ricardo Rodrigues Nunes, e adiantamento de salários, no caso do diretor Rodrigo Rodrigues Nunes. Como tais, entende que a alíquota do IOF é zero, cf. art. 8º, XIII² do RIOF.

Todavia, a alegação também não veio acompanhada de respectivas provas. Não há a demonstração de desconto em folha, ou lançamento de dedução de lucros. Portanto, restam as afirmações do Fisco, que apontam disponibilizações de valores aos sujeitos indicados, sem documentos que comprovem outra natureza senão crédito financeiro.

Juros sobre Multa

A minha posição pessoal é de que tal questão não se insere sob a competência de decidir do Carf. Com efeito, os acréscimos legais são institutos exigíveis na cobrança, e os juros de mora sobre a multa de ofício sequer são lançados. Ora, se o lançamento é que inicia o processo administrativo fiscal sob o Decreto 70.235/72 (art. 9º), a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não está sob o rito do processo administrativo fiscal, mas tão somente sob o processo administrativo geral – Lei 9.784/99. As instâncias revisoras na Lei 9.784/99 são o Delegado da Receita Federal local e o Superintendente regional. Portanto, seria o caso de não conhecer das alegações relativas a esta matéria.

Não obstante, restando consolidada no Carf a rejeição a esta tese, e atento à segurança jurídica, tomo conhecimento do recurso nesta parte. E tendo tomado conhecimento, adoto as razões do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-00539, abaixo reproduzido no que tange ao tema.

“O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.74).

² XIII - relativa a adiantamento de salário concedido por pessoa jurídica aos seus empregados, para desconto em folha de pagamento ou qualquer outra forma de reembolso;

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

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

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário 'é 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).'

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, 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.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida 'juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago' (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

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.

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.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996,

art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído 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.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, 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."

(...)

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Assim, voto pela incidência de juros sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento referente ao contrato com Sônia Maria de Carvalho.

Marcelo

Giovani

Vieira

-

Relator