



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

Processo n° 19396.720018/2014-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.035 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria PIS/PASEP
Recorrente BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

LANÇAMENTO/DECISÃO DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 59 do Decreto n° 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, os defeitos que inquinam o lançamento e a decisão administrativa são a lavratura ou expedição por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte, bem assim, a inobservância dos requisitos mínimos relacionados naquele diploma legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

REEMBOLSO DE DESPESAS/RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Os valores oriundos de reembolso de despesas/recuperação de custos devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep não cumulativo, por se qualificarem como receita, segundo a aceção ampla atribuída pelo art. 1º, *in fine*, da Lei n° 10.637/02.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

MULTAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl (Relator), Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Quanto ao mérito, tributação do reembolso de despesas, pelo voto de qualidade, negar provimento, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Waltamir Barreiros, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida votou pelas conclusões.

Robson José Bayerl – Presidente e Relator

Rosaldo Trevisan - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Cuida-se de auto de infração de PIS/Pasep não cumulativo, período de apuração janeiro/2009 a julho/2010, sobre os valores recebidos do exterior a título de reembolso de despesas, decorrentes de contratos de manutenção e operação de embarcações utilizadas na exploração de petróleo.

A decisão recorrida, com base na descrição dos fatos da autuação e na exposição da impugnação, narra os fatos objeto de autuação da seguinte forma:

“(...) as concessionárias envolvidas nas operações de exploração e produção de jazidas de petróleo e gás – leia-se, no caso, Petrobras e a OGX – contratariam diversos fornecedores de equipamentos, materiais e serviços, entre os quais a impugnante, esta quanto aos serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação e workover. Referido modelo de contratação seria o da contratação bipartida, consistindo na celebração, com pessoas jurídicas diversas, de dois contratos distintos.

As embarcações seriam afretadas diretamente pelas concessionárias através de contratos de afretamento firmados com empresas domiciliadas no exterior; as concessionárias, paralelamente, contratariam empresas sediadas no país para a realização dos serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação e workover, em cujos contratos a contribuinte restaria designada para promover a importação das precitadas embarcações, bem como das partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à manutenção, reparo e operação das mesmas no país, em conformidade com o Decreto n. 4.543, de

2002, bem como a IN RFB n. 844, de 2008, e a IN RFB n. 1.415, de 2013.

A contribuinte, então, anteciparia custos e despesas em benefício das empresas estrangeiras afretadoras contratadas pelas concessionárias locais, pois, uma vez domiciliadas no exterior, encontrar-se-iam obrigadas a contratá-la para o cumprimento da obrigação assumida com as concessionárias. Tais despesas, porém, não se confundiriam com aquelas incorridas pela contribuinte para a execução dos contratos de prestação de serviços firmados com as concessionárias.

Precitados adiantamentos, reembolsados pelas empresas estrangeiras através de remessas periódicas acobertadas por contratos de câmbio registrados e aprovados pelo Banco Central do Brasil, é que teriam sido pela autoridade fiscal consideradas receitas decorrentes da prestação de serviços no país às concessionárias locais."

Em impugnação o contribuinte sustentou, preliminarmente, a nulidade da autuação pela ausência de comprovação do dolo, fraude ou simulação para descon sideração dos negócios jurídicos praticados; necessidade de prova da dissimulação; e, decadência parcial do lançamento, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN. No mérito, defendeu a não incidência da contribuição sobre reembolso de despesas/recuperação de custos, por representar mero ingresso de caixa e argumentou, alternativamente, que tais verbas representariam exportação de serviços, eis que as empresas destinatárias estariam domiciliadas no exterior, e nesta condição não sofreriam a incidência do PIS/Pasep, por força do art. 5º, II da Lei nº 10.637/02; e, por fim, o descabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ Belém/PA acolheu parcialmente a impugnação mediante decisão assim ementada:

PAF. ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Somente se faz autorizada a exclusão de receitas da respectiva base de cálculo submetida à alíquota positiva quando resulte cabalmente demonstrado que foram satisfeitas as disposições normativas estabelecidas à espécie.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

Em recurso voluntário o contribuinte arguiu a nulidade da decisão de primeiro grau administrativo, por não enfrentar todas as razões de defesa e por promover mudança de critério jurídico do lançamento em relação à exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Na seqüência, repisou os argumentos preliminares (à exceção da decadência parcial do lançamento) e meritórios já deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

No tocante às nulidades suscitadas, principio pelos supostos vícios da decisão sob vergasta.

Aduz a recorrente que o seu defeito residiria no não enfrentamento de todos os fundamentos postos na impugnação, que, por seu turno, foram também renovados nesta oportunidade recursal e serão examinados mais adiante.

Após rever a decisão de piso concluo pela improcedência da alegação, haja vista que houve, sim, debate acerca do tema “nulidade do lançamento” naquela assentada, argumentando os julgadores *a quo* que em processo administrativo fiscal, à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, apenas são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que, a *contrario sensu*, significa dizer que qualquer outro pretenso vício do lançamento não o conspurca.

Noutra senda, tenho que não invalida o ato decisório a ausência de exame pormenorizado de todas as **alegações** do recorrente, desde que haja enfrentamento e decisão fundamentada acerca das **questões** postas, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, através do REsp nº 1.339.767-SP, julgado sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §2º, III, DA LEI N. 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR A DIFERENÇA ENTRE AQUELE E O VALOR FIXADO PELA MONTADORA/FABRICANTE (MARGEM DE LUCRO).

1. O Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresse juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.

2. As empresas concessionárias de veículos, em relação aos veículos novos, devem recolher PIS e COFINS na forma dos arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98, ou seja, sobre a receita bruta/faturamento (compreendendo o valor da venda do veículo ao consumidor) e não sobre a diferença entre o valor de aquisição do veículo junto à fabricante concedente e o valor da venda ao consumidor (margem de lucro). Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no AREsp. n. 67.356/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 24.04.2012; REsp. n. 465.822/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006; REsp. n. 382.680/SC, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 5.12.2005; AgRg no REsp n. 538.258/RS, Primeira Turma, relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 3.10.2005; REsp. n. 739.201/RS, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 13.6.2005. 3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008” (grifado)

Da mesma forma, não vislumbro qualquer alteração de critério jurídico adotado, pela DRJ, quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois se limitou aquela a julgar ponto controvertido deduzido pelo próprio recorrente em impugnação, oportunidade que apenas infirmou a ocorrência desta situação no lançamento, mas que, se existente, estaria devidamente respaldada pela legislação tributária.

Dessarte, a multa de ofício calculada no auto de infração incidiu tão-somente sobre os valores históricos do tributo e o contribuinte, valendo-se do princípio processual da eventualidade, dada a possibilidade real de posteriormente vir a ocorrer, precaveu-se e a contestou. A DRJ, por seu turno, conhecendo da matéria, asseverou não se verificar tal situação no processo, porém, se ocorrente, estaria consoante o direito posto.

Portanto, não vejo inovação alguma nos critérios jurídicos adotados pelo lançamento e tampouco vilipêndio às disposições do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Quanto às nulidades do lançamento, invocadas desde a impugnação, melhor sorte não se reserva ao recorrente.

Segundo o contribuinte, o lançamento seria defeituoso por ausência de comprovação do dolo, fraude ou simulação para a desconsideração dos negócios jurídicos por ele praticados. No entanto, neste tópico recursal se restringiu a explicar, do ponto de vista

teórico e doutrinário, o dever da Administração Pública motivar os atos administrativos por ela exarados.

Ainda encartado neste tema, afirmou que a fiscalização não se desincumbiu de provar a dissimulação, como etapa necessária à desconsideração do negócio jurídico.

Contudo, em leitura do contexto de autuação não vislumbrei onde as autoridades fiscais autuantes tenham laborado para desqualificar ou de qualquer forma desconsiderar qualquer negócio ou operação que a recorrente tenha realizado.

Essa conclusão - equivocada, diga-se - do contribuinte talvez esteja amparada no longo “Relatório de Fiscalização”, que, no entanto, a par da argumentação carreada, apenas dessumiu que não foram oferecidos à tributação do PIS/Pasep os valores percebidos das empresas estrangeiras a título de “reembolso de despesas”, como é possível extrair da seguinte passagem do aludido relatório:

“35. Em virtude da natureza evidenciada pelos registros contábeis, os recursos recebidos do exterior pela fiscalizada deveriam ter sido oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, posto que os "reembolsos de despesas" decorrentes de pagamentos efetuados por conta e ordem das proprietárias das embarcações se destinaram tão-somente a cobrir as despesas e os custos necessários à consecução de obrigações previstas em contratos firmados com a Petrobrás, configurando-se assim em subvenção para custeio e/ou recuperação de custo/despesas.

(...)

*38. Considerando toda a exposição anterior, bem assim que a documentação coligida durante o procedimento fiscal comprova a matéria de fato no que tange à **não adição à base de cálculo do PIS/Pasep dos recursos recebidos do exterior a título de "reembolso de despesas", mediante depósito bancário realizado em conta corrente de titularidade do contribuinte, procedeu-se à lavratura de auto de infração, com o propósito de constituir o crédito tributário relativo ao PIS e à Cofins incidentes sobre as receitas oriundas de subvenções para custeio/recuperação de custos – definidas pelo valor das Notas de Débito discriminadas nas planilhas abaixo reproduzidas –, nos termos do art. 392 do RIR/99, além dos acréscimos legais devidos.**” (destaques no original)*

O entendimento da fiscalização que tais reembolsos representariam receita operacional da recorrente, como cobertura dos custos necessários à consecução de suas obrigações perante os contratos firmados com as concessionárias (Petrobrás e OGX), antes de ser uma acusação de dissimulação e conseqüente desconsideração de negócio jurídico, como afirma o recorrente, é claramente uma inferência do *modus operandi* adotado entre os intervenientes para operacionalizar a importação das embarcações e respectivas aquisições de peças de reposição, para emprego na exploração petrolífera.

Como dito, em momento algum a autuação insinuou ou afirmou que tenha havido procedimento doloso, fraudulento ou mesmo simulado praticado pelo contribuinte em relação às operações lançadas, de maneira que se mostra infundada a nulidade aventada.

Ultrapassadas as preliminares, passo ao mérito.

Nessa toada, o cerne de debate recai na incidência do PIS/Pasep não cumulativo sobre os reembolsos de despesas/recuperação de custos, no caso vertente, consistentes na reposição, pelas afretadoras estrangeiras, dos valores despendidos pela autuada na manutenção e outros custos vinculados à operação das embarcações afretadas pelas concessionárias (Petrobrás e OGX) exploradoras de blocos petrolíferos, que na concepção do recorrente configurariam singelo ingresso de caixa, não caracterizável como “receita”.

Por conveniente, transcrevo o art. 1º da Lei nº 10.637/2002, que define a base de cálculo da contribuição:

“Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto

no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).”

Nessa toada, compõem a base de cálculo da contribuição, nas letras do preceptivo, **todas as receitas** auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, o que revela a amplidão do conceito de receita almejado pela norma, encontrando-se as exclusões taxativamente relacionadas no texto.

Poder-se-ia então afirmar que a pretensão do recorrente esbarraria na ausência de previsão legal, como decidido no Acórdão 3301-01.428, exarado em 24/04/2012, *verbis*:

“Ao contrário do entendimento da recorrente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não prevê a exclusão das receitas decorrentes de recuperação das despesas da base de cálculo da Cofins. Segundo este diploma legal, a base de cálculo desta contribuição é a receita total auferida pela pessoa jurídica com as exclusões expressamente elencadas, assim dispondo:

(...)

Conforme se verifica deste dispositivo legal, as receitas decorrentes de recuperação de despesas não estão elencadas dentro daquelas passíveis de exclusão da base de cálculo da Cofins.”

De minha parte, entendo que o conceito de receita lá mencionado melhor se ajusta ao conceito normalmente admitido em contabilidade, consoante o qual se qualificaria como tal quaisquer valores recebidos e/ou a receber que aumentem os ativos ou reduzam os passivos, oriundos do exercício das atividades da pessoa jurídica, podendo ser citado como exemplos as receitas ativas com vendas, prestação de serviços, juros ativos, receitas com aluguéis, etc., e dentre os valores redutores das obrigações, os descontos obtidos e as variações cambiais ativas verificadas em contas passivas.

Este é o conceito amplo de “receitas” adotado pelo *International accounting Standards Board*¹, através do *Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*².

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 30, assim expõe o conceito de “receita”:

“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada

¹ Organização internacional sem fins lucrativos responsável pela formulação e validação de pronunciamentos internacionais na área de contabilidade. Consulta em <http://pt.wikipedia.org>, dia 06/03/2015.

² Descrição dos conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais.

de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.”

Nesta linha intelectual, irrefragável reconhecer que os reembolsos de despesas e as recuperações de custos são considerados, no momento de sua percepção, receitas e, por consequência, submetem-se à tributação pelo PIS/Pasep não-cumulativo.

Outrossim, não se diga que tais verbas poderiam ser, por analogia, equiparadas às reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, estabelecidas no art. 1º, § 3º, V, “b”, porquanto, tratando-se as exclusões de exceção à norma geral de tributação, segundo as regras hermenêuticas, devem ser interpretadas restritivamente.

De outra banda e, até certo ponto, contrariando ao seu raciocínio, o próprio recorrente, no período lançado - janeiro/2009 a julho/2010 -, registrou estes valores em conta de receita, denominada “Receitas de Custos Intercompanhia”, inclusive, quando do registro das respectivas despesas, apropriou-se de créditos da não cumulatividade, como destaca o relatório de autuação fiscal:

*“Em sentido oposto, não ofereceu à tributação do PIS e da Cofins os recursos recebidos do exterior, **decisão contraditória quando se constata que a fiscalizada se apropriou de créditos vinculados aos custos e insumos debitados na ‘Conta a Receber Intercompanhia’, que totalizaram R\$ 1.024.671,77 (um milhão, vinte e quatro mil, seiscentos e setenta e um reais, setenta e sete centavos) e R\$ 4.719.700,29 (quatro milhões, setecentos e dezenove mil, setecentos reais, vinte e nove centavos), respectivamente, nos anos-calendário de 2009 e 2010.”** (destaques no original)*

Também não merece acolhida o argumento que aludidas verbas estariam resguardadas da tributação por força do art. 5º, II da Lei nº 10.637/2002, que afasta a incidência relativa às receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, com pagamento em moeda conversível, justamente porque não se tratam as operações de **prestação de serviço**, como, aliás, reiteradamente aduziu o recorrente, que as qualificou de **reembolso de custos** pela antecipação de pagamentos realizados no Brasil em proveito das afretadoras estrangeiras.

Ou seja, o recorrente não presta serviço algum àquelas empresas, segundo a ótica tributária das contribuições em comento, razão pela qual não se lhe aplica o tratamento jurídico reclamado.

Por derradeiro, relativamente à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício consubstanciada no auto de infração, também não merece censura a decisão recorrida.

Com efeito, a teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que o emprego da expressão “débitos decorrentes”, a meu sentir, açambarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou mesmo notificação de lançamento.

Este raciocínio está alinhado à teleologia do Código Tributário Nacional, quando dispõe, em seu art. 113, § 1º, que a obrigação principal tem como objeto, além da quitação do tributo, o pagamento de penalidade pecuniária, da qual, s.m.j., é espécie a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96; estabelecendo, ainda, que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta (art. 139), finalizando, no art. 161, que não liquidado – o crédito – na data aprezada, deve ser acrescido dos juros moratórios.

Logo, cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do lançamento.

Neste ponto, cumpre anotar que, enquanto não estiver formalizada através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - oriunda de um procedimento de fiscalização, um ato administrativo específico, não cabe sua atualização monetária, tanto assim que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide exclusivamente sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Entretanto, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo este montante submeter-se à fluência da taxa SELIC a partir de então.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado

Com a devida vênia, venho a divergir do relator especificamente no que se refere à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, matéria suscitada já na instância de piso, sem acolhida da DRJ (conforme fl. 3064).³

Sustenta a recorrente a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores referentes a multa, no lançamento de ofício (fls. 3148 a 3152).

Em relação a juros de mora sobre a multa de ofício, tenho sustentado reiteradamente, com acolhida, que não há incidência, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, 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)*

³ Todos os números de folhas indicados neste voto vencedor são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a incidência dos juros de mora sobre os valores referentes a multas, na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

Rosaldo Trevisan