



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

Processo n° 19515.003662/2010-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.398 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2014
Matéria COFINS. FALTA DE DECLARAÇÃO.
Recorrente AGRISUL AGRÍCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL.

É cabível a cobrança do tributo decorrente de apuração realizada pela autoridade fiscal quando confrontados os valores escriturados no livro Razão, apresentado pela própria Recorrente, com os valores informados em DCTF.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO.

Comprovada a falta de recolhimento do tributo cabível a aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que deve ser agravada quando não atendida a intimação, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos e/ou documentação, nos termos do disposto no § 2º do mesmo artigo.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à cobrança do tributo e da multa agravada; em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, negou-se provimento, por voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Jr, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama em relação apenas da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Presidente substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Tatiana Midori Migiyama e Paulo Roberto Stocco Portes.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração lavrado em 05/11/2010 (e-fls. 44/ss), no valor de R\$ 1.470.387,65, para a cobrança da Cofins, multa de ofício agravada e juros de mora, em decorrência de divergência entre os valores informados pelo contribuinte em DCTF e os valores constantes do livro Razão (conta contábil nº 201116002) apurados em procedimento de fiscalização, para o período de dezembro/2005.

Com o intuito de elucidar os fatos e destacar os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o **Relatório** constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório:

4. Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 50 a 52), lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 26.11.2010 (fl. 54), constituindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.470.387,65, incluindo-se tributo, multa e juros de mora, estes calculados até 29.10.2010, referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS do mês de dezembro de 2005, com enquadramento legal exposto às fls. 49 e 52.

5. No Termo de Verificação de fls. 44 a 47 a autoridade fiscal autuante informa que:

i) Em 08/12/2009 foi lavrado Termo de Início de Fiscalização com a ciência na mesma data. Em 31/03/2010 o sujeito passivo foi Intimado, através do Termo de Intimação Fiscal, a apresentar: "...1) Planilha(s) eletrônica(s), os valores contabilizados, no período compreendido entre 01/2005 a 12/2008, dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS e IRRF. As referidas planilhas devem estar acompanhadas de cópias das folhas do livro razão correspondentes aos valores informados, as quais deverão estar autenticadas pelo representante legal da empresa; 2) Planilha eletrônica os códigos de recolhimento de todos os tributos e contribuições com a respectiva conta contábil (arquivo de relacionamento)...";

ii) Em 21/10/2010 o contribuinte forneceu o Razão da conta contábil nº 21116002 (PIS a Recolher);

iii) Do cotejo entre as informações do Razão e as constantes das DCTFs apresentadas, foram elaboradas planilhas apontando divergências entre os valores constantes de sua escrita contábil e os informados nas DCTFs. Tal fato foi submetido ao sujeito passivo através do Termo Intimação Fiscal, lavrado em 27/10/2010 a fim de que fossem apresentadas as devidas justificativas no prazo de 05 dias, contados da data da ciência desses termos, juntamente com documentos/elementos que lhe desse suporte;

iv) Em face da não manifestação por parte do sujeito passivo em resposta aos termos de início de fiscalização e demais termos de intimação fiscal o Auto de Infração foi lavrado com a multa agravada (art. 44 da lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN);

vi) Assim, face à inexistência de outros elementos para subsidiar a auditoria foi utilizada a informação contida no histórico do lançamento do Razão, conforme demonstrativo de fl. 45.

6. Inconformada com o lançamento, a interessada interpôs em 21.12.2010 a impugnação de fls. 56 a 65, acompanhada dos documentos de fls. 66 a 170, onde alega, em síntese, o que se segue:

6.1 No caso em tela, o faturamento identificado pelo d. Fiscal Autuante, na competência de 12/2005, foi de R\$ 5.649.244,16, no entanto, esse valor encontra divergência com o faturamento identificável no Livro Razão apresentado, que é R\$ 3.425.300,00, torna-se, portanto, imprescindível a realização de perícia, para a efetiva identificação do faturamento da Impugnante, diante da divergência ora apontada.

6.2 Em que pese constar no Livro Razão a existência de créditos de COFINS não computados, os quais deveriam ser computados na competência de 12/2005, o d. Fiscal Autuante não os considerou quando da apuração das supostas divergências entre a escrituração contábil, DCTF's e DACON's, devendo ser realizada perícia para identificação dos referidos créditos de COFINS;

6.3 A realização da perícia se faz necessária para apuração do faturamento da competência de 12/2005, bem como dos créditos de COFINS a serem computados, tudo isso buscando alcançar o princípio da verdade material, norteador dos processos administrativos. A Impugnante desde já se põe à disposição para entregar sua escrituração contábil tão logo seja intimada, para que seja verificada de forma acurada pelo d. Perito, Porém, de logo já apresenta as DACONS e DCTFs onde registra os valores divergentes da Autuação (docs. 03 e 04). Indica perito e formula quesitos (fl. 60);

6.4 O lançamento em apreço, levado a efeito pelo fisco Federal, funda-se em evidente nulidade, visto que não há valores devidos, inexistindo, assim, constituição válida do lançamento;

6.5 Consoante consta no Termo de Verificação, o contribuinte apresentou o Razão da conta contábil nº 21116001, referente ao COFINS a recolher. O d. Fiscal Autuante elaborou planilhas apontando divergências entre os valores constantes na escrita contábil da ora Impugnante e os informados na DCTF's;

6.6 Ocorre que a majoração da multa é totalmente indevida, uma vez que, conforme "Protocolo de Recebimento de Documentos"(doc.05), em anexo, quando regularmente intimada a ora Impugnante apresentou todos os Livros e DCTFs requeridos no Termo de Intimação Fiscal(doc.06), fornecendo, assim, toda a sua escrituração contábil fiscal, não se abstendo em nenhum momento de fornecer informações à Fiscalização. Não constituindo qualquer obrigação do contribuinte, em nenhuma lei previsto, comentar planilha de fiscal. Sua obrigação é apresentar informações fiscais, livros e declarações contábeis, o que de pronto sempre foram prestadas. Desta feita, padece de irregularidade a aplicação do inc. I, do §2º, do art. 44 da Lei 9.430/1996, não devendo, portanto, ser majorada a multa pelo fato de terem sido apresentadas todas as informações requisitadas.

6.7 Por fim, convém esclarecer que a 1º Turma da Câmara Superior do Conselho de Recursos Fiscais CARF fixou entendimento no sentido da impossibilidade da incidência dos juros sobre a multa, consoante notícia recentíssima do jornal "Valor Econômico". No caso em tela, o valor da multa foi atualizado pela taxa SELIC, o que não poderia ter ocorrido, vez que os juros só devem incidir sobre o principal e não sobre a multa, como o fez o presente auto de infração, devendo, ainda, ser expurgado do montante da multa o valor referente aos juros;

6.8 Quando da constituição do crédito tributário, o d. Fiscal Autuante não considerou os valores declarados na contabilidade da Autuada, conforme o Recibo de Entrega de DCTF em anexo (doc.7), identificando, ainda, um valor de faturamento maior do que o constante no Livro Razão e não considerou os créditos a serem computados em 12/2005, por consequência, lavrou o Auto de Infração com valores indevidos. Assim, cumpre a Impugnante demonstrar as insubsistências encontradas no presente lançamento;

6.9 O d. Fiscal Autuante em análise da escrituração contábil da Impugnante verificou uma suposta divergência entre o valor escriturado e os informados em DCTFs. No entanto, deixou de considerar elementos fundamentais ao cotejo, quais sejam o faturamento, no valor de R\$ 3.425.300,00 (três milhões quatrocentos e vinte e cinco mil e trezentos reais) e os créditos de COFINS a serem computados em 12/2005, no montante de R\$ 36.578,13 (trinta e seis mil quinhentos e setenta e oito reais e treze centavos) apenas em dezembro não considerando o acumulado. Assim, a lavratura deste Auto de Infração fora ensejada apenas pela apuração equivocada do d. Fiscal Autuante que além de não ter considerado os valores a serem computados a título de crédito, desconsiderou as informações sobre o faturamento do Contribuinte;

6.10 Sendo assim, a Impugnante cumpriu com suas obrigações, uma vez que apresentou as escrituração contábil ao d. Fiscal Autuante onde contava faturamento menor e créditos não considerados pelo Fiscal, restando, portanto, insubsistente o Auto de Infração, posto que não existe. Ademais, não foi apresentada planilha, ou qualquer cálculo, no qual fosse possível vislumbrar a divergência apontada entre o valor escriturado e as DCTFs. O d. Fiscal Autuante limitou-se a afirmar a existência da suposta divergência, sem indicação dos valores que não foram informados, apenas o montante total;

6.11 Diante do exposto, o Auto de Infração ora impugnado resta eivado de nulidade posto que além da ausência de constituição válida do lançamento, não há clareza, bem como restam ausente a sua liquidez e certeza.

7. É o relatório.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-35.178 em 08/12/2011 (e-folhas 208/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Somente será considerado nulo o lançamento, se presente qualquer uma das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

ATOS PRATICADOS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Para fins de lançamento e aplicação de penalidade somente podem ser considerados pela fiscalização os atos praticados antes do início do procedimento fiscal, pois a partir daí é que o contribuinte tem sua espontaneidade excluída (art. 7º do Decreto n. 70.235/72 e art. 138 do CTN). A retificação de DCTF e DACON, uma vez efetuadas no curso de procedimento fiscal, não são hábeis para infirmar o Auto de Infração.

IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. PROVAS.

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para a revisão do lançamento.

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

De acordo com a legislação tributária, é cabível o agravamento da multa de ofício nos casos em que a intimação para prestar esclarecimentos não é atendida, entendida essa falta como o comportamento da contribuinte que não explica, não elucida, não torna claro ou compreensível o motivo do não atendimento daquilo que é solicitado na intimação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A diligência se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada cientificada do Acórdão em 04/07/2012 (e-folhas 224/ss), interpôs Recurso Voluntário em 31/07/2012 (e-folhas 228/ss), onde repisa os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação.

O processo digitalizado foi sorteado e, posteriormente, distribuído a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Preliminar

Da alegação de cerceamento do direito de defesa

A Recorrente alega que teria havido cerceamento do seu direito de defesa uma vez que a decisão recorrida indeferiu o pedido de perícia.

Não assiste razão a Recorrente.

No que concerne à produção de prova pericial é oportuno ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, permite a autoridade julgadora indeferir a perícia eventualmente solicitada, quando entendê-la prescindível, sem que se configure tal fato cerceamento do direito de defesa. A perícia reveste-se das características de atividade de apoio ao julgamento e serve à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de questão controversa.

Compulsando-se os autos verifica-se que a Recorrente foi intimada pela fiscalização (Termo de Intimação Fiscal lavrado em 27/10/2010) para apresentar devidas justificativas em relação às diferenças apuradas entre os valores informados em DCTF e os constados no livro Razão, para o mês de dezembro de 2005, contudo ficou-se silente, não apresentando as justificativas solicitadas pela fiscalização.

Deste modo, é certo que o processo deve ter um ritmo, deve andar para frente, sendo que cada fase tem sua finalidade própria. A fase de apresentação de provas já foi superada. Agora, na fase recursal já não mais é o momento próprio para apresentação ou produção de provas.

Neste sentido, interessante citar abalizada lição de Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini, *in* “Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal” (livro A Prova no Processo Tributário, Dialética: São Paulo, 2010, p. 51), vejamos:

(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em

outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.” (grifamos)

A Recorrente, ao que me parece, questiona (e discorda!) dos argumentos utilizados no voto condutor da decisão de primeira instância para fundamentar sua decisão. Portanto, não é o caso suscitar a nulidade da decisão (que está corretamente motivada), mas de questionar os argumentos utilizados em sua fundamentação, o que se faz em sede do mérito. É perfeitamente possível que se discorde da decisão, como efetivamente ocorre com a ora Recorrente, entretanto, dessa discordância não pode levar a nulidade da decisão.

Não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Da insuficiência no recolhimento da Cofins

Conforme relatado, o lançamento de ofício foi efetuado pelo fato de a autoridade fiscal constatar falta de recolhimento da Cofins, no mês de dezembro de 2005, em apuração realizada quando confrontados os valores escriturados no livro Razão (conta contábil nº 21116001 – Cofins a recolher), apresentado pela própria Recorrente, com os valores informados em DCTF.

Como bem destacou a decisão recorrida, consta dos extratos da DCTF e DACON (fls. 41, 176 a 191) que os valores lançados não haviam sido declarados em DCTF, quando do início do procedimento fiscal, e nem tampouco haviam sido informado em DACON.

Comprova a insuficiência no recolhimento da contribuição o fato de a Recorrente ter apresentado/transmitido as DCTF e DACON retificadoras em **13/12/2010** (fls. 173, 174, 175 e 192 a 207), portanto, após o início da ação fiscal, em **08/12/2009**, e, também, **após a ciência do auto de infração**, que ocorreu em **26/11/2010** (fl. 54).

É de concluir-se, portanto, que os atos efetuados pelo contribuinte foram feitos posteriormente ao início da fiscalização, de modo que não estava ele amparado pelo instituto da espontaneidade.

Quanto ao valor lançado no auto de infração é de se observar que foi extraído do próprio livro Razão apresentado pela Recorrente, portanto, de sua escrituração contábil fiscal.

Destarte, caberia à Recorrente demonstrar e comprovar que o valor por ela informado (constante de seu livro Razão), quando da execução do procedimento fiscal, não seria o correto. Contudo, em seu recurso resigna-se a tecer considerações genéricas sem juntar elementos probantes capazes de confirmar suas alegações.

Em nosso ordenamento jurídico, como prescreve o artigo 333, do CPC – Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário, o ônus da prova incumbe a ambas as partes. Esse artigo estabeleceu um regramento, destinado ao julgador, possibilitando que possa tomar uma decisão em desfavor daquela parte que não desempenhou bem a sua função de provar. A Recorrente deveria comprovar suas alegações, com base em documentos e livros fiscais, de modo a evidenciar e corroborar o seu direito e não tentar transferir ao Fisco o dever de comprovar as suas alegações (da Recorrente). Atribuir ao Fisco este dever é subverter as atribuições das partes na relação processual. Não cabe ao Fisco, e muito menos às instâncias julgadoras, suprir deficiências probatórias da parte/autora.

A Recorrente quando intimada para justificar a insuficiência do pagamento da Cofins, não se manifestou e nem apresentou documentos necessários para infirmar os fatos apurados pela autoridade fiscal.

Entendo que o Recorrente tem, em sua plenitude, o direito ao contraditório e à ampla defesa, entretanto, isso não implica em utilizar estratégias diversos para protelar o desfecho do processo, na medida em que durante a fase de fiscalização não atende às solicitações da fiscalização e em outro momento, já na fase processual, alega que o seu direito está sendo cerceado ou que agora, nesta fase, seria necessária a realização de perícia contábil para provar o seu direito.

Em conclusão, correta a cobrança do tributo devido e não declarado, à época da realização do procedimento fiscal.

Do agravamento da multa de ofício aplicada

No caso em tela, a multa de ofício foi agravada pelo fato de a Recorrente não ter atendido ao Termo de Intimação, lavrado em 28/10/2010, quando a autoridade fiscal solicitou que fossem apresentadas as justificativas para as divergências constatadas entre os valores lançados em sua escrituração contábil-fiscal e aqueles constantes da DCTF, assim como os documentos que deram suporte aos valores escriturados.

A Recorrente não apresentou as informações e documentos solicitados.

Tais fatos estão plenamente comprovados nos autos (vide e-folhas 12 a15 dos autos).

Deste modo, uma vez constada a falta de recolhimento do tributo cabível a aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que deve ser agravada pelo fato de a Recorrente não ter atendido a intimação, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos e/ou documentação, nos termos do disposto no § 2º do mesmo artigo, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I- prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

Quando aos juros sobre a multa de ofício

A Recorrente questiona, ainda, a cobrança dos juros Selic exigidos sobre a multa de ofício, por entender que não há previsão legal para a sua incidência.

Discordo deste entendimento.

A meu ver, há previsão legal para a cobrança. Vejamos, inicialmente, o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 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 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.

(grifamos)

Os defensores da tese da não aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de “tributos e contribuições”, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, alegam que deve ser feita uma interpretação literal do texto normativo.

Discordamos deste entendimento, até porque a interpretação literal, na maioria das vezes, é apenas o ponto de partida para a construção dos sentidos da norma a ser aplicada. Não devemos desprezar a expressão “**decorrente de**”, aposta antes dos vocábulos “tributos e contribuições”, constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Deste modo, a melhor leitura que se deve dar à expressão “decorrentes de tributos e contribuições”, a meu sentir, refere-se aos débitos “cuja **origem** remonta de tributos e contribuições”.

A multa de ofício **decorre** do não pagamento do tributo! Diferente seria se o citado artigo 61 prescrevesse que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”. Não foi essa, a meu ver, a intenção do legislador. Não devemos, portanto, interpretar o dispositivo legal desprezando o sentido da expressão “decorrente de”, constante do texto em vigor.

E mais, uma interpretação exclusivamente literal não é a mais adequada como leciona Paulo de Barros Carvalho (*in* Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 201): “O critério sistemático da interpretação envolve os três planos (sintático, semântico e pragmático) e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante supõe os anteriores. É assim, considerado o método por excelência”.

Se fizermos uma interpretação teleológica, pautada na finalidade do dispositivo legal, ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. As multas encerram em si duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte que cometeu o ilícito tributário, bem como os demais contribuintes, será compelido a não repetir tal conduta juridicamente indesejada. Tem-se, assim, que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício.

Em outro giro, se fizermos uma interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, também chegaremos à conclusão que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício. Vejamos.

Não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, “nasce” para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa. Por ocasião da constituição do crédito tributário, pelo lançamento de ofício, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, composto do tributo e devidos acréscimos legais (juros de mora + multa de ofício), nos termos do que prescreve o artigo 113/CTN. Como se observa, a partir do lançamento, o tributo e a multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor

será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total. Em outras palavras, não é lógico que apenas o valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo - crédito tributário.

Como dispõe o artigo 139 do CTN, o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária. Após o lançamento, tributo e multa convolam-se em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

Conclui-se, assim, que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre o crédito tributário, incluindo-se nesta rubrica, como argumentado, a multa de ofício. O § 1º do artigo 161 prescreve que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso. E a lei dispôs de forma diversa. O artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, determina que sobre os débitos incida juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º (juros equivalentes à Taxa Selic), 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.

Entendo que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação esta que harmoniza os diversos dispositivos do CTN.

Acrescente-se, ainda, que a legislação ordinária (*ex vi* artigo 43, parágrafo único e 61, Lei nº 9.430/96) de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários, *verbis*:

*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.*

Neste sentido, convém transcrever julgados do Superior Tribunal de Justiça que já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MULTA PUNITIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ. 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, em 14/09/2009)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles citamos os seguintes:

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.

(Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

(Acórdão 103-22197, de 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva)

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 19515.003662/2010-40
Acórdão n.º **3202-001.398**

S3-C2T2
Fl. 272

CÓPIA