



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

Processo n° 19515.006646/2008-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.011 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSAMÉRICA FLATS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. POOL HOTELEIRO. ADN 14/2004. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE.

A relação jurídica que têm entre si a empresa administradora do pool hoteleiro e os proprietários das unidades imobiliárias no sistema de pool corresponde plenamente à definição de SCP no art. 991 do Código Civil, independentemente da forma de contratação que formalizarem. Dado que inexistente qualquer inovação no ordenamento jurídico com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 14/2004, este tem caráter interpretativo e pode ser aplicado retroativamente, nos termos do art. 106 do CTN.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.

As SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, ressalvadas as hipóteses de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, desde que atendidas as formalidades legais.

MULTA ISOLADA.

Uma vez encerrado o período fiscal, na esteira do entendimento da CSRF, não cabe a exigência da multa isolada por falta de recolhimentos das estimativas mensais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE
 Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/11/2013 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 23/11/2013

por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 14/11/2013 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Ass

inado digitalmente em 24/11/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 03/12/2013 por PL

INIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 04/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação à ausência de tributação de Sociedade em Conta de Participação, nos termos do relatório e voto proferidos pela relatora neste ponto. Vencidos, neste ponto, os Conselheiros Rafael Correia Fuso, o qual redigirá Declaração de voto e Geraldo Valentim Neto, e, por maioria, em dar provimento ao recurso em relação à ausência de cobrança de multa isolada sobre estimativas, à ausência de cobrança de juros sobre multa de ofício e à decadência do direito de cobrança da multa isolada, nos termos do voto vencedor. Vencidos neste ponto os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Donassolo. Designado para redigir o voto vencedor neste ponto o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, tendo participado, em seu lugar, o Conselheiro Rafael Correia Fuso.

(assinado digitalmente)

Plinio Rodrigues Lima – Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno – Redator designado

(assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso – Declaração de voto

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou improcedente a impugnação. Por bem descrever os fatos de interesse ao deslinde da lide, transcreve-se, com a vênua do colegiado, o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ –, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e de Multa Isolada pela Falta de Recolhimento das Estimativas Mensais de IRPJ e de CSLL, conforme Autos de Infração (fls. 1677/1685) e Termo de Constatação Fiscal - TCF (fls. 1658/1661 – Anexos 1 a 15 – fls. 1662/1676), que os integram.

A Fiscalização, conforme se extrai da leitura do Termo de Constatação Fiscal, verificou que a empresa fiscalizada tem por objeto social prestar serviços de administração de bens (item 7 do TCF), no caso locar imóveis para uso de terceiros, no forma de “pool”, não sendo proprietária das unidades autônomas de cada condomínio, que consta como filial (tabela do item 4 do TCF).

Para o Ano-Calendário de 2003 – Exercício 2004 - a tributação escolhida pela empresa autuada se deu pela sistemática do lucro real, com apuração anual do IRPJ e da CSLL, sendo os resultados fiscais originários da consolidação dos resultados da matriz com suas filiais (item 4 do TCF).

*A Fiscalização concluiu que a situação encontrada se enquadra no disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 04, de 04/05/2004, do Secretário da Receita Federal, no qual a administradora (empresa hoteleira) é sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios ocultos. E que os valores escriturados pela Interessada como despesas na **conta contábil 808000 – Remuneração Participante** – são os resultados tributáveis de cada uma das SCP – Sociedades em Conta de Participação, e não poderia se pretender fossem adequadamente tributados nas pessoas físicas (item 13 do TCF), quando de sua distribuição, em prejuízo ao Fisco, conforme fundamentado nos itens 13 e 14 do TCF, o qual abaixo se reproduz:*

13. — *De fato, a distribuição dos resultados para serem tributados nas pessoas físicas ocorre sempre em prejuízo ao Fisco como podemos destacar:*

na pessoa física, pode não ocorrer tributação se o pagamento estiver na faixa de isenção, ou ocorrer tributação à alíquota de 15% ou 27,5%, enquanto que na pessoa jurídica (SCP) a tributação seria de 24% (15% de IR e 9% de CSLL) ou

aproximadamente 34% (15% de IR, 10% de adicional do IR e 9% de CSLL);

conforme se verifica da escrituração do contribuinte, apresentada em atendimento ao item I do Termo de Intimação Fiscal nº 04, na maioria das remunerações pagas aos participantes não há incidência do imposto de renda (faixa de isenção);

mesmo nos casos em que houve retenção do imposto de renda sobre os pagamentos aos participantes, não há a garantia de tais valores ficaram nos cofres públicos vez que o contribuinte, pessoa física, poderia restituir tais valores em sua declaração de ajuste anual;

o resultado apurado na conta 808000 Remuneração do Participante tem como contrapartida a conta 204000 Remuneração a Pagar; assim, nem todo resultado positivo de um determinado mês é distribuído aos integrantes do pool, pois a conta Remuneração a Pagar modula um saldo mínimo mantido na conta para poder amortizar os resultados negativos porventura apurados em outros períodos;

14. — Pelos motivos apontados, não há como deixar de tributar os resultados das diversas SCP em detrimento à possível ocorrência de tributação na pessoa física do participante, e nem mesmo, abater, dos valores devidos pelas SCP, os valores porventura retidos na fonte sobre os pagamentos efetuados aos participantes;

Assim, tributou-se os resultados das diversas SCP na sócia ostensiva – Transamérica Flats Ltda. – que deixaram de ser recolhidos, no encerramento do ano-calendário de 2003, e procedeu-se ao lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme demonstração constante dos Anexos ao TCF de nºs 1 a 15 (fls. 1662/1676).

A empresa tomou ciência das autuações em 03/11/2008 (fls. 1661, 1680 e 1685) e contra ela se insurgiu, por meio de seus procuradores (fls. 1758/1800 – doc. 02), em 03/12/2008, com os seguintes argumentos de defesa, acompanhados de jurisprudência e doutrina com vistas a sustentar seu posicionamento e conclusões:

A) DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A.1) DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA IRRETROATIVIDADE

- A autuação seria nula em razão de ofensa aos princípios da legalidade e da irretroatividade. Argúi que a aplicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 14, de 04/05/2004 seria ilegal, concluindo sua explanação da seguinte forma, in verbis:

16. Portanto, em vista da existência de uma relação contratual de prestação de serviços, tipicamente caracterizada pelo conceito civil, não se pode presumir a existência de uma sociedade em conta de participação, sob pena de se usar uma ficção jurídica para servir como base de tributação, o que é expressamente vedado pela legislação tributária.

- Tendo criado nova condição de tributação inexistente antes de sua edição, o ADI 14/2004 é ilegal e inconstitucional, pois fere o previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN, que prevêem a necessidade de lei para tanto. Ademais, só poderia ser aplicada a partir de sua publicação no Diário Oficial, em 05/05/2004, em obediência ao princípio da irretroatividade, insculpido no art. 150, III, da CF. Faltaria, então ao ato administrativo de lançamento – Auto de Infração – pressuposto de validade em um “motivo”. O suporte da autuação é um ato normativo (ADI 14/2004) que inexistia ao tempo dos fatos imputáveis.

- A persistência do vício incorrido pela D. Autoridade Fiscal no lançamento não se coaduna, de modo algum, com a garantia da ampla defesa inserta no art. 5º, LIV e LV, da CF.

A.2) DA NULIDADE DA BASE DE CALCULO E DO AUTO DE INFRAÇÃO

- Por outra vertente, e por amor ao debate, se fosse aplicado o ADI 14/2004, teriam que ser consideradas as perdas apuradas (Conta nº 780002 – apuração perdas ano 2003) no período, quando do cálculo do montante devido, como demonstrariam os balancetes e as planilhas elaboradas pela Impugnante (Docs. 04 e 05). É evidente a nulidade do lançamento realizado, em razão do cálculo incorreto do montante devido, pois em desrespeito ao disposto no art. 142 do CTN (jurisprudência com vistas a corroborar o alegado transcrita às fls. 1746/1747 – parágrafo 53 da impugnação).

- Ademais, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado à Impugnante a tributação pelo lucro presumido, nos termos da Instrução Normativa nº 31/2001, por ser situação mais benéfica ao contribuinte, consoante se observa dos cálculos efetuados, com a segregação das contas de cada condomínio de flats administrado pela Impugnante, para apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, não sendo impeditivo que a utilização do regime de lucro presumido no que tange às contas individualizadas de cada SCP (para cada um dos flats ou condomínio de flats administrados, a Impugnante teria sócios diferentes, razão pela qual seria constituída uma SCP para cada caso). Pontue-se que tanto as receitas e despesas, como os ativos (disponibilidades, bens e serviços), os passivos (obrigações) e patrimônio líquido da SCP devem ser contabilizados de forma descentralizada em relação à contabilidade do sócio ostensivo. Sendo o sócio ostensivo a Impugnante, cada por ela formada com os proprietários dos flats, sócios ocultos, constituiriam uma nova sociedade em conta de participação, com escrituração

contábil diversa e até mesmo com regime diverso de apuração do imposto de renda.

- Em face da total e indiscutível imprecisão do lançamento realizado, há apenas uma possibilidade a ser considerada: a decretação de sua nulidade.

B) DO MÉRITO — DA REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA IMPUGNANTE

- A receita advinda de “Taxa de Administração” não é parte da autuação e já foi tributada, como ressalvado pela D. Autoridade Fiscal, bem como o IRRF devido na distribuição das receitas advindas dos flats de sua administração (planilha exemplificativa – doc. 06). Regular a situação da Impugnante, deve ser decretada improcedente a autuação.

C) DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 44, § 1º, INCISO IV, DA LEI Nº 9.430/96

- A multa de ofício de 50% sobre os valores devidos a título de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, somente poderia ser imposta dentro do ano-calendário em que ocorrida a falta de recolhimento mensal.

- No presente caso, o lançamento, para que tivesse validade, deveria ter sido efetuado ao final do ano-calendário em que a falta tivesse ocorrido (2003), entendimento esse adotado pelo E. Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 103-23056, Data de Sessão – 13/06/2007).

- Ademais, se a fosse apurado o imposto com base no lucro presumido, a multa combatida perderia seu objeto, haja vista a ausência de estimativa mensal.

D) DA IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS

- A aplicação da multa de ofício de 75% (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96) e da multa de ofício 50% descrita no 44, inciso II, alínea “b”, da mesma lei, que incidam sobre a mesma base de cálculo não é possível, conforme se verificaria dos Acórdãos nº 102-47308, 25/01/2006; 103-22405, 26/04/2006; 106-16389, 23/05/2007; 106-16008, 06/12/2006; 106-16487, 13/09/2007, concluindo nos seguintes termos:

71. *Desta feita, uma vez que, tanto a multa de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, alínea “h” da Lei n.º 9.430/96, como a multa de 75% prevista no inciso I, do mesmo artigo, trazem em se bojo a intenção de punir o sujeito passivo da obrigação tributária e descumpriu dever legal, resulta incontestemente a impossibilidade da cumulação de ambas, vez que as duas possuem a mesma natureza, punitiva, bem como estão sendo calculadas sobre a mesma base.*

72. Portanto, resta patente a necessidade cancelamento da penalidade aplicada tendo em vista sua concomitante à aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", do art. 9.430/96.

III- DO PEDIDO

- Face às razões apresentadas, a Impugnante postula o conhecimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito supostamente devido.

À fl. 2732, a Autoridade Preparadora anexou "a impugnação tempestiva de fls. 1365 a 2340, recebida em 03 de dezembro de 2008" e propôs "o encaminhamento à DRJ/SPO I/SECOJ para prosseguimento."

Observe-se que o presente processo era originalmente em papel, tendo sido digitalizado, razão pela qual a numeração das folhas anteriormente manual passou a ser eletrônica, não havendo correspondência, direta, entre elas. As folhas indicadas nesse Relatório e também no Voto abaixo, são oriundas da numeração eletrônica. Não é o caso do trecho copiado do despacho de fl. 2732, que indica a antiga numeração, quando o processo era em papel.

A decisão de primeira instância considerou o lançamento parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ATO NORMATIVO DE NATUREZA INTERPRETATIVA VIGENTE. RETROATIVIDADE DE NORMA INTERPRETATIVA. NÃO APRECIÇÃO DE ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL.

Em se tratando de norma de natureza interpretativa vigente, sua aplicação dá-se de forma retroativa, conforme prescrição contida no Código Tributário Nacional, estando vedado à instância administrativa manifestar-se sobre a sua constitucionalidade e ou legalidade.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE PLEITEAR NULIDADE DE AUTUAÇÃO SOB A ALEGAÇÃO DE IMPRECISÃO DO LANÇAMENTO.

Os casos de nulidade no âmbito do contencioso administrativo tributário federal estão circunscritos às situações previstas na legislação de regência, sendo que as incorreções, irregularidades ou omissões, que não implicarem em cerceamento de defesa, podem ser corrigidos no curso do processo administrativo instaurado pela defesa apresentada pelo sujeito passivo. Questões de mérito oriundas de lançamentos de

ofício devem ser analisadas enquanto tais e não geram a anulação da autuação, mas sim a correção dentro dos limites do contencioso.

DA BASE DE CÁLCULO - LUCRO REAL VERSUS LUCRO PRESUMIDO.

O lucro presumido se dá por opção na forma da legislação e não pela verificação, posterior ao ano-calendário, de que seria mais benéfica, quantitativamente, que a apuração do IRPJ e da CSLL na forma do lucro real. No caso da apuração anual, a multa de ofício isolada sobre estimativas devidas e não pagas é devida na forma da legislação vigente.

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DEVIDAS MENSALMENTE. LEGALIDADE.

A aplicação da multa de ofício isolada sobre estimativas devidas e não pagas é cabível mesmo se houver apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativo de CSLL, podendo ser lançada no curso do ano-calendário ou após o seu encerramento. Não se pode falar em duplicidade de penalidade em razão de existir multa de ofício vinculada sob o imposto e contribuição apurados no encerramento de exercício. Cada uma dessas penalidades visa proteger um bem jurídico distinto - não pagamento das estimativas durante do ano-calendário e do imposto ou contribuição devido no encerramento do exercício - e são cabíveis e não podem ser afastadas. Ademais, em se tratando de norma vigente e cuja aplicação decorre de ato normativo e ato legal, é vedado aos julgadores afastar sua vigência.

MULTAS DE OFÍCIO ISOLADAS SOBRE AS ESTIMATIVAS DEVIDAS E NÃO PAGAS. APURAÇÃO. RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS.

A opção de apurar as estimativas com base em balancetes de redução e/ou suspensão se faz no curso do ano-calendário e não após o encerramento do exercício. Na ausência da opção a multa isolada sobre as estimativas devidas e não pagas deve ser aplicada sobre o montante devido a título de estimativas apuradas sobre a receita bruta e acréscimos. Não há, no entanto que se agravar o valor já lançado.

DA BASE DE CÁLCULO. IRPJ E DA CSLL APURADA AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO. PERDAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Não se pode falar em considerar alegadas perdas haja vista a ausência de comprovação de sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL devidos no encerramento do período de apuração anual.

DECISÃO

1) devem ser MANTIDOS INTEGRALMENTE o IRPJ e a CSLL lançados, bem como as multas de ofício vinculadas de 75%

sobre o lucro apurado em 31/12/2003, na figura da sócia ostensiva, nos termos do ADI SRF nº 14/2004; e, 2) devem ser PARCIALMENTE MANTIDAS AS MULTAS ISOLADAS DE 50% sobre as estimativas mensais devidas mensalmente, pelas sócias ocultas, e não pagas, também em razão da aplicação do ADI SRF nº 14/2004, nos montantes abaixo demonstrados:

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 13/01/2012 (fl.2827), apresentou recurso voluntário ao CARF, em 13/02/2012 (fls.2829 e ss.), em que pede, em síntese:

Preliminarmente, (i) a insubsistência do lançamento por fundar-se em presunções; (ii) a ilegal inversão do ônus da prova; (iii) a preterição do direito de defesa acarretada pela insubsistência dos AI.

No mérito, aponta (i) a falta de embasamento legal dos AI, porquanto pretende a autoridade fiscal, a partir de uma ficção jurídica, presumir a existência de uma SCP, e criar obrigação tributária na ausência de lei, por meio do ADI nº 14/2004; (ii) a ilegal retroação do ADI nº 14/2004; (iii) a possibilidade de afastamento de normas infralegais reputadas ilegítimas; (iv) se admitida a possibilidade da recorrente figurar como sócia ostensiva nas presumidas SCP, deve ser-lhe garantida a opção da tributação pela forma menos onerosa, qual seja, tributação pelo lucro presumido, na forma do disposto na IN nº 31/01; (v) a necessária retificação da base de cálculo apurada para: (i) computar as perdas apuradas (conta 780002) no período; (ii) computar valores das taxas de administração pagos à recorrente como despesas da SCP e dedutíveis das base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (iii) abater o IRRF.

Subsidiariamente, argui: (a) inaplicabilidade da multa isolada, ante à impossibilidade de: (1) concomitância com a multa de ofício; (2) em caso de apuração de balancete de suspensão/redução; (3) apuração fora do ano calendário da infração; (b) descabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício. Na tribuna, o patrono do contribuinte aponta a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2003.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e conforme a legislação, devendo ser conhecido.

PRELIMINARES

Preliminarmente, a recorrente sustenta que a autuação se deu com base em meras presunções, com fundamento no ADI nº 14/2004, aplicado, de forma retroativa, em relação a fatos geradores que ocorreram no ano-calendário de 2003. Aduz que a autoridade fiscal simplesmente presumiu a existência de uma SCP, sem considerar a verdade dos fatos, para justificar a tributação das receitas decorrentes dos alugueis dos empreendimentos. Aponta a superficialidade da fundamentação, com simples menção ao ADI nº 14/2004, e o fato da recorrente prestar serviços de locação de imóveis para uso de terceiros, sob a forma de pool. Contudo, a autoridade fiscal teria deixado de evidenciar a existência de uma SCP. Segundo ela, isso torna o lançamento contrário ao art. 142 do CTN, por ausência das provas da alegação, vez que inexistente a alegada SCP, nem prova de que a recorrente tinha a intenção de participar de uma.

Aponta, ainda, a ilegal inversão do ônus da prova, por não ser razoável que o Fisco exija do contribuinte a realização de prova negativa.

A recorrente também sustenta a preterição do direito de defesa pela insubsistência dos autos de infração por não ter pleno e irrestrito conhecimento da acusação contra si formulada. Afirma que não basta basear-se o lançamento no ADI n. 14/04, quando os documentos que o suportam não comprovam qualquer infração legal.

Como se vê, toda a argumentação da recorrente sob a forma de preliminar confunde-se com o mérito.

Dadas as razões constantes da impugnação e do recurso voluntário, é evidente que o contribuinte bem compreendeu os motivos do lançamento e contra eles se manifestou, inexistindo, assim, causa de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, a autuação preenche os requisitos do art. 142 do CTN. A autoridade fiscal cumpriu o dever de lançar, sob pena de responsabilidade funcional, aplicando o ato declaratório interpretativo, uma vez que está vinculada aos atos editados pela Receita Federal do Brasil. A possibilidade ou não de aplicação da norma ao caso concreto é matéria de mérito, pelo que se consideram prejudicadas as preliminares apontadas. Com isso, passa-se ao mérito.

MÉRITO

Da falta de embasamento legal à autuação

A recorrente sustenta que o ADI nº 14/04, em que se fundamenta o lançamento, não possui base legal e, ainda, não poderia ser aplicado retroativamente. Discorda

do entendimento dado pela autoridade fiscal e pelo julgador de piso de que essa norma possui caráter meramente interpretativo.

A redação do ADI SRF nº 14/2004 é a seguinte:

Dispõe sobre a tributação das atividades do sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de pool hoteleiro.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista o disposto nos arts. 148, 149, 254, 654, 662 e 666, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), o disposto no caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações do artigo 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com as alterações do art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e no art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo nº 19615.000103/2003-21, declara:

*Artigo Único. No sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de **pool hoteleiro**, constitui-se, **independente de qualquer formalidade, Sociedade em Conta de Participação (SCP) com o objetivo de lucro comum**, onde a **administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios ocultos.***

*§ 1º As **SCP** são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto de Renda, e, como tais, são contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

§ 2º Na apuração das bases de cálculo do imposto e das contribuições referidas no § 1º, devidas pela aludida sociedade, bem como na distribuição dos lucros, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

*§ 3º São receitas ou resultados próprios da SCP, exemplificativamente, sujeitando-se às normas de tributação específicas do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: as diárias, semanadas ou alugueis, relativos às unidades integrantes do pool hoteleiro, inclusive de áreas de restaurantes, salão de convenções, lojas, etc., também integrantes do sistema de locação conjunta; os preços dos serviços prestados, os impostos e taxas incidentes sobre os imóveis, e os demais encargos locatícios, se cobrados, pela **administradora, destacadamente das diárias, semanadas ou alugueis, as indenizações recebidas por extravios e danos***

causados às unidades; as multas e juros de mora; o resultado das aplicações dos saldos financeiros da sociedade.

§ 4º É a administradora (empresa hoteleira), na qualidade de sócia ostensiva, a responsável pelo recolhimento do imposto e das contribuições devidas pela SCP, sem prejuízo do recolhimento do imposto e das contribuições incidentes sobre suas próprias receitas ou resultados.

§ 5º Deverão ser observadas as demais normas específicas da legislação do imposto de renda e das contribuições sociais, aplicáveis às SCP.

A legislação tributária prevê a tributação da Sociedade em Conta de Participação (SCP) nos seguintes dispositivos:

Art.148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art.149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

As regras da sociedade em conta de participação (SCP) estão previstas nos arts. 991 a 996 do Código Civil Brasileiro:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

De acordo com a lei civil, a SCP é um tipo de sociedade simples que não precisa de forma jurídica própria, onde o sócio ostensivo a representa e os sócios ocultos não aparecem nem assumem qualquer responsabilidade perante terceiros. Por não requerer qualquer tipo de formalidade para a sua constituição, a SCP assume, na figura do sócio ostensivo, toda a responsabilidade perante terceiros. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

“COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO. Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.” (STJ, RT VOL.:00797 PG:00212)

A seara tributária segue a mesma linha, com a tributação no sócio ostensivo, consoante a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes:

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - Os resultados da sociedade em conta de participação devem ser apurados em separado dos da própria pessoa jurídica que é o sócio ostensivo. (Acórdão n. 108-06.134)

IRPJ - CSLL - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – Compete ao sócio ostensivo, a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e

recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação. O lucro distribuído ao sócio não pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Acórdão n. 108-06207)

Consoante o art. 992 do CC, a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

A atividade constitutiva do seu objeto social (que nem precisa estar escrito em lugar algum) é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua responsabilidade, recebendo os sócios participantes (ou "ocultos") os resultados correspondentes.

Sabe-se que o pool hoteleiro é um sistema associativo no qual os proprietários de unidades de um empreendimento imobiliário destinam as mesmas para a exploração hoteleira.

O contrato de pool hoteleiro define e determina todos os direitos e obrigações entre as partes, inclusive a administração hoteleira, com seu plano de contas e forma de distribuição dos resultados, fundos de reserva, taxa de administração etc.

A autoridade fiscal verificou o contrato de prestação de serviços de administração de bens firmado entre a recorrente e os proprietários das unidades, destacando:

Cada uma dessas filiais é um empreendimento hoteleiro da qual a empresa Transamérica Flats Ltda não é proprietária, mas uma prestadora de serviços de administração de bens no sistema pool de locação, conforme contrato celebrado com os proprietários das unidades existentes em cada condomínio, cujo modelo do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Administração de Bens e Outras Avencas, foi apresentado a esta fiscalização em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 04, lavrado em 07/03/08;

O modelo juntado aos autos (Fls.576e ss.) prevê, dentre os direitos e deveres da TRANSAMÉRICA que:

*4.1.. Caberá A TRANSAMÉRICA implementar, desenvolver e aprimorar o **SISTEMA POOL DE LOCAÇÃO**, com a finalidade de oferecer a **UNIDADE AUTÔNOMA do PARTICIPANTE** para locação ao público em geral;*

*4.2. A TRANSAMERICA deverá demonstrar, mensalmente, ao **PARTICIPANTE**, o **RESULTADO OPERACIONAL** auferido pelo **SISTEMA POOL DE LOCAÇÃO**, indicando a **RECEITA OPERACIONAL**, as despesas, as deduções, e a **REMUNERAÇÃO DO PARTICIPANTE**, quando positivo o **RESULTADO OPERACIONAL**, até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao de apuração, na forma do modelo "Demonstrativo da Remuneração do Participante", que se encontra anexo ao presente **INSTRUMENTO** e que, devidamente rubricado pelas Partes, passa a fazer parte integrante do mesmo ("Anexo I").*

*4.2.1. Sem prejuízo do disposto no item 4.2. acima, a **TRANSAMÉRICA** deverá manter a disposição do*

PARTICIPANTE, a partir do 150 (décimo quinto) dia do mês subsequente, as demonstrações contábeis do **SISTEMA POOL DE LOCAÇÃO** referentes ao mês anterior. O referido documento poder ser solicitado, por escrito, pelo **PARTICIPANTE**.

4.3. A TRANSAMÉRICA obriga-se a efetuar o pagamento da REMUNERAÇÃO DO PARTICIPANTE, quando o RESULTADO OPERACIONAL for positivo, até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao de sua apuração nos termos do item 7.2. do presente INSTRUMENTO.

Como se vê, enquanto os proprietários recebem o resultado da exploração, em decorrência da locação das unidades (apartamentos) e de serviços prestados, descontados os custos e despesas decorrentes da atividade, a administradora fica responsável pela apuração dos resultados a serem compartilhados.

Ora, se a constituição da SCP independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito (art. 992 do CC), e o objetivo social é exercido unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua responsabilidade, recebendo os sócios participantes (ou "ocultos") os resultados correspondentes, verifica-se que é exatamente isto o que se tem no caso dos pools.

Assim, a relação jurídica que têm entre si a empresa administradora do pool hoteleiro e os proprietários das unidades imobiliárias no sistema de pool corresponde plenamente à definição de SCP no art. 991 do Código Civil, independentemente da forma de contratação que formalizarem. A administradora sempre será a sócia ostensiva, enquanto os proprietários sempre serão os sócios ocultos.

Diante disso, fica mais claro ainda que inexistente qualquer inovação no ordenamento jurídico com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 14/04, que tem caráter interpretativo e pode ser aplicado retroativamente, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN.

A recorrente, nesse caso, pede a tributação pela forma menos onerosa, qual seja, o lucro presumido.

De fato, as SCP podem tributar o lucro mediante a opção pelo lucro real (trimestral ou estimado) ou lucro presumido trimestral, conforme se extrai da Instrução Normativa da SRF n.º 31/2001:

Art. 1ª A partir de 1ª de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1ª opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º *O recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela sociedade em conta de participação será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.*

Art. 2º As sociedades em conta de participação que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

Art. 3º O disposto nesta Instrução Normativa não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido previstas na legislação tributária, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.

Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Dessa forma, desde 01/01/2001, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, ressalvadas as hipóteses de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, cabendo ao sócio ostensivo o dever de recolher todos os tributos e contribuições devidos à Receita Federal do Brasil..

Ocorre que a opção pelo lucro presumido é faculdade de contribuinte, que deve manifestá-la com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, a teor do disposto no art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

No momento do lançamento, compete à autoridade fiscal observar o regime de tributação adotado pelo contribuinte, que, no caso concreto, é o lucro real anual. Assim, descabe acatar o alegado pela recorrente.

Sobre a alegação de irregularidade da tributação no que se refere à receita advinda da “taxa de administração”, como bem ressaltado pela decisão recorrida, tal matéria não foi objeto de lançamento. É o que atesta o trecho do TVF (fl.1431):

9. — O preço dos serviços prestados corresponde, dentre outras, receitas da Transamérica Flats Ltda, mas conforme consta no Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Administração de Bens e Outras Avencas, e na resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 09, lavrado em 31/07/08, essa remuneração mensal foi transferida para a empresa Transamérica Comercial e Serviços Ltda, CNPJ 56.548.779/0001-39, que é a emissora das notas fiscais de prestação de serviços;

10. — Desta forma, o prego dos serviços prestados pela empresa Transamérica Flats Ltda, que foram faturados pela empresa Transamérica Comercial e Serviços Ltda, CNPJ 56.548.779/0001-39, acabaram sendo escriturados pelo contribuinte como despesas na conta contábil 828000 Taxa de Administração, para cada um dos empreendimentos, apesar de corresponder a receitas da sócia ostensiva e, portanto, nela (sócia ostensiva) e que deveria ser tributada;

11. — Apesar disso, entendo que não houve lesão ao Erário relativamente tributação dessas receitas da prestação de serviços da sócia ostensiva vez que foram tributadas pela Transamérica Comercial e Serviços Ltda, emissora das notas fiscais fatura de serviços;

Como se vê, o contrato, assim como a contabilidade da recorrente confirmam o *animus societatis*, ou seja, a intenção de se unirem sócia ostensiva (ora recorrente) e sócias ocultas, com um objetivo comum: obter lucros com o empreendimento hoteleiro.

Sendo assim, nega-se provimento ao recurso nessa parte.

Da multa isolada

A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

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

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Enquanto isso, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto.

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entende-se que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador

do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

Entende-se que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que não se verificou no presente caso.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nesse sentido, o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Da decadência da multa isolada

Tendo sido arguída pelo patrono da recorrente na tribuna, durante sua sustentação oral, e tratando-se de matéria de ordem pública, que pode ser argüida e apreciada a qualquer momento, cabe analisar a decadência do direito ao lançamento da multa isolada constituída, referente ao período de janeiro a novembro de 2003, à luz do art. 150, §4º, do CTN, segundo a recorrente.

Equivoca-se a recorrente ao apontar o art. 150, §4º, do CTN, como regra de contagem decadencial no caso de lançamento de multa isolada por uma simples razão: aqui não se trata de lançamento por homologação. O recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, cuja falta dá ensejo à multa isolada, não se sujeita a homologação, pois se trata de mera antecipação do tributo devido ao final do exercício.

Compete única e exclusivamente à autoridade fiscal proceder ao lançamento da referida multa. Assim, o lançamento sujeita-se à regra do art. 173, inciso I, do CTN, devendo ser efetuado dentro do prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado.

Como o lançamento das multas isoladas referentes aos meses de janeiro a novembro de 2003 poderia ter sido realizado ainda no ano de 2003, inicia-se a contagem do prazo decadencial no dia 01/01/2004. Diante disso, no caso concreto, como a ciência dos lançamentos ocorreu em 2008, não há que se falar em decadência.

Dos juros sobre a multa de ofício

A recorrente questiona, por fim, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Sem razão.

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

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

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda pode ser referido o voto vencedor no Acórdão nº 9101-01.191, da sessão de 17 de outubro de 2011, prolatado pelo ilustre ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, seguindo a mesma linha de raciocínio acima exposta. Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101-001.474, de 14 de agosto de 2012:

Mais recentemente, aquele colegiado superior manifestou-se, ainda, no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

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

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

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

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

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

....."

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

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

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art.161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02, para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, in verbis:

"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.

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 1 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.

*Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, concordo com as colocações da Fazenda Nacional quando afirma que fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.*

*Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício **ad valorem**.*

Vê-se que todos os argumentos retro mencionados convergem para a conclusão de que é perfeitamente legal e válida a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, aplicando-se a taxa de juros Selic, a teor da Súmula CARF nº 4.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno – Redator designado

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre a multa isolada por meio do Acórdão nº 9101001.547, com a seguinte ementa:

MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

No voto condutor desse Acórdão, de relatoria do Ilustre Conselheiro Valmir Sandri, destacam-se os seguintes fundamentos:

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

Pelas razões expostas, DOU PROVIMENTO ao presente recurso para cancelar a multa isolada de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

V - IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA APÓS O ANO-CALENDÁRIO.

No que se refere a decadência sobre a cobrança de multa isolada, uma vez considerada a tese maior de que somente é cabível a exigência da multa isolada por falta de estimativas no até o final do encerramento do período, na esteira do entendimento acima mencionado da CSRF e uma vez encerrado tal período, não se pode falar mais em lançar tal multa isolada, não se sustenta, por isso mesmo, a tese de exigência por se tratar de lançamento

à luz do art. 173 do CTN, assim porque o direito de cobrança extinguiu-se, por si mesmo, por força do lapso temporal decorrido com o encerramento do período fiscal.

Com base nisso, pode-se considerar decadente o direito à cobrança da multa isolada, dando-se, com isso, igual provimento ao recurso voluntário.

Em relação a cobrança de juros sobre a multa de ofício, com a devida vênia, reproduz-se na íntegra o entendimento exarado pelo Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, em seu voto junto ao Acórdão 1202-001.018, da sessão de 10 de setembro de 2013 (processo 10166.723037/2012-12) com o qual ele bem expressa o não cabimento de tal exigência fiscal, e pelo qual se adota igual fundamento como razões de decidir dos presentes autos, a saber:

VII – IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA:

Sobre esse tópico fundamenta o Acórdão recorrido:

Entende a impugnante que os juros previstos no art. 61, § 3º, da Lei nº.9.430, de 1996, pela própria dicção do dispositivo, teria sua incidência limitada aos tributos e contribuições administrados pela RFB, não alcançando as multas acaso adimplidas após o vencimento.

A propósito, o caput do dispositivo legal em comento enuncia o seguinte comando em sua redação:

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. (g.n.o.)

Portanto, na interpretação da defendente, o termo **decorrente** utilizado pelo legislador na redação do dispositivo tem significado adstrito aos próprios tributos e contribuições, o que deixaria as penalidades fora do alcance da incidência dos juros de mora, o que não é exato.

Na realidade, vocábulo **decorrente** inserido no texto tem a conotação de **relacionado** aos tributos e contribuições, assim como é a multa, que invariavelmente decorre do descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória. Não cabe interpretá-lo como significando **a natureza** de tributos e contribuições, pois, nesta acepção, a inserção do vocábulo **decorrente** no texto legal seria dispensável, e, como é cediço, a lei não contém palavras inúteis.

Ainda neste sentido, recorrendo à interpretação sistemática, não é admissível dar à lei ordinária interpretação dissonante com a legislação complementar (de hierarquia superior) que rege as normas gerais sobre a matéria, e, no que tange à incidência dos juros de mora, assim dispõe o art. 161 do CTN, que tem o *status* de lei complementar em nosso ordenamento jurídico:

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

objeto da obrigação tributária principal (CTN, art. 113, § 1º), e, conseqüentemente, do crédito tributário, que tem a mesma natureza daquela.

Por fim, afirma a impugnante que na linha de seu entendimento haveria posicionamento firmado pelo CARF, mas não identifica que aresto seria esse. Ao contrário, há muito a jurisprudência do então 1º Conselho de Contribuintes ratifica o entendimento aqui exposto, como se depreende dos Acórdãos encimados pelas seguintes ementas:

JUROS DE MORA 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 10322.917 Data da Sessão: 02/03/2007)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO TAXA SELIC.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional". (Acórdão 10515211 Data da Sessão: 07/07/2005)

...

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (p. 458):

Aí é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

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

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

(...)

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

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

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

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

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. **Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora**, devidos à taxa Selic.(g.n.o)

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

Voto Vencido

Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator**

(...)

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

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – **Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício** aplicada JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – **Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício** aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

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

Vejamos:

[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1ª, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

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

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que **o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.**(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

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

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)

Voto Vencedor

Conselheira **Viviane Vidal Wagner**, Redatora designada

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

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

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

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

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

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 (“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais”).

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

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

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

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

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

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

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

....."

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

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

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

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

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996.

*Capítulo**PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO*

IV

*Seção**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

V

Auto de Infração sem Tributo

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

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

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

*Capítulo**DISPOSIÇÕES GERAIS*

V

*Seção**Acréscimos Moratórios*

IV

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à

taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

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

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

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

Por conseguinte, pelas razões expostas DOU provimento ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Neste sentido, acolhendo integralmente o fundamento acima citado, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

Com todo o respeito ao entendimento da ilustre Relatora e do Conselheiro Orlando Bueno, em atendimento à manifestação expressa que realizei de forma oral na data do julgamento, tomei a liberdade de registrar meu entendimento quanto à matéria.

Isso porque, a despeito da legislação mencionada no voto da relatora quanto à matéria que trata do pool hoteleiro, entendo que todas as regras devem ser aplicadas em harmonia com o princípio do *animus societatis*.

Ninguém é obrigado a se associar a uma determinada situação jurídica que envolva relação societária com terceiros, sendo uma faculdade do contribuinte, e não uma condição ou obrigação imposta pela legislação fiscal.

Nestes termos andou muito mal o ADI SRF nº 14/2004, ferindo flagrantemente o princípio base das relações jurídicas societárias, que é a faculdade e a intenção de associação.

Assim, entendo pela irrestrita ilegalidade do Ato Declaratório SRF nº 14/2004, sendo que não há em nenhuma outra regra tal imposição, não podendo desrespeitar princípios do direito civil que envolve associação e sociedade de pessoas, muito menos retroagir aos fatos geradores objeto do lançamento fiscal.

Diante do exposto, conheço do Recurso e dou-lhe provimento, para cancelar o lançamento fiscal.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso